

Acórdão: 24.168/22/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001944839-73  
Impugnação: 40.010152370-44, 40.010152371-25 (Coob.)  
Impugnante: Security Cargas Eireli  
IE: 702101175.00-91  
Rosiane Martins Pereira Arciprett (Coob.)  
CPF: 713.443.226-20  
Proc. S. Passivo: Marcela Cunha Guimarães/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DESTINATÁRIO – CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, inciso II e § 18, c/c art. 21, incisos VII e XII, ambos da Lei nº 6.763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EIRELI - CORRETA A ELEIÇÃO.** A titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. No caso do presente processo, há comprovação de seus atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária. Legítima a sua inclusão no 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 desacobertadas de documentação fiscal, sujeitas à tributação normal de débito e crédito. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, em razão de acatamento parcial das alegações das Impugnantes bem como de reformulações de ofício. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75. Contudo, devem ser excluídas as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação, inerentes à apuração de entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que o imposto fora integralmente recolhido na saída dos produtos.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, sujeitas à

**substituição tributária. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, em razão de acatamento parcial das alegações das Impugnantes bem como de reformulações de ofício. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei, nas apurações de entrada e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, e, ainda, a exigência somente da mencionada Multa Isolada nas apurações de saída desacobertada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Contribuinte (comércio atacadista de mercadorias em geral) promoveu entrada, saída e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à tributação normal de débito e crédito e à substituição tributária, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, nos exercícios de 2016 a 2019, acarretando falta de recolhimento de ICMS e de ICMS/ST.

Para as mercadorias sujeitas à substituição tributária, o Fisco exigiu, em relação às apurações de entrada e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei, ao passo que, em relação às apurações de saída desacobertada, foi exigida apenas a mencionada Multa Isolada (código de ocorrência 1069005).

Quanto às mercadorias sujeitas à tributação normal, o Fisco exigiu, em relação às apurações de entrada, manutenção em estoque e saída desacobertadas de documento fiscal, o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei, considerando, inclusive, o disposto no art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, que prevê a solidariedade pelo recolhimento do imposto devido da pessoa que “recebe, dá entrada ou mantém em estoque” mercadoria desacobertada de documento fiscal (código de ocorrência 1019008).

A titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), Sra. Rosiane Martins Pereira Arciprett, foi incluída, na condição de Coobrigada, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por ela praticados, 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.

O Fisco acrescenta que a inclusão da Coobrigada no polo passivo da presente autuação também foi “nos termos do artigo 789, da Lei nº 13.105 de 16/03/15, artigo 21, XII, Lei nº 6.763/75, artigos 966 e 967, da Lei nº 10.406 de 10/01/02 em razão de que no período de 01/01/16 a 13/06/18 o contribuinte estava constituído como firma individual”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração – AI; Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000037268.83; Termos de Intimação e respostas da Contribuinte; Relatório Fiscal; LEQFID 2016 a 2019; Planilhas de apuração - Arquivos “ApuraCredEntradaDesacob”, “ApuraCredSaidaDesacob” “ApuraCredEstoqueDesacob”; Livros Registro de Entradas; Livros Registro de Saídas; Livros Registro de Inventário; Registros C170 – EFD; Notas fiscais de emissão própria e de terceiros, por amostragem; Conta corrente fiscal – 2016 a 2019; Dados Cadastrais – Security e Atos Constitutivos.

### **Da Impugnação**

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 1702/1752 e 1812/1862, respectivamente, as quais exibem o mesmo teor e se encontram acompanhadas dos seguintes documentos: Doc. 01 – Contrato social; Doc. 02 – Laudo de Engenharia (“Relatório de Capacidade de Armazenamento de Galpão”); Doc. 03 – Parecer contábil; Doc. 04 – Tabela com os códigos de alguns produtos adquiridos e vendidos pela empresa; Doc. 05 – Notas fiscais de remessa para depósito fechado e de retorno de mercadorias; Doc. 06 – Exemplo de auto de infração em que a SEF/MG não cobra ICMS sobre o estoque desacobertado de mercadorias.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

No intuito de complementar as informações/documentações que subsidiaram o trabalho realizado, a Fiscalização anexa as notas fiscais de págs. 1923/1937 e o arquivo “RelaçãoProdutosUnidos” de págs. 1938.

Devidamente científicadas da juntada de documentos promovida pela Fiscalização, sendo concedido o prazo de 30 (trinta) dias para vista e Manifestação, as Impugnantes comparecem às págs. 1943, informando que “nada têm a requerer em face dos documentos juntados aos autos, reiterando todos os pedidos que foram formulados na impugnação administrativa”.

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 1944/1969, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Às págs. 1971/1972, a Assessoria do CCMG exara Despacho para deferir a juntada de diversos documentos protocolados pela Impugnante/Atuada no SIARE, os quais foram acostados às págs. 1975/2078 dos autos.

E ainda, determina o retorno dos autos à origem para a Fiscalização manifestar-se nos termos do inciso I do art. 120 do RPTA, acrescentando o comando de, “na hipótese de reformulação do crédito tributário, conceder vista dos autos ao Sujeito Passivo supra por 10 (dez) ou 30 (trinta) dias, conforme o caso, consoante art. 120, §§ 1º e 2º do mesmo diploma legal”.

Antes de se manifestar a respeito dos documentos juntados pela Defesa, a Fiscalização intima a Contribuinte para apresentar novas informações, conforme Termo

de Intimação de págs. 2086/2089, duplicado às págs. 2091/2094, o que foi atendido pela empresa, de acordo com o documento de págs. 2083/2085, também duplicado às págs. 2097/2099, acompanhado dos anexos de págs. 2096 (duplicado às págs. 2100) e 2101/2102.

Tais medidas resultaram na reformulação do crédito tributário, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 2106/2108, em razão de acatamento parcial das alegações das Impugnantes bem como de reformulações de ofício.

Na oportunidade, a Fiscalização declara que “houve erros nas escriturações fiscais da empresa “Security Cargas EIRELI” que fizeram com que determinadas notas fossem consideradas no levantamento de produtos incorretos, outras notas simplesmente deixaram de ser consideradas no correspondente LEQFID, e teve nota considerada indevidamente”.

Assim, a Fiscalização processou novamente o LEQFID, de acordo com as reformulações efetuadas, dando origem aos novos documentos que passam a compor o lançamento:

- Relatório Fiscal Reformulado – págs. 2110/2114;
- LEQFID – 2016 – 05-05-22 – págs. 2117/2179;
- LEQFID – 2017 – 05-05-22 – págs. 2180/2278;
- LEQFID – 2018 – 06-05-22 – págs. 2279/2343;
- LEQFID – 2019 – 06-05-22 – págs. 2344/2393;
- Planilha de Apuração Entrada Desacobertada – págs. 2394;
- Planilha de Apuração Saída Desacobertada – págs. 2395;
- Planilha de Apuração Estoque Desacobertado – págs. 2396;
- Planilha Demonstrativo do Valor Excluído – págs. 2397.

O novo Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se acostado às págs. 2105 dos autos.

Devidamente intimadas da reformulação do lançamento, as Impugnantes aditam a Impugnação às págs. 2405/2409, reiterando as alegações não acatadas, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 2410/2426.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de págs. 2427/2475, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de págs. 2106/2397, e, ainda, para excluir as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação no tocante à apuração de entradas desacobertas de mercadorias sujeitas à tributação normal.

---

#### ***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**

As Impugnantes requerem a nulidade do lançamento, ao argumento de que não é possível a utilização do método referente ao levantamento quantitativo, LEQFID, *“em face da notória imprestabilidade do Livro de Registro de inventário, que continha informações absolutamente equivocadas quanto ao saldo final e inicial dos exercícios”*.

Entendem que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário *“não passa de uma mera presunção”*.

Entretanto, razão não lhes assiste, pois, a apuração efetuada pelo Fisco, por meio do levantamento quantitativo, consoante inciso III do art. 194 do RICMS/02, não trata de mera presunção, mas sim de apuração por meio de uma operação matemática simples, cujo resultado é inquestionável, representando, exatamente e de forma precisa, toda a movimentação das mercadorias e o estoque existente ao final de cada período.

Ressalta-se que todas as informações que serviram de base para o levantamento quantitativo (movimentação das mercadorias e dos estoques do início e do fim de cada período de apuração) tiveram origem nas escriturações transmitidas ao Fisco pela própria Contribuinte.

É cediço que os arquivos eletrônicos transmitidos pela empresa devem espelhar toda a movimentação de bens e mercadorias no estabelecimento, portanto, os dados neles registrados devem ser considerados reais e corretos.

Se as Impugnantes apontam erros em seus registros, cabe a elas a devida comprovação, **por meio de documentação hábil para tal**, não se atendo apenas em citações desvestidas de provas.

Não é o fato de a Defesa discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as alegações de que os estoques finais e iniciais, declarados ao Fisco pela Contribuinte, estão incorretos.

Vale mencionar que a Contribuinte teve diversas oportunidades para apresentar à Fiscalização erros existentes em sua escrituração fiscal, inclusive quando a empresa foi intimada, mediante AIAF (págs. 5/43), a *“fazer análise nos documentos fiscais de entradas e saídas e da escrituração dos mesmos, visando apuração de eventuais erros de escrituração ou de emissão dos documentos, em especial em relação às quantidades, unidades de mercadorias e valores das operações”*, e ainda informar se existia algum produto que foi escriturado com mais de um código.

Contudo, conforme mencionado pelo Fisco, *“as respostas da empresa foram evasivas”*, mesmo havendo prorrogações de prazo para o devido atendimento das intimações, não apontando qualquer erro em sua escrituração.

Somente em fase de instrução processual, as Impugnantes trouxeram aos autos informações/documentações que, segundo a Fiscalização, comprovaram **parte** de suas alegações, o que acarretou a reformulação do lançamento, tendo em vista a inclusão de notas fiscais no levantamento quantitativo, acatamento das informações constantes das notas fiscais, em detrimento de dados divergentes da escrituração fiscal, e também exclusão de nota fiscal escriturada indevidamente.

Portanto, não há razão para acatar referido argumento de nulidade da Defesa.

Registra-se, por oportuno, que 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.

E ainda, o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentarem suas defesas, em total observância ao princípio do contraditório.

As Impugnantes alegam, também, a “*ilegitimidade passiva*” da Autuada, em relação ao crédito tributário decorrente das operações sujeitas à substituição tributária.

Aduzem que, “*no caso em apreço, a autuada ocupa a posição de substituída tributária, isto é, o sujeito que praticou o fato gerador do tributo, mas que, por opção legislativa, foi excluído da sujeição passiva tributária, composta apenas sobre o substituto tributário*”.

Assim, entendem que, “*em face da substituição tributária, eventual autuação deveria ser formulada contra os substitutos tributários, mas não contra a substituída*”.

No entanto, equivocado é o entendimento da Defesa, uma vez que, de acordo com a legislação de regência, o ICMS/ST é exigido da Autuada, tendo em vista sua condição de responsável solidária pelo recolhimento do imposto, por ter adquirido mercadoria sujeita à substituição tributária sem acobertamento fiscal, conseqüentemente sem o recolhimento do imposto devido, conforme apuração fiscal, nos termos do disposto no art. 21, incisos VII e XII, c/c art. 22, inciso II e § 18, ambos da Lei nº 6.763/75, bem como art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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.

(...)

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

RICMS/02

Anexo XV

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Assim, o substituído tributário, no caso a Autuada, destinatária das mercadorias, não é excluído da responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária, como quer fazer crer a Defesa, restando correta a eleição da empresa autuada para o polo passivo da obrigação tributária, sobretudo relativa às operações sujeitas à ST, em razão da conduta de dar entrada desacobertada de documento fiscal.

No tocante ao Acórdão nº 20.542/11/1ª, citado pelas Impugnantes no intuito de evidenciar que “o Estado de Minas Gerais adota o entendimento de que essa responsabilidade seria supletiva ou subsidiária”, importa registrar que a Defesa trouxe apenas parte de todo o raciocínio nele apresentado, de modo que desvirtuou a conclusão de que há sim solidariedade entre o substituto tributário e o substituído tributário para o recolhimento do imposto devido na operação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, **não** procede o argumento da Defesa de que “*na pior das hipóteses sua responsabilidade seria apenas supletiva ou subsidiária*”. Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 20.542/11/1ª

(...)

QUANTO À ARGUMENTAÇÃO DE EXCLUSIVIDADE DA RESPONSABILIDADE AO CONTRIBUINTE MINEIRO CITANDO O ART. 15, DA PARTE 1, DO ANEXO XV DO RICMS/MG, ENTENDE-SE QUE É SUPLETIVA TAL RESPONSABILIDADE, LOGO, NÃO RETIRA DO SUJEITO PASSIVO RESPONSÁVEL E TRANSFERE EXCLUSIVAMENTE PARA O CONTRIBUINTE, **APENAS IMPUTA A OUTRO A SOLIDARIEDADE** SUPLETIVA.

PORTANTO, A ALEGAÇÃO DE O ADQUIRENTE SER O RESPONSÁVEL EXCLUSIVO PELO PAGAMENTO DO ICMS/ST, QUANDO NÃO RETIDO, TRATA-SE DE RESPONSABILIDADE SUPLETIVA COMO DESENHADA NO ART. 128, DO CTN.

ART. 128 – SEM PREJÚZO DO DISPOSTO NESTE CAPÍTULO, A LEI PODE ATRIBUIR DE MODO EXPRESSO A RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A TERCEIRA PESSOA, VINCULADA AO FATO GERADOR DA RESPECTIVA OBRIGAÇÃO, EXCLUINDO A RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE OU ATRIBUINDO-A A ESTE EM CARÁTER SUPLETIVO DO CUMPRIMENTO TOTAL OU PARCIAL DA REFERIDA OBRIGAÇÃO.

PERCEBE-SE ACIMA QUE O LEGISLADOR FOI PRUDENTE EM USUFRUIR DA RESPONSABILIDADE SUPLETIVA PARA A GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, FAZENDO A OPÇÃO DE ATRIBUIR AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO O CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO **SEM DETERMINAR BENEFÍCIO DE ORDEM.**

**O POLO PASSIVO TEM AS PARTICIPAÇÕES DO SUBSTITUÍDO, CONTRIBUINTE, E DO SUBSTITUTO, RESPONSÁVEL**, SENDO QUE O SUBSTITUTO É RESPONSABILIZADO PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO TRIBUTO E O SUBSTITUÍDO É QUEM EFETIVAMENTE PAGA O TRIBUTO.

DE ACORDO COM AS PROVAS CONTIDAS NOS AUTOS, CONCLUI-SE QUE TANTO A EMPRESA FORNECEDORA QUANTO A DESTINATÁRIA, TINHAM INTERESSE COMUM EM EFETUAR OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SEM A RETENÇÃO DO ICMS/ST NA DOCUMENTAÇÃO FISCAL, UMA VEZ QUE AS DUAS SE BENEFICIARAM DIRETAMENTE DO ILÍCITO FISCAL.

VALE LEMBRAR QUE, DE ACORDO COM O ART. 124, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), **A SOLIDARIEDADE NÃO COMPORTA BENEFÍCIO DE ORDEM, OU SEJA, INDEPENDENTEMENTE DA ORDENAÇÃO DADA À SUJEIÇÃO PASSIVA, AMBAS AS EMPRESAS NELA INSERIDAS RESPONDEM PELA TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NÃO COMPORTANDO O BENEFÍCIO DE ORDEM, SENDO DADA AO FISCO A POSSIBILIDADE DA ESCOLHA DE AUTUAR O CONTRIBUINTE OU O RESPONSÁVEL,** NÃO CONTRARIANDO AS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REGRAS CONTIDAS NO ART. 142, DO CTN, POIS FOI IDENTIFICADO O SUJEITO PASSIVO EM PERFEITA CONSONÂNCIA.

(DESTACOU-SE)

As Impugnantes destacam, ainda, decisão judicial (REsp 931.727/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 26/08/09, DJe 14/09/09), a qual afirma que não existe qualquer relação jurídica entre contribuinte substituído tributário e o Estado.

Pontuam que, “*como tal decisão foi proferida em sede de recursos repetitivos, possui eficácia obrigatória perante às autoridades judiciais e, ainda, administrativas, por força do artigo 927, III, do CPC/2015, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo, nos termos do artigo 15, também do diploma processual vigente*”:

CPC/2015

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

(...)

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

(destacou-se)

Contudo, sem razão a Defesa, pois referida decisão judicial não gera efeitos sobre o presente contencioso administrativo, pois sua vinculação é específica ao poder judiciário.

Ressalta-se que, pelo que determina o inciso III do art. 927 do CPC, o legislador dirigiu o comando à prestação jurisdicional típica (juízes e tribunais), sem incluir a administração pública “lato sensu”, inclusive os tribunais administrativos.

Ademais, não há que se falar em “ausência de normas”, pois, conforme já demonstrado, a questão aqui analisada está expressamente disciplinada na legislação tributária em vigência, em relação à qual este Conselho encontra-se adstrito em seu julgamento, nos moldes do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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;

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões de nulidade apresentadas, verifica-se que elas se confundem com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

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

As Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entenderem ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formulam os quesitos de págs. 47/48 da impugnação da Autuada:

- 1) Os saldos de estoque final e inicial contidos no Livro de Registro de Inventário são normais ou fogem da realidade? Há algum indicativo de que possam corresponder a erro na escrituração?
- 2) É possível afirmar que, nos exemplos apresentados pelo contribuinte, a empresa transmitiu, equivocadamente, o estoque inicial e/ou quantidade de mercadorias através do SPED?
- 3) Analisando-se somente as entradas e saídas do exercício e desconsiderando-se os erros verificados nos estoques finais e iniciais, há verificação de entrada, manutenção em estoque ou saída desacobertada de mercadorias?
- 4) A empresa efetuava alteração nos códigos dos produtos, seja no momento da entrada, seja no momento da saída? Tal alteração foi levada em consideração pela autoridade fiscal ao efetuar o Levantamento Quantitativo?
- 5) A autoridade fiscal levou em consideração as notas fiscais de entrada não escrituradas ao efetuar o Levantamento Quantitativo?
- 6) Nos casos de retorno de mercadorias, a autuada registrou a unidade de medida correta, como constava na nota fiscal?
- 7) Reapurando-se as entradas e as saídas dos últimos cinco anos, partindo-se do pressuposto de que, no período pretérito, o estoque final era “zero” e, efetuando-se, em sequência, novo Levantamento Quantitativo, verifica-se entrada, manutenção em estoque ou saída desacobertadas de mercadorias?
- 8) Enfim, é possível afirmar que a empresa promoveu a entrada, a manutenção em estoque ou a saída de mercadorias sem documentação fiscal?

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico*”

*necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

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

Entretanto, especialmente após a reformulação do lançamento, ocorrida em razão de acatamento parcial das alegações da Defesa, com inclusão/exclusão de notas fiscais no levantamento quantitativo, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Defesa, revelam-se suficientes para a elucidação do trabalho realizado.

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

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

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Assim, indefere-se o pedido de prova pericial, com fulcro na norma ínsita no art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

RPTA

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

c) considerado meramente protelatório.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Contribuinte (comércio atacadista de mercadorias em geral) promoveu entrada, saída e manutenção em estoque desacobertas de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à tributação normal de débito e crédito e à substituição tributária, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, nos exercícios de 2016 a 2019, acarretando falta de recolhimento de ICMS e de ICMS/ST.

Para as mercadorias sujeitas à substituição tributária, o Fisco exigiu, em relação às apurações de entrada e manutenção em estoque desacobertas de documento fiscal, o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei, ao passo que, em relação às apurações de saída desacobertada, foi exigida apenas a mencionada Multa Isolada (código de ocorrência 1069005).

Quanto às mercadorias sujeitas à tributação normal, o Fisco exigiu, em relação às apurações de entrada, manutenção em estoque e saída desacobertas de documento fiscal, o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei, considerando, inclusive, o disposto no art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, que prevê a solidariedade pelo recolhimento do imposto devido da pessoa que “recebe, dá entrada ou mantém em estoque” mercadoria desacobertada de documento fiscal (código de ocorrência 1019008).

A titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), Sra. Rosiane Martins Pereira Arciprett, foi incluída, na condição de Coobrigada, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por ela praticados, 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.

O Fisco acrescenta que a inclusão da Coobrigada no polo passivo da presente autuação também foi “nos termos do artigo 789, da Lei nº 13.105 de 16/03/15, artigo 21, XII, Lei nº 6.763/75, artigos 966 e 967, da Lei nº 10.406 de 10/01/02 em razão de que no período de 01/01/16 a 13/06/18 o contribuinte estava constituído como firma individual”.

Para a execução do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, nos exercícios fechados de 2016, 2017, 2018 e 2019, o Fisco utilizou o programa institucional da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico, e as informações contidas nos arquivos eletrônicos relativos à Escrituração Fiscal Digital - EFD/SPED fornecidos pela própria Contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o levantamento quantitativo foi realizado com base somente em dados apresentados pela própria Autuada, cujo procedimento é tecnicamente idôneo, usado para se apurar as operações realizadas pelo contribuinte, com previsão regulamentar, conforme art. 194, inciso III, do RICMS/02, a seguir transcrito:

### RICMS/02

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

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

Importa registrar que, no levantamento quantitativo, o Fisco, a partir dos dados de estoque inicial, entradas e saídas acobertadas por documento fiscal, apura o valor relativo ao estoque final do produto no exercício fiscalizado, que, comparados aos valores registrados pela empresa, se divergente, é possível constatar a ocorrência, conforme o caso, de entrada, saída ou estoque desacobertados de documento fiscal.

Assim, o levantamento quantitativo de mercadorias baseado em arquivos eletrônicos enviados pela própria Contribuinte é meio adequado de auditoria fiscal e tem por finalidade a conferência pelo Fisco 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 respectivo período.

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pela Contribuinte, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída, respectivamente.

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

**"VENDAS (SAÍDAS) = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL"**

OU

**"ESTOQUE FINAL = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – VENDAS (SAÍDAS)"**

Ou seja, o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

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

Se, ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário, pressupõe-se a ocorrência de saída de

mercadoria desacoberta de documento fiscal; caso a diferença seja maior, conclui-se pela existência de estoque desacoberto.

Ressalta-se que a utilização dessa técnica não é, de forma alguma, inatacável, mas, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, a Defesa deve apresentar as falhas existentes, bem como os documentos idôneos capazes de comprová-las.

Em que pese ser admissível que a Defesa demonstre a ocorrência de erros, a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não trata de presunção, mas sim de apuração por meio de uma operação matemática, cujo resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente ao final de cada período.

O ônus da prova é, portanto, da Defesa, que pode ilidir a acusação fiscal, anexando aos autos a prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea.

Em suas respectivas peças de defesa, as Impugnantes tecem comentários acerca da técnica utilizada no levantamento quantitativo realizado pelo Fisco e afirmam que ela é *“inaplicável ao caso em apreço, justamente em razão da imprestabilidade do Livro de Registro de Inventário, o qual continha informações obviamente equivocadas no que diz respeito ao estoque final e ao estoque inicial do estabelecimento”*.

De fato, os Impugnantes admitem que *“os estoques finais e iniciais, lançados – respectivamente – no final e no início do exercício estavam todos equivocados”*. Justificam a ocorrência sob o argumento de que teria havido um *“descuido contábil, tendo a empresa informado “estoques finais e iniciais totalmente destoantes da realidade, os quais repercutiram nos estoques declarados nos anos subsequentes”*.

Alegam, porém, que tal erro *“não implicou entrada, manutenção em estoque ou saída desacobertas, especialmente porque não foi identificada entrada, manutenção em estoque ou saída desacoberta de mercadorias dentro do próprio exercício”*.

De acordo com a Defesa, seria possível conciliar as entradas com as saídas da empresa, o que, segundo as Impugnantes, comprovaria que a Contribuinte *“jamais teria comprado ou vendido mercadoria sem nota.*

Defendem que os *“astronômicos e exorbitantes valores que foram lançados no Livro de Registro de Inventário e que constam no Levantamento Quantitativo Financeiro”* comprovam que seus estoques finais e iniciais estão equivocados.

Cita, como exemplo, os estoques finais de 2017 e 2018 dos *“itens Soja/Salvado de soja (produtos: 108859 e 108922), que constituem a maior parte do auto de infração”*, correspondentes a 7.489,54 t (sete mil e quatrocentos e oitenta e nove vírgula cinquenta e quatro toneladas) em 2017 e 108.226,97 t (cento e oito mil e duzentos e vinte e seis vírgula noventa e sete toneladas) em 2018, verificando *“uma evolução absolutamente atípica”* e que *“ultrapassa os padrões de normalidade”*.

Considerando que a capacidade máxima de uma carreta bitrem é de aproximadamente 60 t, pontua que *“um estoque de 108.058,882t de soja equivaleria a aproximadamente 1.800 bitrens ou aproximadamente 56,84km de caminhões em fila (partindo-se do pressuposto de que cada bitrem tem 30m de extensão)”*, cujos dados, segundo a Defesa, reforçam a demonstração de que os estoques estão errados.

Citando outro exemplo, relativo ao produto palha de aço (item 103637), que, de acordo com o Livro Registro de Inventário, o estoque final de 2018 equivale a *“R\$ 12.250.023,67, composto por 3.502 unidades a um custo unitário de R\$ 3.498,01”*, as Impugnantes afirmam que, *“novamente, esses valores são absurdamente ilógicos, comprovando que há um erro na informação do estoque”*.

Acrescentam que *“a empresa nem mesmo teria espaço físico para armazenar essa quantidade monstruosa de mercadorias”*, conforme Laudo de Engenharia - *“Relatório de Capacidade de Armazenamento de Galpão”*, anexado à impugnação (Doc. 02).

Informam que tais *“equívocos”* relativos aos estoques iniciais e finais são confirmados pelo *“parecer contábil”* também anexado à impugnação (Doc. 03).

Embora a Defesa concorde que, ao adotar o método do Levantamento Quantitativo, o Fisco tomou como base informações lançadas pela própria Contribuinte, ela reclama que a análise não poderia ser *“fria, cega, calculista e destoante da realidade”*, sem observar os princípios da razoabilidade e da verdade material.

Defende que o único procedimento correto para identificar o verdadeiro estoque da empresa seria apurar novamente as entradas e as saídas dos últimos cinco anos, partindo-se do pressuposto de que, no período pretérito, o estoque final era *“zero”*, observando-se que eventual crédito tributário desse período estaria atingido por decadência. Afirma que *“já iniciou esse trabalho, entretanto, não foi possível concluí-lo em razão de sua complexidade”*.

Pondera que, *“em hipóteses como esta, em que a informação do estoque final e do estoque inicial é completamente imprestável, o próprio fisco desconsidera as informações lançadas no Livro de Registro de Inventário, promovendo eventual lançamento do crédito tributário com base em valores informados pelo contribuinte em sua defesa fiscal”*, conforme decisões deste Conselho de Contribuintes.

A Defesa alega, também, que *“o fisco não levou em consideração, no Levantamento Quantitativo, diversas notas fiscais de entrada que não foram escrituradas na época própria (fls. 85/92)”*.

Aduz, ainda, que haviam *inúmeras mercadorias adquiridas de seguradoras, as quais estavam dispensadas da emissão de nota fiscal e do recolhimento de ICMS, nos termos da Súmula Vinculante n. 32 do Supremo Tribunal Federal, cujo enunciado diz que “o ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras”*.

Explica que, *“nesses casos, a adquirente é a responsável por emitir a nota fiscal de entrada”*, contudo, reconhece que, *“em muitos casos, a autuada não chegou a*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emitir a nota fiscal de entrada, a despeito da regular celebração de contrato de compra e venda”, os quais, segundo a Defesa, “ainda estão em fase de levantamento e que serão apresentados na oportuna dilação de prazo, também devem ser levados em consideração no Levantamento Quantitativo”.

Outra questão apontada pela Defesa “é que, em determinados casos, a empresa adquiria mercadorias sob determinado código, mas, posteriormente, vendia a mesma mercadoria sob outro código”, conforme a seguinte tabela relativa aos “principais produtos adquiridos e vendidos pela empresa”:

### Operações de compra:

SOJA EM GRÃOS - Escriturada nos códigos: 105.928/105.927  
SOJA EM GRÃOS TRANGE - Escriturada no código: 106.701  
MILHO - Escriturado no código: 105.297  
MILHO A GRANEL - Escriturado no código: 103.457  
RESÍDUO DE SOJA - Escriturada no código: 109.001/108775/106312  
RESÍDUO DE FARELO DE SOJA - Escriturada no código: 109.229  
RESÍDUO DE MILHO: 106.472/109.443  
SALVADO DE MILHO - Escriturada no código: 106.686/109.470  
SALVADO DE SOJA - Escriturada no código: 108.859/108.922  
SALVADO DE FARELO DE SOJA: - Escriturada no código: 108.923

### Operações de venda

SOJA	EM	GRÃOS	-	Vendido	nos	códigos:
105.928/106597/105.927/109.417						
MILHO				Vendido no código:		105.297
MILHO A GRANEL				Vendido no código:		103.457
RESÍDUO DE SOJA				Vendido nos códigos:		109.001/ 108775/ 106312
RESÍDUO DE FARELO DE SOJA				Vendido nos códigos:		109.299
SALVADO DE MILHO				Vendido nos códigos:		106.686/109.470
SALVADO DE SOJA				Vendido nos códigos:		108.859/108.922

Unidades de medida: KG ou TON.

A título de exemplo, a Defesa esclarece que, “no caso do salvado de soja, algumas mercadorias eram adquiridas sob o código 108859, mas vendidas sob o código 108922”, e que, “de igual maneira, a fim de padronizar os procedimentos internos da empresa, mudava-se, às vezes, o código do produto após a sua entrada”.

Sintetiza, declarando que “alterava-se a nomenclatura e o código do produto, mas ele, em essência, continuava o mesmo”, conforme tabela anexada à impugnação (Doc. 04), que “evidencia como, ao longo dos anos, o mesmo produto foi caracterizado com códigos diferentes”.

Assim, reclama que o Fisco “não levou em consideração essas alterações de código, as quais devem, sim, ser observadas”.

Complementa que o Fisco também não levou em consideração “que, em determinados casos de retorno de mercadorias depositadas, a empresa autuada registrava a nota em unidade de medida equivocada”.

Exemplifica tais situações (Doc. 05) e afirma que “o trabalho completo, que evidenciará todas as inconsistências do Levantamento Quantitativo, será apresentado somente após a concessão de prazo especificamente para essa finalidade”.

Apresenta decisões do Conselho de Contribuintes e do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais a fim de reforçar seus argumentos.

Declara, por fim, que, “*como os arquivos eletrônicos estão sob fiscalização, a contribuinte está impedida de retificar os arquivos SPED*”, e que “*o ideal seria que, antes de lavrar o auto de infração, a autoridade fiscal intimasse a contribuinte para (i) prestar esses mesmos esclarecimentos que são apresentados agora e (ii) retificar o SPED*”.

Mediante deferimento, pela Assessoria do CCMG, de juntada de novos documentos, a Defesa manifestou-se, pontuando que:

(...) como as informações originalmente contidas no Livro de Registro de Inventário eram imprestáveis para comprovar entrada, manutenção em estoque ou saída desacobertada de mercadorias, a empresa (i) identificou todos os erros que tiveram repercussão no Levantamento Quantitativo; (ii) reapurou as entradas e as saídas dos últimos cinco anos, partindo-se do pressuposto de que, no período pretérito, o estoque final era “zero” (eventual crédito tributário desse período estaria atingido por decadência) e (iii) efetuou novo Levantamento Quantitativo, desta vez com as informações corretas sobre os estoques de mercadorias.

Em outras palavras, a empresa efetuou o levantamento de todas as operações relativas às mercadorias que foram objeto da autuação nos períodos de 2016 a 2019. Considerou-se o saldo de estoque inicial apresentado em 2016 como ponto de partida, efetuando-se a remontagem dos estoques a partir das compras e vendas, de modo que foram desconsiderados os saldos apresentados nas ECF dos anos seguintes, com o objetivo de chegar à real movimentação dos itens e valores de estoques.

A planilha intitulada “AutoExcel” é a que contém as principais conclusões do trabalho efetuado pela empresa para afastar os valores imputados na autuação. Tal tabela foi segregada, para fins didáticos, em três cores:

i) **itens em amarelo**: não foi localizada diferença de notas fiscais ou de valores de notas fiscais em relação àquilo que foi apontado no auto de infração;

ii) **itens em azul**: não houve diferença de notas fiscais em relação ao levantamento quantitativo que instrui o auto de infração. Entretanto, os itens têm diferenças quanto ao valor de estoque mencionado no SPED Fiscal e o encontrado a partir da remontagem de estoque, distorcendo o valor que seria encontrado caso fossem considerados (a) o estoque inicial em 2016 e (b) as entradas e saídas realizadas a partir desse período.

iii) **itens em vermelho**: ao contrário do que aconteceu no caso anterior, no qual foram localizadas as mesmas notas fiscais apontadas no levantamento quantitativo, os itens em vermelho representam hipóteses em que foram encontradas notas de compra e/ou de venda não consideradas pelo fiscal no levantamento quantitativo. Assim, criou-se uma planilha para cada item, remontando a todas as operações, com a inclusão dessas novas notas fiscais, a fim de se chegar aos novos valores de estoques.

Em seguida, a Defesa apresentou breve explicação para alguns itens destacados em vermelho, anexando diversas planilhas relativas a levantamentos quantitativos dos produtos objeto de autuação (págs. 1988/2078), realizados com base em suas alegações, e concluiu que:

Assim, após efetuar a remontagem dos estoques, a partir do saldo de estoque existente em 2016 e considerando as compras e vendas efetuadas após esta data, verificou-se que a imputação contida no auto de infração, no sentido de que a empresa efetuou entrada, manutenção em estoque e saída desacoberta de mercadorias no valor de R\$ 117.539.108,87, é improcedente.

O auto de infração não apenas partiu de premissas equivocadas ao efetuar o levantamento quantitativo, como também não levou em consideração várias notas fiscais emitidas nos períodos – circunstância que, por si só, já é suficiente para demonstrar a imprestabilidade do levantamento quantitativo efetuado pela autoridade fiscal e para julgar improcedente, na totalidade, o crédito tributário.

Por fim, na pior das hipóteses, ainda que não houvesse vícios no crédito tributário, o máximo que o fisco poderia cobrar, a título de imposto, é R\$ 2.159.763,24, conforme remontagem de estoque efetuada pela empresa no trabalho em anexo, e não o absurdo valor de R\$ 20.483.817,34, cobrados no auto de infração a título de ICMS.

Tendo em vista o deferimento de juntada dos documentos protocolados pela Defesa, a Assessoria do CCMG determinou o retorno dos autos à origem para que a Fiscalização manifestasse nos termos do inciso I do art. 120 do RPTA.

Antes de se pronunciar a respeito dos documentos juntados pela Peticionária, a Fiscalização intimou a Contribuinte para apresentar as seguintes informações, conforme Termo de Intimação de págs. 2086/2089:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1- Considerando que o arquivo "Auto Infração – 109229 RESIDUODEFARELODESOJA" foi mencionado na petição datada de 18/02/2022 juntada aos autos do Processo Tributário administrativo nº 01.001944839-73, mas ele não consta dos autos, deverá anexar o referido arquivo ao e-PTA supra citado, ou, caso tenha desistido de anexar o arquivo deverá prestar essa informação;
- 2- Considerando que em petição feita nos autos do Processo Tributário administrativo/Auto de Infração nº 01.001944839-73, alegou que diversas notas fiscais não foram consideradas nos Levantamentos Quantitativos Financeiros Diários - LEQFID; Considerando apuração de que os itens das notas fiscais relacionadas no Anexo I desta intimação, foram escriturados pela "Security Cargas" com descrição das mercadorias/códigos de produtos diferentes do que estão descritos nas notas fiscais. Deverá declarar ao Fisco o que está correto; nota fiscal ou registro C170 de vossa Escrituração Fiscal Digital – EFD. Caso exista outras notas fiscais (além das constantes do Anexo I) com divergência entre nota fiscal e EFD (inclusive constantes do arquivo mencionado no item "1" desta intimação, se for o caso), e que impliquem em possível correção/alteração dos levantamentos quantitativos do PTA nº 01.001944839-73, também deverão ser informadas as divergências e o que está correto;
- 3- Considerando que através de impugnação/petição e planilhas juntadas aos autos do e-PTA/auto de infração nº 01.001944839-73, foi alegado a não inclusão de diversas notas fiscais nos levantamentos Quantitativos Financeiros Diários – LEQFID de 2016 a 2019; Considerando que foi detectado a existência de muitas notas fiscais não escrituradas pela atuada "Security Cargas". Deverá informar se existem outras notas fiscais, além das destacadas em azul nos arquivos/planilhas que incluiu nos autos do PTA já discriminado acima, que não fizeram parte dos LEQFID mas, deveriam fazer parte. Para atendimento deverá apresentar relação e cópia das eventuais notas não apontadas.

Em atendimento à intimação, a Impugnante/Autuada manifestou-se às págs. 2097/2099, anexando, às págs. 2100/2102 dos autos, os arquivos solicitados pela Fiscalização.

Nesse pronunciamento, a Defesa esclareceu que:

Quanto ao item **1**, os atuados informam que o arquivo "Auto Infração –109229 RESIDUODEFARELODESOJA" foi, sim, anexado ao SIARE; entretanto, por razões que desconhecem, o Conselho de Contribuintes não efetuou a análise do documento para fins de juntada nos autos eletrônicos, conforme mostra a seguinte tela:

(...)

De toda forma, em atendimento à determinação contida no despacho, junta novamente aos autos o referido documento (Doc. 01).

No que diz respeito ao item **2**, tal divergência aconteceu, provavelmente, por força de erros de classificação verificados no SPED. Assim, deve prevalecer a descrição de mercadorias/códigos de produtos constantes nas notas fiscais, até porque o trabalho de revisão efetuado pela empresa levou em consideração a descrição contida na nota fiscal, e não o registro C170.

A fim de verificar se existem outras notas fiscais nessa mesma situação de divergência em relação às informações contidas no registro C170 da EFD, os atuados necessitam de um prazo de, no mínimo, **60**

**(sessenta) dias** para efetuar tal análise, de modo que não é possível efetuar tal validação no exíguo prazo de 10 (dez) dias.

Por fim, no tocante ao item **3**, informa-se que **não** há outras notas fiscais, além das destacadas em azul nos arquivos/planilhas já juntados aos autos, que deveriam fazer parte dos LEQFID. Todas já foram apontadas na manifestação anterior.

Diante de todas essas informações, a Fiscalização verificou a necessidade de reformular o crédito tributário, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 2106/2108, em razão de acatamento parcial das alegações da Impugnante bem como de reformulações de ofício.

Na oportunidade, a Fiscalização declarou que *“houve erros nas escriturações fiscais da empresa “Security Cargas EIRELI” que fizeram com que determinadas notas fossem consideradas no levantamento de produtos incorretos, outras notas simplesmente deixaram de ser consideradas no correspondente LEQFID, e teve nota considerada indevidamente”*.

Segundo o detalhamento da Fiscalização, foram feitas as seguintes reformulações:

1- Inclusões e exclusões, nos LEQFID's de 2016 a 2019, dos produtos das notas fiscais de entradas relacionadas no anexo I da intimação de 06/04/2022 (constante dos autos). Referidas alterações ocorrem para fins de se considerar corretas as informações/dados das notas fiscais relacionadas no referido Anexo I, em detrimento de dados divergentes da escrituração fiscal;

2- Alteração do levantamento quantitativo de 2018, do produto “cloreto de potássio 606001” – código 104322, para fins de inclusão das reclamadas notas fiscais n°s 1839, 1840, 1862 a 1879, e, 1928 a 1943 de salvado de cloreto de potássio – código 109193 (relacionadas na planilha juntada aos autos pelas peticionantes através do arquivo denominado “Auto Infração - 104322 Cloreto”), onde referido produto passou a ser codificado como “TRACO\_7” – Cloreto Potássio/Salvado Cloreto Potássio, que se refere a união de todas as entradas, saídas e estoques, dos produtos codificados pela empresa sob n° 104322 – cloreto de potássio e 109193 – salvado de cloreto de potássio, no exercício de 2018;

3- Alteração do levantamento quantitativo de 2017, dos produtos “Açúcar Refinado Caravela” – código 104576 e “açúcar refinado união” - código 101119, para fins de inclusão das reclamadas notas fiscais n°s 8466, 8470, 8471, 8475, 91791, 91800, 92593, 92761, 93565, 1771, 1772, 1787 e 1788 de salvado de

açúcar – código 108776 (relacionadas na planilha juntada aos autos pelas peticionantes através do arquivo denominado “Auto Infração - 104576 Açúcar” de 2017). Considerando que as notas reclamadas são de salvado de açúcar, foi refeito o levantamento para fins de agrupar todos os produtos “açúcar” e “salvado de açúcar”, onde referido produto (açúcar/salvado de açúcar) passou a ser codificado como “TRACO\_11”, que se refere a união de todas as entradas, saídas e estoques, dos produtos codificados pela empresa sob nº 104576, 101119 e 108776;

4- Alteração do levantamento quantitativo de 2016, do produto “milho” – código 105297, para fins de inclusão das reclamadas notas fiscais nºs 1756, 7311, 7550, 65826, 7826, 67785, 67786, 67993, 68051, 68052, 68053, 8053, 8081, 8243 e 71437 de salvado de milho (relacionadas na planilha juntada aos autos pelas reclamantes através do arquivo denominado “Auto Infração - 105297 MILHOSA”);

5- Inclusão nos correspondentes LEQFID's, das mercadorias discriminadas nas seguintes notas fiscais: 2309 de 05/07/2017 reclamada na planilha denominada “Auto Infração - TRACO\_6 MILHO”, que foi juntada pelas reclamantes; 10714 de 04/10/2019 e 10863 de 31/10/2019 reclamadas pelas peticionantes através de sua planilha denominada “Auto Infração - TRACO\_5 MILHO”;

6- Inclusão da mercadoria constante da nota fiscal nº 82655 de 20/02/2018, no correspondente LEQFID de 2018 do produto “resíduo de farelo de soja” código 109229, conforme reclamado na planilha “Auto Infração - 109229 RESIDUO” das peticionantes;

7- Exclusão da nota fiscal nº 5161 de 09/01/2017 do correspondente LEQFID de 2017 do produto “fertilizantes” código 108801, em razão de que foi escriturada indevidamente pela “Security Cargas EIRELI”, pois esta empresa não é o destinatário constante da referida nota fiscal.

Também foi feita reformulação para fins de correção do Anexo 19 dos autos, onde houve erro nos nomes dos produtos em que foram apurados estoques de mercadorias desacobertos de notas fiscais através do LEQFID de 2017 (Anexo 14 dos autos). Os mesmos valores dos estoques desacobertos de notas fiscais encontrados no LEQFID de 2017 – Anexo 14, que totalizavam R\$ 6.688.113,64, foram transferidos corretamente para o Anexo 19, mas os nomes dos produtos e correspondentes valores do crédito tributário ficaram incorretos. Assim, a nova planilha

demonstrativa do crédito tributário relativo aos estoques desacobertados de 2017 (arquivo inserido nos autos denominado: “ReformulaApuraCredEstDesacLEQFID”), a qual substitui o Anexo 19 dos autos, traz as correspondentes reformulações mencionadas nos itens 1 a 7 acima, bem como corrige o nome dos produtos e respectivos valores de ICMS e multas que ficaram incorretos no referido Anexo 19.

Assim, a Fiscalização processou novamente o LEQFID, de acordo com as reformulações efetuadas, como por exemplo, efetuando os agrupamentos de produtos, conseqüentemente, incluindo notas fiscais no levantamento, adotando as informações contidas nas notas fiscais “*em detrimento de dados divergentes da escrituração fiscal*”, e corrigindo os dados apresentados na apuração dos estoques desacobertados. Tais alterações acarretaram a elaboração de novos documentos que passaram a compor o lançamento:

- Relatório Fiscal Reformulado – págs. 2110/2114;
- LEQFID – 2016 – 05-05-22 – págs. 2117/2179;
- LEQFID – 2017 – 05-05-22 – págs. 2180/2278;
- LEQFID – 2018 – 06-05-22 – págs. 2279/2343;
- LEQFID – 2019 – 06-05-22 – págs. 2344/2393;
- Planilha de Apuração Entrada Desacobertada – págs. 2394;
- Planilha de Apuração Saída Desacobertada – págs. 2395;
- Planilha de Apuração Estoque Desacobertado – págs. 2396;
- Planilha Demonstrativo do Valor Excluído – págs. 2397.

O novo Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se acostado às págs. 2105 dos autos.

Em aditamento de impugnação, a Defesa reclama que o Fisco não considerou “*os outros argumentos e documentos apresentados na impugnação administrativa*”. Assim, reiterando os termos da exordial, os quais não foram acatados pela Fiscalização, sustenta que “*a autuação não merece prosperar*”.

Observa-se que, em relação ao levantamento quantitativo em exame, o argumento não acatado pelo Fisco resume-se, especialmente, na pretensão das Impugnantes de que, considerando que os estoques declarados na escrita fiscal não condizem com a realidade, eles devem ser recalculados de maneira a considerar verdadeiros apenas os estoques iniciais de janeiro de 2016, e, a partir daí, somar ou diminuir as quantidades de mercadorias constantes de suas notas fiscais de entradas e saídas.

No entanto, a Defesa não traz aos autos nenhum documento hábil a comprovar que os estoques declarados em sua escrita fiscal no período fiscalizado estão incorretos.

A alegação de que os estoques lançados no Livro Registro de Inventário são “*astronômicos e exorbitantes*”, e da necessidade de grande quantidade de carretas bitrens para o transporte das referidas mercadorias estocadas, não comprovam que os estoques finais e iniciais estão equivocados.

Conforme comentado pelo Fisco, “*as mercadorias não são transportadas de uma única vez, e, até mesmo podem ser transportadas por trem, ou, muitas vezes, quando comercializadas, nem são transportadas, pois permanecem depositadas nos mesmos armazéns onde somente mudam de titularidade*” (destacou-se), situações que afastam os argumentos da Defesa, inclusive, quando afirma, mediante apresentação de Laudo de Engenharia (“Relatório de Capacidade de Armazenamento de Galpão” – Doc. 02), que “*a empresa nem mesmo teria espaço físico para armazenar essa quantidade monstruosa de mercadorias*”.

A falta de capacidade de armazenagem não elide as acusações fiscais de que ocorreram entrada, saída e manutenção em estoque desacobertas de documentação fiscal.

Inadmissível acatar o argumento de que simplesmente houve “descuido” na escrituração dos estoques (iniciais e finais), sem qualquer documento apto a comprovar tal alegação, lembrando que o suposto “descuido” não ocorreu uma única vez, mas em todos os períodos fiscalizados, e em relação a diversas mercadorias.

Vale registrar que os estoques de mercadorias são informados anualmente pelo contribuinte na sua escrituração fiscal (por meio do Registro H010 da EFD – Escrituração Fiscal Digital) e têm, como referência, o inventário de estoque físico realizado no dia 31 de dezembro de cada exercício, que representa o estoque final do exercício.

Portanto, ao contrário do alegado pela Defesa, o estoque final de um determinado exercício não repercute no estoque final dos demais períodos.

Ressalta-se que, após o início da ação fiscal, o contribuinte não poderá mais modificar seu estoque de mercadorias escriturado, pois, de outro modo, todas as diferenças detectadas pela Fiscalização poderiam ser “justificadas”, alterando-se os estoques inicial e final do exercício de forma que eles “neutralizem” os desacobertamentos identificados, tornando o LEQFID uma ferramenta inócua.

Foi exatamente isso o que pretenderam as Impugnantes ao realizarem um levantamento quantitativo próprio, paralelo ao da Fiscalização, com base apenas nos estoques iniciais de janeiro de 2016, e, a partir daí, somar ou diminuir as quantidades de mercadorias constantes de suas notas fiscais de entradas e saídas, obtendo dados totalmente divergentes dos apurados pela Fiscalização, desacompanhados de qualquer documento fiscal que os comprove.

As Impugnantes defendem “*o princípio da primazia da essência sobre a forma, isto é, a valorização da verdadeira realidade fática em detrimento da descrição contida em determinado livro ou documento formal*”, contudo essa “realidade fática” precisa ser comprovada, o que inexistente no caso em análise.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O próprio relatório juntado aos autos pela Defesa (Doc. 03), intitulado “Perícia Contábil”, registra que foram encontrados “*fortes indícios de que as declarações foram enviadas com valores distorcidos e equivocados no estoque*” (destacou-se), porém não comprova tais “*indícios*”.

Ressalta-se que a Defesa reconhece que houve entrada desacobertada de documento fiscal, quando confessa que não emitiu notas fiscais de entrada nas aquisições de mercadorias de seguradoras, situação em que a adquirente é a responsável pela emissão do documento fiscal que acoberta a operação.

Contudo, não traz aos autos nenhuma comprovação da origem das mercadorias relativas às entradas desacobertadas apuradas nos autos.

Ademais, vale esclarecer que, de fato, na saída das seguradoras de salvado de sinistro não há incidência do ICMS de acordo com a Súmula Vinculante nº 32 do Supremo Tribunal STF. Porém, as operações de saídas posteriores promovidas pelo adquirente são relativas a um novo ciclo mercantil, que seguirá as regras inerentes à mercadoria comercializada, inclusive no que se refere à incidência do imposto.

Portanto, ainda que as notas fiscais de entrada nas aquisições de mercadorias de seguradoras tivessem sido emitidas, haveria incidência do imposto nas respectivas saídas das mercadorias.

No tocante à alegação de que o Fisco não levou em consideração as alterações de códigos de produtos feitas pela empresa, cumpre registrar que, desde o levantamento quantitativo original, o Fisco fez união de produtos conforme Relação de Produtos Unidos, constante do arquivo “PLANILHA PRODUTOS UNIDOS”, anexado aos autos, no Grupo “Manifestação Fiscal”, Tipo - “Outros” – Anexo 53 dos autos.

Ressalta-se a dificuldade do Fisco em obter tais informações, pois, embora intimada a dar esclarecimentos sobre a utilização de mais de um código para o mesmo produto, as respostas da empresa eram sempre evasivas.

Vale reproduzir aqui alguns trechos, destacados pelo Fisco em sua manifestação fiscal, extraídos das intimações e respostas, que se encontram na íntegra nestes autos:

Intimação: “2- Informar se existe algum produto que foi escriturado (em especial nos registros “C170” e nos inventários registro “H010”) com mais de um código. Como exemplo, o Fisco observa que no exercício de 2019 os produtos contendo os códigos “103457”, “109470” e “0” são na realidade o mesmo produto”

Resposta: “- Em relação ao item 02: Sim existem alguns produtos que foram registrados com mais de um código”

Intimação: “Considerando que em vosso requerimento, a empresa informa que existem produtos que foram escriturados com mais de um código, solicitamos que; 1-Esclareça qual o(s) motivo(s) disso? 2- relativamente ao período de 2016 a 2019, seja informado para todos

os produtos que tiver utilizado mais de um código, por exercício, quais os códigos de produtos utilizados são um mesmo produto, identificando este produto;”

A empresa apresentou como resposta a mesma planilha que está juntada em sua impugnação conforme documento 4 (Anexo 39 do e-PTA))

Intimação - “7- Considerando que declarou ao Fisco que não promoveu industrialização nos exercícios de 2016 a 2020 bem como não apresentou livro de controle da produção e do estoque; considerando, ainda, que o Fisco percebeu a existência de determinados produtos que podem ter sido beneficiados e originado produtos com outros códigos (exemplos: salvado de soja, salvado de milho, salvado de soja e milho. Estes produtos podem entrar na empresa e sair/serem vendidos como sendo eles próprios ou, se beneficiados, podem originar em soja, milho, etc.). Assim, caso algum dos produtos adquiridos pela empresa tenha originado outro(s), deverá elaborar planilha em formato excel “.xlsx” demonstrando isso ao Fisco. Deverá prestar esta informação de forma clara e precisa, para que o fiscal possa entender o que aconteceu com cada mercadoria entrada no estabelecimento. Para isso, deverá relacionar por item de nota fiscal de entrada todos os dados do(s) produto(s) recebido(s) e da respectiva nota fiscal (exemplos de informações que devem ser fornecidas em células/colunas separadas da planilha excel: número da nota fiscal de entrada, data da nota fiscal, CNPJ do emitente da nota, CFOP da operação, código do produto conforme tabela de códigos da “Security Cargas”, descrição do produto, quantidade, unidade, e valor do produto); e, na mesma linha mas em colunas/células diferentes, os dados do(s) produto(s) originado(s) (exemplos de informações que devem ser fornecidas: código do produto, descrição, quantidade, unidade e valor do produto. Se originou mais de um produto as informações de cada produto originado devem ser separadas em células diferentes). A falta de informação ou informação imprecisa, poderá ser entendida como não tenha ocorrido qualquer alteração/beneficiamento, ou seja, os produtos entraram e saíram da empresa com as mesmas características (Exemplo: que salvado de soja entrou e saiu da empresa como salvado de soja e com o mesmo código de produto; que soja entrou e saiu como soja e com o mesmo código de produto, etc.);”

Após a empresa solicitar 2 prorrogações de mais de 30 dias em razão de alegar que havia complexidade para

atender à intimação, a empresa respondeu apenas o seguinte:

“Considerando que a empresa adquire mercadorias de salvado de soja, salvado de milho, salvado de soja e milho, através de seguradoras que recebem estes produtos através de sinistro de cargas. Considerando também que estas mercadorias adquiridas não passam por processo de beneficiamento ou industrialização, simplesmente adquirimos o produto e revendemos. Esclarecemos que estes produtos compramos por toneladas, unidades, por quilos de acordo com o que as seguradas repassam para nós. Por isto quando efetuamos a vendas destas mercadorias podemos vender também por diversas formas de acordo com a necessidade do cliente. Determinados produtos que compramos por toneladas ou por quilos, podemos vender por unidades, quilos ou toneladas, depende de cada negociação. Com as notas fiscais de venda é possível observar que só praticamos operações de revenda, não tendo mercadorias que passam por processo de beneficiamento ou industrialização.”

O Fisco destaca também que:

Mesmo intimada a empresa não prestou as informações com a clareza solicitada. Ainda assim, o Fisco constatou que a empresa se utilizava de diversos códigos para o mesmo produto. Por exemplo, tinha o hábito de adquirir produtos salvados (objeto de sinistros), mas escriturar referidos produtos noutro código e sem descrever que se trata de salvados (Exemplos: adquiriu “salvados de soja” e os escriturou e revendeu como “soja”, respectivamente). Ou seja, conforme a própria empresa disse em sua impugnação: “...alterava-se a nomenclatura e o código do produto, mas ele, em essência, continuava o mesmo.”. Desta forma, o Fisco considerou, no LEQFID, os produtos e seus salvados no mesmo levantamento. Isso inclusive beneficiou a impugnante, pois há casos em que determinados salvados possuem praticamente só notas fiscais de entradas (não possuem saídas) e determinados produtos vendidos que possuem basicamente notas fiscais de saídas (não possuem entradas), e isso geraria diferenças ainda maiores que as apuradas.

Quanto ao argumento da Defesa de erro nas unidades de medida consideradas no LEQFID, importa transcrever a seguinte abordagem do Fisco, em que demonstra a improcedência dessa afirmativa:

O parecer contábil anexado pela impugnante também contradiz essa afirmativa, pois diz que “Em suma,

foram analisados todos os documentos relacionados à movimentação do item TRACO\_4 - SOJA/SALVADO SOJA, no ano de 2019. **As informações de entradas e saídas foram validadas, tanto em valores quanto em quantidades** (negritamos). Na impugnação foram citados dois exemplos, onde conclui que as notas fiscais n°s 18243 e 18267 teriam sido escrituradas com unidades de medidas incorretas e isso teria levado o LEQFID a erro. Cumpre dizer que tal afirmativa é um engano da impugnante, pois muito embora ela possa ter escriturado incorretamente, o LEQFID ficou correto. As notas fiscais citadas referem-se a milho/salvado de milho e foram todas consideradas no LEQFID de 2019, relativo ao produto "TRACO\_5" - MILHO/SALVADO DE MILHO. Uma simples busca (CTRL + F) no arquivo do LEQFID -Anexo 16 do e-PTA, permite visualizar que todas as notas fiscais mencionadas pela impugnante estão consideradas na mesma unidade, ou seja, em toneladas. As notas 18243 e 18267 que a impugnante relatou terem sido emitidas em quilogramas foram lançadas com 13,95 e 38,08 toneladas, respectivamente, sendo todas ao preço unitário de R\$355,00 a tonelada, ou seja, as unidades estão corretas no LEQFID.

É bom lembrar que a impugnante não apresentou nenhuma falha de unidade de medida utilizada nos LEQFID's, que realmente tenha ocorrido. Trouxe apenas dois exemplos que, conforme já esclarecido acima, não houve irregularidade nas quantidades e unidades. Também é importante dizer que a "Security" foi intimada a prestar referida informação ao Fisco, mas não atendeu. Veja a intimação e a resposta da empresa abaixo:

Dizeres da intimação:

"1- Fazer análise nos documentos fiscais de entradas e saídas e da escrituração dos mesmos, visando apuração de eventuais erros de escrituração ou de emissão dos documentos, em especial em relação às quantidades, unidades de mercadorias e valores das operações. Como exemplos de notas a serem verificadas que aparentemente estão com erros: - NFe de saídas n°s 8617, 8674, 8708, 8719, 9102, 9130, 9142, 9143, 9158, 9159, 9160, 9839, 10417, 10418, 10420, 10421, 10562, 10759 a 10761, 10772, 10773, 10854, 10859, 10924, 18262; NF's de entradas emitidas pela empresa Rumo Malha Paulista n°s 117769 de 13/03/2019; 139512 e 139515 de 22/10/2019; 137741 de 03/10/2019; 139886 e 139887 de 25/10/2019 e 140846 de 05/11/2019; **NF's entrada da CEAGESP n°s 18243 de**

**07/10/2019**, 18262 de 17/10/2019 – (verificar todos os documentos do período acima mencionado, pois as citadas são apenas exemplos). Caso encontre algum erro, este deve ser declarado de forma clara ao Fisco, inclusive com entrega de planilha em formato excel, contendo os dados completos do documento fiscal e da escrituração fiscal digital do mesmo e das mercadorias nele descritas, bem como incluir nesta mesma planilha a(s) informação(ões) correta(s) e que deve(m) ser considerada(s) pelo Fisco;” – (negritamos).

Após a empresa solicitar 2 prorrogações de mais de 30 dias alegando complexidade, respondeu apenas o seguinte:

“Considerando que a empresa adquire mercadorias de salvado de soja, salvado de milho, salvado de soja e milho, através de seguradoras que recebem estes produtos através de sinistro de cargas. Considerando também que estas mercadorias adquiridas não passam por processo de beneficiamento ou industrialização, simplesmente adquirimos o produto e revendemos. Esclarecemos que estes produtos compramos por toneladas, unidades, por quilos de acordo com o que as seguradas repassam para nós. Por isto quando efetuamos a vendas destas mercadorias podemos vender também por diversas formas de acordo com a necessidade do cliente. Determinados produtos que compramos por toneladas ou por quilos, podemos vender por unidades, quilos ou toneladas, depende de cada negociação. Com as notas fiscais de venda é possível observar que só praticamos operações de revenda, não tendo mercadorias que passam por processo de beneficiamento ou industrialização.”

Em relação aos demais argumentos apresentados pela Defesa, em especial, a afirmativa de que o Fisco deixou de considerar notas fiscais em seus levantamentos quantitativos, importa reproduzir os seguintes esclarecimentos do Fisco, apresentados após a reformulação do lançamento:

Antes, porém, de analisar os produtos abaixo, convém deixar claro aos Senhores Conselheiros que a quase totalidade dos erros encontrados pelo Fisco, ocorreram por causa de escrituração incorreta por parte da “Security”. Nesse ponto, é importante lembrar que a “Security” foi intimada (intimação anexa ao AIAF) a “...Fazer análise nos documentos fiscais de entradas e saídas e da escrituração dos mesmos, visando apuração de eventuais erros de escrituração ou de emissão dos documentos...”, mas não apontou qualquer erro em sua escrituração. Também não apontou quando apresentou sua impugnação. Ainda

assim, o Fisco corrigiu todos os erros encontrados conforme abaixo relatado.

Analisando a planilha “Auto Infração – TRACO\_2 Soja Grãos-Salvado Soja”, juntada aos autos pela impugnante, percebe-se que existem **algumas notas fiscais que divergem da escrituração fiscal do contribuinte**. São elas, as notas n<sup>os</sup> 60045, 60046, 000017, 000018, 000019, 000020, 000021, 000022 e 68638. Os produtos das referidas notas fiscais foram escriturados pela “Security Cargas” como sendo “soja em grãos/salvados de soja” (portanto constam no levantamento de 2016 do produto codificado como “TRACO\_2” – soja/salvado soja), mas, ao lermos as notas fiscais, observa-se que a descrição das mercadorias contidas nas notas diz que se trata de “farelo de soja” (neste caso os itens das referidas notas deveriam constar do levantamento quantitativo de 2016 do produto farelo de soja – “TRACO\_1”). Portanto, foi feita intimação para fins de informar se a escrita fiscal ou notas fiscais estão corretas, e, diante da resposta dada, o Fisco alterou o levantamento quantitativo de 2016, retirando as referidas notas do produto “TRACO\_2 Soja” e considerou as mesmas como farelo de soja “TRACO\_1”, conforme pode ser visto no item 1 do termo de reformulação juntado aos autos e novo levantamento quantitativo de 2016, também juntado aos autos.

Através da petição e de suas planilhas (especificamente na planilha “Auto Infração – TRACO\_5 SOJASALVADOSOJA”) alega que não foram consideradas as notas fiscais 083200, 000291 e 000338 a 000352 no LEQFID de 2017 do produto TRACO\_5 – soja/salvado de soja. Não obstante as referidas notas, foi observado que a nota fiscal 53125 foi escriturada com descrição de mercadoria divergente da que está descrita na mesma. Assim, o Fisco intimou para que fosse informado o que está correto: EFD ou nota fiscal, e uma vez respondido que o correto é a descrição da nota, o Fisco fez alteração no LEQFID de 2017 retirando essa nota do levantamento do produto TRACO\_5 – soja/salvado de soja. Em relação a nota n<sup>o</sup> 083200, cujo valor é de R\$1,10, cumpre informar que não possui quantidade de mercadoria a ser incluída no LEQFID de 2017. De fato, a mercadoria discriminada na nota 000291 é “salvado de soja”, mas, o Fisco não tem como avaliar as condições desse salvado, portanto, fez o LEQFID tal como está a escrita fiscal do contribuinte (escriturado como resíduo de soja), ou seja, referida mercadoria foi incluída no LEQFID de 2017 no produto resíduo de soja (TRACO\_8). O

contribuinte deu entrada na mercadoria da nota 000291 no código 108775 – resíduo de soja, desta forma, se existe erro em sua escrita fiscal ele tinha a obrigação de ter informado ao Fisco, pois foi intimado. Não fez quando intimado e novamente em sua impugnação/petição nada falou sobre a divergência entre a escrita fiscal e a nota fiscal. Não obstante isso, para fins de atender ao despacho do Conselho de Contribuintes, foi feita nova intimação ao contribuinte, datada de 06/04/2022, conforme consta dos autos, desta forma, o LEQFID de 2017 foi refeito e a mercadoria constante da nota fiscal 000291 foi considerada no LEQFID do produto TRACO\_5 – soja/salvado de soja. Muito embora questionado pela impugnante, as notas fiscais n°s 000338 a 000352 não devem ser inclusas no levantamento quantitativo financeiro diário de 2017, pois conforme a própria empresa informou em sua escrita fiscal, as mercadorias destas notas fiscais somente entraram na empresa em 02/01/2018 (vide a escrituração do registro C170 de 2018 no Anexo 23 dos autos).

Analisando a planilha inserida nos autos com a denominação “Auto Infração – TRACO\_4 SOJASALVADOSOJA”, referente levantamento de 2019, verifica-se que não existem notas reclamadas, portanto, as impugnantes não questionam falta de inclusão de notas fiscais neste levantamento. Assim sendo, como já foi dito que não procede a pretensão das reclamantes de recalcularem os estoques declarados na EFD da “Security Cargas”, a conclusão é de que o levantamento de 2019 do produto TRACO\_4 – soja/salvado soja está correto.

Em relação às alegações do produto **farelo de soja**, inicialmente, para fins de facilitar a localização e análise da petição, cabe esclarecer que não existe nos autos, conforme afirmado na petição, a planilha denominada “Auto Infração – TRACO\_6 Farelo de Soja” e sim a planilha denominada “Auto Infracao TRACO\_6 SALVADO FARELO DE SOJA”. Referida planilha não aponta notas fiscais reclamadas pelas impugnantes como não consideradas pelo Fisco, portanto, conclui-se que o levantamento quantitativo de 2019 do produto salvado de farelo de soja – TRACO\_6 está correto. A planilha denominada “Auto Infração – TRACO\_4 Farelo de Soja” também não aponta notas fiscais desconsideradas ou consideradas indevidamente pelo Fisco, onde se conclui que está correto. Da mesma forma não há apontamento de notas fiscais desconsideradas ou consideradas indevidamente no levantamento do produto “farelo de

soja” em 2016, ou seja, não há o que ser questionado pelas impugnantes.

Analisando as notas fiscais do exercício de 2016 que constam em azul na planilha “Auto Infração – 105297 **MILHOSALVADOMILHO**” (Notas n<sup>os</sup> 63338, 63611, 1690, 64957, 64958, 64959, 64960, 64961, 64962, 5300, 1756, 7311, 7550, 65826, 7826, 67785, 67786, 67993, 68051, 68052, 68053, 8053, 8081, 8243 e 71437), observa-se que as dez primeiras notas fiscais – de 63338 a 5300 foram escrituradas na EFD e lançadas no LEQFID do produto milho código 105297 no levantamento de 2016, conforme verifica-se no LEQFID do Anexo 13 dos autos. As demais notas fiscais acima citadas referem-se a “salvados de milho” e, não foram escrituradas pelo contribuinte, bem como não foram consideradas no levantamento, pois considerou-se no levantamento apenas milho escriturado no código 105297 e não de salvados de milho. No entanto, considerando a petição juntada aos autos pela impugnante, bem como que referidos salvados de milho podem ter ingressado/saído do estabelecimento da impugnante como “milho”, as operações destas notas fiscais foram incluídas no LEQFID do produto milho – código 105297 de 2016, conforme o novo LEQFID juntado aos autos (Anexo 150). Refeito o LEQFID, houve a alteração do crédito tributário e a intimação dos autuados.

Em relação à planilha “Auto Infração – TRACO\_6 MILHO”, foi alegado que as notas fiscais 2309 e 000176 a 000180 deixaram de ser consideradas no auto de infração relativo ao LEQFID de 2017 (as notas discriminadas em azul). A nota fiscal n<sup>o</sup>2309 não foi escriturada e realmente não havia sido lançada no levantamento deste produto em 2017, portanto, conforme novo LEQFID de 2017 juntado aos autos – Anexo 151, foi devidamente inclusa. Em relação às demais notas (176 a 180) o contribuinte foi novamente intimado a esclarecer se sua Escrituração Fiscal Digital estava ou não correta, pois em seus lançamentos, as mercadorias foram incluídas no registro C170 como sendo “salvado de farelo de soja” código 108999. Em razão da resposta de que os dados das notas é que estão corretos o Fisco fez a inclusão das operações destas notas fiscais no LEQFID do produto milho de 2017 – código TRACO\_6, conforme pode ser observado no novo LEQFID incluído aos autos – Anexo 151. Diante das alterações o crédito tributário foi reformulado e as impugnantes devidamente intimadas.

Ainda em relação ao milho, analisando a planilha “Auto Infração – TRACO\_5 MILHO”, as notas em azul n°s 10714, 10863 e 18385 foram apontadas como não incluídas pelo Fisco no LEQFID de 2019. Em razão de incorreta escrituração fiscal das notas 10714 e 10863, pois na EFD do contribuinte foi informado que se tratava de venda de imobilizado, elas não foram incluídas no levantamento fiscal, porém, agora foram incluídas e reaberto prazo para o contribuinte se manifestar. Em razão da resposta a intimação do Fisco de que devem ser considerados os dados da nota 18385, esta também foi incluída no LEQFID do milho de 2019 – código produto TRACO\_5, com a correspondente alteração do crédito tributário. Portanto, corrigidos os erros que existiam e reformulado o crédito, não devem prosperar outros argumentos das impugnantes, em especial a sua pretensão de desconsiderar os estoques declarados ao Fisco.

A impugnante está buscando confundir aos nobres julgadores quando trata do produto “**resíduo de soja**”. Inicialmente convém lembrar que não procede a maneira absurda de recompor estoques declarados pela mesma nos exercícios de 2016 a 2019, pois os estoques são obtidos via contagem física e não de forma manipulada como deseja. Não houve a incoerência afirmada pela reclamante em relação ao preço médio adotado de R\$358,74 no LEQFID de 2019 do produto “TRACO\_8” resíduo de soja, pois ela se esqueceu de dizer que foram constadas **saídas desacobertadas de notas fiscais** de 55.031,12 toneladas de resíduo de soja, portanto, a base de cálculo é o **valor da operação de saída (preço médio de venda)** e não o preço que escriturou para seu estoque ou o mais favorável ao “sonegador” como desejado. De forma análogo as impugnantes estão dizendo que compraram o produto por R\$0,03 tempos atrás, e venderam o produto por R\$358,74, e que a base de cálculo de sua operação de venda seja o preço de compra. Se o argumento não fosse apenas protelatório seria motivo de riso. O preço médio de venda das operações praticadas com notas fiscais pela autuada é o mais hábil a espelhar o preço dos produtos vendidos desacobertados de notas fiscais. O arbitramento neste caso está correto. Observa-se que está apenas buscando maneira de dar valor a sua pretensão de desconsiderar os valores/quantidades de estoques declarados. Busca falsos argumentos para dizer que o Fisco ora considera sua escrita fiscal e ora não considera, e isso não é verdade. O trabalho foi feito e calculado com base em documentos fiscais de

entradas e saídas emitidos, bem como nos dados dos estoques declaradas pela empresa ao Fisco e a sua Escrituração Fiscal Digital -EFD.

Ainda em relação ao resíduo de soja, há outras inconsistências em suas falas/levantamento. Ao tratar do produto soja/salvado de soja de 2017 (vide item soja acima), relatou em seu levantamento, a nota fiscal nº 000291 de 29/11/2017 emitida por VLI Multimodal S.A. CNPJ 42.276.907/0008-02, mas a efetuar seu levantamento de resíduo de soja de 2017 nada falou desta mesma nota fiscal estar inclusa neste levantamento (em razão de que em sua EFD de 2017 a empresa lançou o produto como sendo resíduo de soja no código 108775). Certamente que viu essa nota fiscal considerada no produto "TRACO\_8" de 2017 tal como escriturada por ele, mas nada falou. Os nobres julgadores poderão verificar na EFD da impugnante, através do registro C170 de 2017 (Anexo 23 deste processo) que foi dada entrada da mercadoria como "resíduo de soja" código 108775. Não obstante a impugnante não ter reclamado, a nota fiscal 000291 foi apenas uma das notas cuja escrituração diverge da nota fiscal. As autuadas dizem que há contradição na fala do fiscal ao afirmar que o levantamento foi feito considerando notas escrituradas e não escrituradas, mas não apontam seus erros de escrituração. Aliás, isso já demonstra que não há busca de verdade real, mas de se protelar a cobrança do crédito pelo Estado de Minas Gerais. Verifica-se que a descrição das mercadorias das seguintes notas fiscais diverge da descrição que foi escriturada pela "Security Cargas" no registro C170 de sua EFD: 1768, 281 a 284 e 291 a 298, 313 a 315, 320 a 334 e 337. Ainda assim, atendendo despacho desse CC/MG, o Fisco intimou a impugnante a prestar informações, e, após respondido, promoveu a reformulação do crédito tributário.

Da mesma forma que em 2017, nada foi dito pela impugnante de que no levantamento quantitativo de 2019 do resíduo de soja código TRACO\_8 (união dos produtos 109001, 108775 e 106597) houve divergência entre notas e escrituração. Aqui também foi constatado divergência entre a descrição das mercadorias de diversas notas e a descrição constante da EFD da "Security Cargas". As divergências foram encontradas nas seguintes notas: 12016, 12019, 12021, 12030, 12033, 12040, 12043, 12046, 12051, 12586, 12590, 12593, 12594, 12595, 12606, 12607, 12608, 14125, 14229, 14238 e 14268, onde os produtos descritos nas notas são resíduos de milho, mas foram escrituradas como sendo resíduo de soja.

Assim, o Fisco também intimou para que fosse informado se as notas ou a EFD estavam corretas, e, fez a alteração do LEQFID (retirou as notas do produto resíduo de soja – código TRACO\_8, e incluiu as mesmas no produto resíduo de milho – código TRACO\_7) e do crédito tributário reformulado.

Para o **cloreto de potássio**, considerando que o próprio contribuinte nada reclamou dos levantamentos dos exercícios de 2016 e 2017 e que referidos levantamentos estão corretos, não há o que ser dito sobre estes períodos. No entanto, para o exercício de 2018 consta do auto de infração o levantamento do cloreto de potássio codificado sob nº 104322, mas a impugnante reclama a falta de inclusão de notas fiscais de salvado de cloreto de potássio escrituradas no código 109193 (notas destacadas em azul na planilha juntada pela impugnante com a denominação “Auto Infração – 104322 Cloreto”). Desta forma, o Fisco, acatando a reclamação, incluiu no LEQFID as notas fiscais de salvado de cloreto de potássio escrituradas no código 109193 que foram requeridas pela impugnante, pois é perfeitamente factível que os salvados tenham saído com a descrição “cloreto de potássio” no código 104322. Não obstante as notas fiscais que a impugnante reclamou serem incluídas no levantamento quantitativo, verifica-se que foi omitido na impugnação qualquer fala do estoque inicial e final dos salvados de cloreto de potássio. Não pode a impugnante pretender que sejam consideradas apenas as notas fiscais destacadas em azul do produto escriturado com o código 109193 e deixar de fora os estoques desse produto. Portanto, para que o trabalho ficasse correto os estoques inicial e final de 2018 (vide estoques declarados no livro registro inventário – Anexo 22), de salvado de cloreto de potássio código 109193, também foram considerados no levantamento. Assim, o LEQFID do produto cloreto de potássio código 104322 foi refeito, passando a ser o código “TRACO\_7” – Cloreto Potássio/Salvado Cloreto Potássio (onde considerou-se a união dos produtos codificados sob nº 104322 e 109193). O crédito foi reformulado e os contribuintes legalmente intimados.

Em relação ao produto **resíduo de farelo de soja** – código 109229, inicialmente é bom esclarecer que, como não constava dos autos o arquivo “Auto Infração – 109229 RESIDUOSDEFARELODESOJA”, após intimação do Fisco, referido arquivo foi anexado. De forma absurda, a impugnante afirma que: não declarou os estoques de resíduo de farela de soja de 2018 e 2019. Mas, não traz prova alguma de qual era

o estoque final contado fisicamente em 31/12/2018 e 31/12/2019. Ao invés disso, pede que os estoques sejam considerados através do confronto de suas notas de entradas e saídas. Ora se isso fosse possível, não haveria necessidade de declarar os estoques físicos anualmente no livro de registro de inventário. Aliás, se isso fosse possível, inviável seria qualquer ação de levantamento quantitativo, conforme feito, pois sempre que houvesse diferenças apuradas o contribuinte argumentaria erro em sua declaração do estoque, sem necessidade de qualquer comprovação. Como em todos os casos impugnados, diz que houve erro na escrituração de seus estoques, mas nada prova e, também, não comprova quais seriam as supostas quantidades contadas fisicamente em trinta e um de dezembro de cada ano. Sua sugestão aberrante busca apenas lhe favorecer e encobrir as irregularidades cometidas e apontadas no auto de infração. Afirma que o Fisco deixou de considerar a nota fiscal nº 82655 de 20/02/2018 (nota destacada em azul na planilha “Auto Infracao - 109229 RESIDUO”), mas omite em dizer aos nobres julgadores que a mercadoria constante dessa nota fiscal foi escriturada no registro C170 da EFD da impugnante como sendo “RESÍDUO DE SOJA” código 108775. Não obstante a divergência entre a descrição do produto constante da nota fiscal e a escrituração feita pela impugnante, o Fisco incluiu referida nota fiscal no levantamento quantitativo de 2018, conforme pode ser visto no novo LEQFID deste ano juntado aos autos pelo Fisco (Anexo 152). Desta forma, o crédito tributário foi feito e o contribuinte intimado.

Na planilha juntada pela impugnante referente ao produto **detergente** “Auto Infração - Agrup\_1 Detergente”, constam em azul as seguintes notas fiscais: 12416705, 12416707, 12416709 e 12496223 (relativas às 18 unidades questionadas). Observando a planilha juntada pelo contribuinte (já denominada acima) nota-se que na aba “AI\_AGRUP\_1-2018” as 18 unidades das notas acima citadas estão fazendo parte do levantamento, ou seja, o próprio contribuinte reconhece que as 18 unidades fizeram parte do levantamento fiscal. Mas ao verificarmos a aba “ER\_AGRUP\_1-2018”, verificamos que estranhamente o contribuinte constou os produtos das 4 notas acima em duplicidade, onde destacou em azul as duplicatas. Conforme pode ser verificado no LEQFID de 2018 do produto detergente codificado como “AGRUP\_1” todos os itens destas quatro notas fiscais foram devidamente considerados no levantamento fiscal (vide Anexo 15 dos autos). Ou seja, não há erro no levantamento

fiscal. Não obstante o Fisco ter considerado as 18 unidades reclamadas no LEQFID, é bom lembrar que essas 18 unidades não poderiam implicar em alteração do estoque declarado na EFD (registro H010), pois este é fruto de contagem física. Ou seja, mesmo na hipótese de que as 18 unidades não tivessem sido consideradas no levantamento fiscal, e mesmo que não estivessem escrituradas nos registros C170, não haveria a possibilidade de alterar a quantidade contada fisicamente pela empresa. Portanto, as alegações da impugnante não devem prosperar.

A apuração de novos saldos de estoques conforme deseja a impugnante, não tem cabimento pois, os estoques são obtidos por contagem física, e não pode haver manipulação com base nos documentos fiscais de entradas e saídas de mercadorias. Portanto, considerando que o demonstrativo/arquivo da impugnante (“Auto Infração - 104576 **Acucar**”) de 2016 não aponta nenhuma nota fiscal que o Fisco teria deixado de inserir no trabalho, conclui-se que o crédito tributário relativo ao açúcar de 2016 está correto. Em relação a 2017, as notas em azul constantes da planilha de 2017 denominada “Auto Infração - 104576 Acucar” são as seguintes: 8470, 8471, 8475, 1771, 1772, 8466, 91791, 91800, 92593, 92761, 93565, 1787 e 1788. As 5 primeiras notas foram escrituradas pela impugnante e totalizam entradas de 85,45 toneladas de salvado de açúcar código 108776. As demais não foram escrituradas. As mercadorias descritas nas referidas notas fiscais são “salvados de açúcar” que a empresa escriturou com o código 108776 (portanto, diferente do código que o Fisco fez o levantamento quantitativo). Conforme livro de registro de inventário de 2017 (Anexo 22), foi declarado pelo contribuinte que seu estoque final do produto “salvado de açúcar” código 108776 em 2018 era de 85,45 toneladas. Vemos que a impugnante manipula um estoque inicial para 2017, reclama que não foram consideradas as notas escrituradas e não escrituradas de salvados de açúcar código 108776, mas, se esquece de pedir que o estoque final deste produto também seja considerado no levantamento. Considerar as notas fiscais de entradas e saídas de determinado produto sem considerar os estoques inicial e final deste produto implicaria em erro no levantamento quantitativo. Muito embora a empresa escreva como produtos distintos, pois são escriturados cada um com seu código, considerando que pode ocorrer que salvados de açúcar (código 108776) saírem como açúcar, pois tudo é açúcar, o Fisco, atendendo a reclamação das impugnantes, refez

o levantamento, onde uniu os produtos “açúcar” e “salvados de açúcar” (codificados sob n°s 104576, 108776 e 101119), para fins do novo cálculo. Desta forma, foram consideradas as notas fiscais citadas pela impugnante, mas também os estoques declarados em 2017. Refeito o levantamento, conforme pode ser visto através do Anexo 151, o crédito tributário foi alterado, as autuadas devidamente intimadas e reaberto prazo legal para se manifestarem. Portanto, considerando as reformulações feitas pelo Fisco, o crédito tributário está corretamente apurado.

Na planilha anexada pela impugnante referente ao levantamento quantitativo de 2018 do produto **palha de aço** código 103637 (arquivo denominado “Auto Infracao - 103637 Palha d”), nota-se que ele inseriu outras três notas fiscais (n°s 012416709, 012429139 e 12324930) que não constaram do levantamento fiscal. **Incorreta a pretensão da impugnante** pois, neste caso, se trata de produtos de marcas diferentes, onde um é palha de aço codificada sob n° 103637 (objeto de LEQFID em 2018) e os produtos das três notas são lã de aço marca bombril, cujo código de produto escriturado pela “Security Cargas é 107075. O produto 107075 não foi objeto de levantamento quantitativo e possui estoques distintos (inicial é zero e final é 21 unidades) conforme livros registro de inventário de 2017 e 2018 (Anexo 22 dos autos).

Produto **Salvado de Milho com soja** – código 109192. O levantamento quantitativo de 2019, deste produto foi feito com base nos dados escriturados pelo contribuinte. No entanto, a descrição das mercadorias constantes das onze notas fiscais que fizeram parte do levantamento quantitativo feito pelo Fisco se referem a salvados de milho (notas n°s 000000359, 000000367, 000000368, 000000369, 000000376, 000000377, 000000378, 000000379, 000000380, 000000381 e 000000382), divergindo assim, da escrituração fiscal do contribuinte que registrou como salvados de milho com soja (vide registro C170). Considerando que o Fisco intimou para que fosse informado o que está correto, nota ou EFD e a resposta foi de que devem prevalecer as descrições das notas, o Fisco reformulou o lançamento excluindo essas notas do levantamento do produto salvado de milho como soja – código 109192 e considerou essas notas fiscais no levantamento do produto “TRACO\_5 milho/salvado de milho”, conforme pode ser visto no novo LEQFID de 2019 incluído aos autos (Anexo 153). Assim, reformulado o crédito tributário e intimados os

autuados, não devem prosperar outros argumentos das impugnantes.

**Fertilizantes** – código 108801 - Referente ao produto fertilizante código 108801, que foi objeto de LEQFID no exercício de 2017, a impugnante incluiu o arquivo/planilha denominada “Auto Infracao - 108801 FERT.MI” nos autos do PTA 01.001944839.73. Foi apontado que a nota fiscal nº5161 (consta na EFD do contribuinte e foi incluída no mencionado LEQFID de 2017) não foi encontrada. No presente caso, o Fisco analisou que a “Security Cargas” cargas escriturou também a nota 5163 do mesmo remetente da nota 5161, mesma data, mesma mercadoria, quantidade, valor, com CFOP 2923, bem como verificou que no campo das informações complementares da nota 5163 há referência a nota 5161. Constatou também que o destinatário de mercadoria constante da nota 5161 não é a “Security”, mas uma empresa do Paraná. Ou seja, as notas demonstram que se trata de uma única operação, onde a mercadoria foi vendida para uma empresa do Paraná através da nota 5161, mas foi remetida para a “Security Cargas” por conta e ordem através da nota 5163. Assim sendo, para que seja considerada a verdade dos fatos a nota fiscal nº 5161 foi excluída do levantamento quantitativo e o crédito tributário foi devidamente reformulado.

**Resíduo** – código 109001 – O produto “resíduo” – código 109001 também foi objeto de LEQFID nos exercícios de 2017 e 2018 pelo Fisco. Em relação a 2017 cabe apenas dizer que está correto o levantamento. Já o levantamento de 2018 apresentou dúvida em relação a nota fiscal 11752 de 14/11/2018. Lendo a nota fiscal observa-se que discrimina duas mercadorias, sendo ambas **resíduo de adubo**. Considerando que houve escrituração divergente da mercadoria descrita na nota fiscal, pois os dois produtos desta nota fiscal foram escriturados pela “Security Cargas” no código 109001 – resíduo, foi feita intimação para fins de esclarecer o que estava correto (EFD ou nota fiscal), e considerando que a resposta foi de que os dados da nota é que estavam corretos houve a exclusão dessa nota do levantamento quantitativo do produto resíduo – código 109001 e a reformulação do crédito tributário.

**Chocolate** – código TRACO\_5 – Em 2018 o Fisco fez o LEQFID do produto chocolate código TRACO\_5 (união dos produtos codificados com os nºs 108036 e 108038). A impugnante juntou aos autos dois arquivos do produto chocolate (denominados “Auto Infracao - TRACO\_5 Chocol”), mas há muitas incorreções em

ambos. Num deles a aba denominada “ER\_TRACO\_5-2018” não consta relação de nenhuma das notas fiscais de chocolate relacionadas. No outro, o título e abas se referem a outros produtos e relacionou diversos produtos que não têm relação com o levantamento fiscal. No entanto, o Fisco apurou que houve divergência entre a escrituração do registro C170 e os dados contidos na nota fiscal nº12429139 de 24/04/2018. O item da nota fiscal denominado “ESC CONDOR DINOSS 3173 0 12X” foi escriturado como chocolate código 108036. Portanto, houve intimação para que fosse informado qual estava correto (nota ou EFD), e após resposta, o Fisco fez a exclusão deste item da nota fiscal do levantamento de 2018 do produto “chocolate – código TRACO\_5”, bem como a reformulação do crédito tributário.

**Fertilizante** – Código “TRACO\_10” – O auto de infração contemplou o levantamento quantitativo financeiro diário – LEQFID do produto “fertilizante/salvado de fertilizante” codificado como TRACO\_10 (união dos códigos de produtos 106386 e 108857) em 2017. Através do arquivo “Auto Infracao - TRACO\_10 Ferti” juntado aos autos, as impugnantes reclamaram que o Fisco deixou de considerar, no LEQFID deste produto, a nota fiscal de entrada nº 63344 de 08/11/2017 (está destacada em azul no referido arquivo). Analisando esta nota percebeu-se que a mercadoria constante da nota fiscal foi escriturada como sendo o produto “sulfato de amônia” código 108750, enquanto a nota fiscal descreve o produto como sendo “FERTILIZANTE FOSFATO MONOAMONIO MAP GR GO 05099 10179 4”. Para fins de atender despacho desse Conselho de Contribuintes, houve nova intimação (vide intimação datada de 06/04/2022 nos autos), e, diante da resposta da autuada o Fisco fez a inclusão da referida nota fiscal no LEQFID de 2017 do produto fertilizante - código TRACO\_10, bem como a reformulação do crédito tributário.

Pelas considerações feitas acima, percebe-se que quase totalidade das notas fiscais que não foram consideradas nos LEQFID, ou que foram consideradas indevidamente, ocorreu por culpa da impugnante, que escriturou incorretamente seus documentos fiscais de entradas e saídas, bem como não atendeu intimação do Fisco de corrigir eventuais erros.

Pelo exposto, verifica-se que o Fisco, após análise de todas as informações/documentações apresentadas pela Defesa, reformulou corretamente o

levantamento quantitativo, acatando parcialmente as alegações da Defesa, de acordo com o que foi por ela comprovado.

Vale registrar que, em relação às alterações efetuadas pelo Fisco para o processamento do novo levantamento quantitativo, a Defesa não traz qualquer questionamento, não remanescendo, então, controvérsias entre as partes quanto a este ponto específico.

Assim, entende-se que não há mais reparos a fazer na apuração das entradas/estoques e saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, conforme LEQFID retificado, de págs. 2117/2393, tendo em vista que as Impugnantes não conseguiram comprovar as demais alegações, restando, portanto, corretas as exigências fiscais reformuladas.

Noutra toada, as Impugnantes alegam que *“a indicação incorreta dos estoques não implica entrada, manutenção em estoque ou venda desacoberta de mercadorias, mas apenas descumprimento de obrigação acessória, que possibilitaria unicamente a aplicação de multa por escrituração fiscal incorreta”*.

Afirmam que *“a empresa nem mesmo teria motivação para efetuar tais infrações”*, tendo em vista que *“várias das mercadorias que vende possuem isenção ou diferimento de ICMS (exemplos: milho, fertilizantes, soja), de modo que não faria nenhum sentido lógico vender mercadoria sem nota fiscal”*, já que *“não teria nenhuma vantagem econômica com a prática dessa infração”*.

Contudo, ao contrário do defendido pelas Impugnantes, não restou demonstrado nos autos a alegada *“indicação incorreta dos estoques”*, e ainda, conforme declarado pelo Fisco, as operações objeto de autuação *“não estão sujeitas a isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto”*, tanto que o ICMS está sendo exigido em relação a todas as operações desacobertas de documento fiscal, com exceção às operações de saída desacoberta de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Ressalta-se que qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal:

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Subsidiariamente, as Impugnantes também contestam as exigências de ICMS, ICMS/ST e multa de revalidação sobre as entradas desacobertas.

Afirmam que *“o ICMS não incide sobre a entrada, mas sim sobre a saída, isto é, a venda, nos termos do artigo 5º, §1º, 1, da Lei n. 6.763/1975”*.

Além disso, pontuam que, a despeito da norma de responsabilidade prevista no art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, *“se o fisco apurou suposta entrada de mercadorias sem nota fiscal, é porque ela foi seguida de venda acobertada de*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*mercadorias (caso contrário, a imputação seria de venda desacobertada de mercadorias)”.*

Concluem que, “*se o contribuinte pagou integralmente o valor do tributo na saída, sem aproveitamento de crédito na entrada, há uma duplicidade de exigências sobre o mesmo fato*”.

Acolhendo tais argumentos, no sentido de que não devem ser exigidos o imposto e a multa de revalidação em relação às operações de entrada de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, as Impugnantes defendem, ainda, que nesse caso, “*a multa isolada prevista no artigo 55, II, “a”, da Lei n. 6.763/1975 também precisa ser ajustada ao limite mínimo fixado no artigo 55, §2º, II, da mesma legislação*”.

Na mesma linha traçada para as entradas desacobertadas, a Defesa também se opõe à cobrança de imposto e multa de revalidação sobre os estoques desacobertados, bem como a necessidade de ajuste da multa isolada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do art. 55, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, ao argumento de que “*no caso da suposta manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas, não há a transferência de titularidade, isto é, não se praticou o fato gerador do ICMS*”, o que vai ocorrer somente quando a mercadoria em estoque for vendida.

No que se refere à exigência de ICMS/ST, e respectiva multa de revalidação, em relação às operações de entrada e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária, não merecem ser acolhidas as razões apresentadas pela Defesa, tendo em vista que o imposto relativo à mercadoria sujeita à substituição tributária deve ser recolhido na entrada da mercadoria no estabelecimento e, estando desacobertadas tais operações, por óbvio, o imposto não foi recolhido.

Dessa forma, adequadas as exigências fiscais relativas às operações de entrada e manutenção em estoque desacobertadas de documentação fiscal com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ou seja, de ICMS/ST, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei, lembrando que, nas saídas desacobertadas, o Fisco, corretamente, exigiu somente a citada Multa Isolada:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base

exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

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

(...)

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.

No entanto, cumpre observar que, quanto à cobrança do ICMS e da multa de revalidação nos casos em que se apurou **entrada de mercadorias com tributação normal desacobertada** de documentação fiscal, o trabalho fiscal merece reparos, não obstante o disposto no art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, transcrito anteriormente.

Como visto, as entradas desacobertadas pelo Levantamento Quantitativo Financeiro Diário ora em análise surgem do excesso de saída da mesma mercadoria, sendo que essa saída ocorreu acobertada por documentação fiscal, com a regular tributação do imposto, em relação à qual não havia estoque de produto suficiente para suportá-la.

Nesse sentido, ao recolher o imposto pelo seu valor total (no conjunto das operações), sem crédito pela entrada do produto, a Autuada acabou por realizar aquilo que pretende o Fisco, ou seja, responsabilizar-se pelo ICMS devido na operação anterior (desacobertada).

Neste caso, a manutenção do ICMS nas entradas equivale a uma duplicidade de exigências sobre um mesmo fato, considerando que o produto fora integralmente tributado na saída.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, com a devida vênia dos entendimentos em contrário, opina-se pela exclusão do ICMS e respectiva multa de revalidação nas entradas desacobertadas **de mercadorias sujeitas à tributação normal de débito e crédito.**

Salienta-se que não se pode fazer uma vinculação entre a obrigação principal e a acessória. Enquanto a primeira decorre da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, a segunda diz respeito ao descumprimento de regra de controle, ou seja, a correta emissão e registro de documentos fiscais.

Assim, resta evidenciada a legitimidade da multa isolada aplicada por dar entrada à mercadoria desacobertada de documentação fiscal.

Para corroborar esse entendimento, vale a pena reproduzir excertos do Acórdão nº 4.114/13/CE, deste Conselho:

CONSIDERANDO A METODOLOGIA UTILIZADA PELO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, CONSTATA-SE UMA ENTRADA DESACOBERTADA QUANDO O SISTEMA “VISUALIZA” UMA CORRESPONDENTE SAÍDA ACOBERTADA POR DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM RELAÇÃO À QUAL NÃO HAVIA ESTOQUE DE PRODUTO QUE A SUPORTASSE NAQUELE MOMENTO.

DESSA FORMA, TODAS AS ENTRADAS DESACOBERTADAS AUTUADAS DECORREM DE SAÍDAS ACOBERTADAS, EM RELAÇÃO ÀS QUAIS, O ICMS FOI COBRADO MONOFASICAMENTE, SEM DIREITO A CRÉDITO, EM FACE DO DESACOBERTAMENTO DA ENTRADA APURADO A PARTIR DO EXCESSO DAS SAÍDAS ACOBERTADAS.

APESAR DA NATUREZA JURÍDICA DA COBRANÇA DO ICMS DE ENTRADA (RESPONSABILIDADE INDIRETA – SOLIDARIEDADE EM RELAÇÃO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS) SER DIFERENTE DAQUELA DO ICMS DE SAÍDA (RESPONSABILIDADE DIRETA POR OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA) É INEGÁVEL QUE AS DUAS EXAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORREM DE FATOS GERADORES ORIGINÁRIOS DA MESMA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, UMA ANTERIOR E OUTRA POSTERIOR.

(...)

A FISCALIZAÇÃO, NESSES CASOS DE ENTRADAS DESACOBERTADAS APURADAS A PARTIR DAS SAÍDAS COM NOTAS FISCAIS, TEM ADOTADO A REGRA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO TRIBUTO DEVIDO NA OPERAÇÃO ANTERIOR (SAÍDA DO FORNECEDOR PARA A RECORRIDA), COM FULCRO NO ART. 21, INCISO VII DA LEI N.º 6.763/75, QUE APONTA A RESPONSABILIDADE PARA “A PESSOA QUE, A QUALQUER TÍTULO, RECEBE, DÁ ENTRADA OU MANTÉM EM ESTOQUE MERCADORIA SUA OU DE TERCEIRO, DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL”.

CONTUDO, COM A DEVIDA VÊNIA, A COBRANÇA DE ICMS INTEGRALMENTE, SEM DIREITO A CRÉDITO, NESTES DOIS MOMENTOS DA MESMA CADEIA DE CIRCULAÇÃO, OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, CONSIGNADO NO ART. 155,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º, INCISO I DA CF/88, QUE PREVÊ A COMPENSAÇÃO DO ICMS DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO COM AQUELE EFETIVAMENTE COBRADO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES.

(...)

NESSE SENTIDO, COM BASE NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO QUE VISA EVITAR OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, DEVE SER PROMOVIDA A EXCLUSÃO DO ICMS E RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO NO TOCANTE À APURAÇÃO DE ENTRADAS DESACOBERTADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS PELO REGIME DE DÉBITO E CRÉDITO, CONSTANTES NOS ITENS 6.1.2 E 6.3.2 DO RELATÓRIO FISCAL.

Ressalta-se, ainda, que não prospera o mesmo raciocínio em relação ao estoque desacoberto, uma vez que, conforme esclarecimentos anteriores, ele não foi apurado com base nas saídas acobertadas, mas, sim, pela diferença de estoque final apurada a maior em relação ao declarado pela Contribuinte, não havendo, portanto, a comprovação de que essa mercadoria saiu do estabelecimento acobertada por documento fiscal.

Dessa forma, para as **mercadorias sujeitas à tributação normal de débito e crédito**, corretas as exigências do ICMS e da multa de revalidação, **nas ocorrências de manutenção em estoque e de saída de mercadoria desacobertas de documento fiscal**, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, para as três irregularidades (entrada, saída e manutenção em estoque de mercadoria desacobertas de documento fiscal), devendo, portanto, ser excluídos o ICMS e a respectiva multa de revalidação em relação às entradas desacobertas.

Também não procede o pleito das Impugnantes de ajuste da multa isolada nos termos dos § 2º, inciso II, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que, conforme esclarecido pelo Fisco, as operações objeto de autuação “*não estão sujeitas a isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto*”, tanto que o ICMS está sendo exigido em relação a todas as operações desacobertas de documento fiscal, com exceção às operações de saída desacobertas de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Frisa-se que o Fisco, adequadamente, apurou a multa isolada observando sempre o limitador previsto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, cujo dispositivo já se encontra reproduzido acima.

Quanto às assertivas de que as multas impostas revelam-se confiscatórias, violando o princípio da proporcionalidade, conveniente reiterar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A

MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Registra-se, ainda, que, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento dos fatos apurados pelo Fisco às normas por ele invocadas para sustentar o lançamento, não havendo que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

Ressalta-se que não justifica a conversão do julgamento em diligência, visto que as Impugnantes, mediante oportunidades que tiveram antes da lavratura do presente Auto de Infração bem como em sede de impugnação, já trouxeram aos autos argumentos que poderiam ilidir as acusações fiscais, os quais, inclusive, foram parcialmente acatados pelo Fisco.

Ademais, os elementos constantes dos autos, especialmente após a reformulação efetuada pelo Fisco em decorrência do acatamento parcial das alegações trazidas pela Defesa, são suficientes para comprovar as acusações fiscais de entrada, saída e manutenção em estoque desacobertadas de documentos fiscais, de mercadorias sujeitas à tributação normal e à substituição tributária, constatadas mediante procedimento fiscal idôneo de levantamento quantitativo.

No que tange à inclusão da Coobrigada no polo passivo da presente obrigação tributária, as Impugnantes alegam que “a responsabilidade prevista no artigo 135 é subjetiva, isto é, depende da comprovação do dolo”, sendo que “a autoridade fiscal não apresentou nenhuma prova de que a sócia-administradora, efetivamente, contribuiu para a prática da suposta infração tributária”.

Contudo, mais uma vez, não procedem os argumentos de defesa.

Cumpre, de início, registrar que, não obstante a Defesa tenha suscitado esse tópico como preliminar, ele se funda em questão de mérito, e assim será tratado.

O titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, o qual efetivamente é quem participa das deliberações e responde pelos negócios da empresa.

Não há dúvidas de sua participação no cometimento das infrações detectadas, ao promover entrada, saída e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, com o claro objetivo de omitir operações com mercadorias e ocultá-las do controle do Fisco, caracterizando dolo, fraude ou simulação.

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, mas, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ para a responsabilização solidária do sócio.

Dessa forma, correta a eleição, para o polo passivo da obrigação tributária, do titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), nos termos do disposto nos arts. 135, inciso III, do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, bem como nos arts. 56, inciso XI, e 56-A, inciso I, alínea “b”, do RICMS/02:

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

RICMS/02

Art. 56. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inclusive multa por infração para a qual tenham concorrido por ação ou omissão:

(...)

XI - qualquer pessoa, quando seus atos ou omissões concorrerem para o não-recolhimento do tributo devido por contribuinte ou por responsável.

(...)

Art. 56-A. São pessoalmente responsáveis:

I - pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

b) 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;

O Fisco complementa que a inclusão da Coobrigada no polo passivo da presente autuação também foi “*nos termos do artigo 789, da Lei 13.105 de 16/03/2015, artigo 21, XII, Lei 6.763/75, artigos 966 e 967, da Lei 10406 de 10/01/2002 em razão de que no período de 01/01/2016 a 13/06/2018 o contribuinte estava constituído como firma individual*” (destacou-se).

Registra-se que, no que tange ao empresário individual, situação constatada no período de 01/01/16 a 13/06/18, sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

É que o registro do empresário individual não dá origem a uma pessoa jurídica distinta de sua pessoa física, muito embora, para fins tributários, tenha também que providenciar sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

Como não há personificação jurídica sobressalente, também não há diferenciação patrimonial entre o conjunto de bens destinado para o exercício da empresa e os demais bens particulares.

Salienta-se aqui a ementa do Processo REsp 102539 SP 1996/0047799-0 do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

PROCESSUAL - COMERCIANTE EMPRESA INDIVIDUAL - OUTORGA DE PROCURAÇÃO - DESNECESSIDADE. I - NÃO É CORRETO ATRIBUIR-SE AO COMERCIANTE INDIVIDUAL, PERSONALIDADE JURÍDICA DIFERENTE DAQUELA QUE SE RECONHECE A PESSOA FÍSICA. II - OS TERMOS "PESSOA JURÍDICA", "EMPRESA" E "FIRMA" EXPRESSAM CONCEITOS QUE NÃO PODEM SER CONFUNDIDOS. III - SE O COMERCIANTE EM NOME INDIVIDUAL E ADVOGADO, NÃO NECESSITA DE PROCURAÇÃO, PARA DEFENDER EM JUÍZO OS INTERESSES DA EMPRESA, POIS ESTARÁ

POSTULANDO EM CAUSA PROPRIA (CPC ART. 254, I). IV - SE O GERENTE DE SOCIEDADE E ADVOGADO, ELE NÃO NECESSITARA DE PROCURAÇÃO, PARA O PATROCÍNIO JUDICIAL DA PESSOA JURÍDICA. EM ESTANDO CREDENCIADO PARA O EXERCÍCIO DO "JUS POSTULANDI", O GERENTE AGIRA COMO ÓRGÃO DA PESSOA JURÍDICA, EQUIPARANDO-SE AO ADVOGADO EM CAUSA PROPRIA. (STJ - RESP: 102539 SP 1996/0047799-0, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS, DATA DE JULGAMENTO: 12/11/1996, T1 - PRIMEIRA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJ 16/12/1996 P. 50779).

São várias as decisões de nossos tribunais nesse sentido, dentre as quais podem ser destacadas:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL. (TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (GRIFOU-SE).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. FIRMA INDIVIDUAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO TITULAR. LEGITIMIDADE PASSIVA.

I - CONQUANTO SEJA POSSÍVEL NOVO DIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA INCLUIR OS SÓCIOS NO POLO PASSIVO DO EXECUTIVO FISCAL MOVIDO CONTRA EMPRESA EXECUTADA, "É NECESSÁRIO QUE A FAZENDA PÚBLICA ESPECIFIQUE O FUNDAMENTO QUE LHE AUTORIZA AFIRMAR A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO, CABENDO-LHE TRAZER AOS AUTOS DA EXECUÇÃO ELEMENTOS QUE CORROBOREM A SUA ALEGAÇÃO" (AG 2003.01.00.003134-6/MG, REL. DESEMBARGADOR FEDERAL MÁRIO CÉSAR RIBEIRO, 8ª TURMA DO TRF DA 1ª REGIÃO, JULGADO EM 22/10/2003).

II - EM SE TRATANDO DE FIRMA INDIVIDUAL, TODAVIA, A RESPONSABILIDADE DO PROPRIETÁRIO É ILIMITADA, E SEU PATRIMÔNIO SE CONFUNDE COM O DA EMPRESA. PRECEDENTES: STJ, RESP 507317/PR, REL. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJU/I DE 08/09/2003, P. 241; TRF-1ª REGIÃO, AC 1997.01.00.032436-6/RR, REL. JUIZ FEDERAL LEÃO APARECIDO ALVES, SEGUNDA TURMA SUPLEMENTAR, DJU/II DE 14/11/2002, P. 362; ENTRE OUTROS.

III - AGRAVO PROVIDO.

(TRF1 - AGRAVO DE INSTRUMENTO: AG 4807 RR 2003.01.00.004807-2 - PUBLICAÇÃO: 27/02/2004 DJ P.97)

PROCESSUAL CIVIL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR TRIBUTOS A CARGO DA PESSOA JURÍDICA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE.

“1. É DA ESSÊNCIA DO PROCESSO DE EXECUÇÃO A BUSCA DA SATISFAÇÃO RÁPIDA E EFICAZ DO CRÉDOR. POR ESSE MOTIVO, O NOSSO SISTEMA PROCESSUAL ESTABELECEU COMO CONDIÇÃO ESPECÍFICA DOS EMBARGOS DO DEVEDOR A SEGURANÇA DO JUÍZO, CAPAZ DE TORNAR ÚTIL O PROCESSO APÓS A REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

2. TODAVIA, A DOUTRINA E A JURISPRUDÊNCIA, DIANTE DA EXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO TÍTULO EXECUTIVO QUE POSSAM SER DECLARADOS DE OFÍCIO, VÊM ADMITINDO A UTILIZAÇÃO DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE, CUJA PRINCIPAL FUNÇÃO É A DE DESONERAR O EXECUTADO DE PROCEDER À SEGURANÇA DO JUÍZO PARA DISCUTIR A INEXEQUIBILIDADE DE TÍTULO OU A ILIQUIDEZ DO CRÉDITO EXEQUENDO.

3. VERSANDO A CONTROVÉRSIA RESPONSABILIDADE DE SÓCIO POR TRIBUTOS DEVIDOS PELA PESSOA JURÍDICA, A SOLUÇÃO REPOUSA NO EXAME DE PROVAS.

4. TRATANDO-SE DE FIRMA INDIVIDUAL, A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO É ILIMITADA, O QUE, A FORTIORI, OBSTA A ARGUIÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA, MORMENTE EM SE TRATANDO DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE, ONDE NÃO SE ADMITE DILAÇÃO PROBATÓRIA.

5. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.” G.N.” (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 507.317 - PR - DJ 08/09/2003 P. 241)

Portanto, não há distinção entre a pessoa natural e a firma por ela constituída, não fazendo sentido qualquer arguição de ilegitimidade passiva.

Assim, nos casos de exigências fiscais em que figura como sujeito passivo um contribuinte “empresário” (individual), o titular do estabelecimento - pessoa física - responde com todos os seus bens patrimoniais tanto pelos débitos do CNPJ, quanto pelos do CPF, haja vista que os patrimônios se confundem, fazendo de uma só pessoa o sujeito de direitos e obrigações.

Nessa linha, a capitulação legal encontra-se devidamente registrada no Auto de Infração, devendo ser mantida a Coobrigada no polo passivo da presente obrigação tributária. Veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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.

### Lei nº 10.406/02

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

### Lei nº 13.105/15

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a lhe garantir plena validade, e que os argumentos trazidos pelas Impugnantes não se revelam capazes de elidir as exigências fiscais apuradas após a reformulação do crédito tributário de págs. 2106/2397, legítimo o lançamento em exame, ressalvada a exclusão do ICMS e respectiva multa de revalidação em relação à apuração de entradas desacobertas de mercadorias sujeitas à tributação normal de débito e crédito.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 2106/2397, e, ainda, para excluir as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação no tocante à apuração de entradas desacobertas de mercadorias sujeitas à tributação normal, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Vinícius Pereira Veloso Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar

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

Cirino Motta. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Jesunias Leão Ribeiro.

**Sala das Sessões, 18 de agosto de 2022.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator**

W/D

CCMIG