

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.313/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002244608-10
Impugnação: 40.010153603-77, 40.010153608-65 (Coob.), 40.010153604-58 (Coob.), 40.010153609-46 (Coob.)
Impugnante: Minasmáquinas SA
IE: 186014209.00-70
Bruno Silveira Kroeber Volpini (Coob.)
CPF: 013.041.056-01
Maria Beatriz de Faria Borges da Costa (Coob.)
CPF: 132.676.716-04
Ronaldo de Oliveira (Coob.)
CPF: 033.242.577-00
Proc. S. Passivo: WEBERTE GIOVAN DE ALMEIDA, WEBERTE GIOVAN DE ALMEIDA/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - ELEIÇÃO ERRÔNEA - IMPOSSIBILIDADE DE SOLIDARIEDADE PARCIAL. Imputação de responsabilidade, na condição de codevedor solidário, a pessoas que figuravam como Diretores somente em parte do período autuado. Tendo presente a disciplina legal de regência do instituto da solidariedade no Código Tributário Nacional – art. 124 e art. 125 – incabível a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da obrigação.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Acusação fiscal de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas à tributação por débito e crédito, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Exigências de ICMS em relação às saídas e estoques desacobertados, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo aplicada apenas a Multa Isolada sobre as entradas desacobertadas. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, o LEQFID deve ser alterado para excluir todas as operações que não representam movimentação de mercadorias na conta “Estoques”, vinculada ao ativo circulante, com os devidos reflexos nas exigências do crédito tributário.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Acusação fiscal de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas à tributação pelo regime da substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST em relação às entradas e estoques desacobertados, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo aplicada apenas a Multa Isolada sobre as saídas desacobertadas. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, o LEQFID deve ser alterado para excluir todas as operações que não representam movimentação de mercadorias na conta “Estoques”, vinculada ao ativo circulante, com os devidos reflexos nas exigências do crédito tributário e para utilizar a MVA de 46,55% nas exigências relativas às mercadorias que integrem o Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS. Acusação fiscal de falta de registro/escrituração de documentos fiscais de entrada e saída de mercadorias nos livros próprios, apurada mediante LEQFID. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, a penalidade deve ser integralmente excluída, por não restar configurada a hipótese fática de sua aplicação.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2017, das seguintes irregularidades:

- 1) **Omissão de registros de entrada e saída** relativos a mercadorias objeto de operações realizadas ao abrigo da suspensão e/ou da não incidência do imposto, tais como “remessa/retorno para conserto” e “remessa/retorno de industrialização por encomenda”, além de operações com itens identificados pelos números dos chassis, para as quais foi possível verificar o destaque do tributo, quando devido (Subitem “2.1” do Relatório Fiscal). Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, observado o disposto no § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal
- 2) Apuração, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), da ocorrência de **entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal**. Infração apurada em LEQFID - exercício fechado (01/01/17 a 31/12/17), procedimento realizado a partir de informações de estoque inicial/final e de movimentação de bens e mercadorias informados nos arquivos eletrônicos enviados pela Autuada relativos à Escrituração Fiscal Digital (EFD/ICMS-IPI) do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), assim como de dados relativos à movimentação de mercadorias obtidos no banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) – (Subitem 2.2 do Relatório Fiscal).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A acusação fiscal diz respeito tanto a operações com mercadorias sujeitas à tributação por débito e crédito (D/C) quanto por substituição tributária (ST), tendo ensejado as seguintes exigências:

- **D/C – ENTRADA DESACOBERTADA** – Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;
- **D/C – ESTOQUE DESACOBERTADO** - Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- **D/C – SAÍDA DESACOBERTADA** - Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- **ST – ENTRADA DESACOBERTADA** – Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- **ST – ESTOQUE DESACOBERTADO** - Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- **ST – SAÍDA DESACOBERTA** – Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Consta do item 1 do Relatório do Auto de Infração (págs. 02) uma segunda acusação fiscal, de escrituração de operações de remessas/saídas e respectivos retornos/entradas com código de identificação das mercadorias diferentes entre si (Item “1” do Relatório Fiscal”), o que levou o Fisco a realizar o “agrupamento” desses produtos, de forma que pudessem ser confrontados no LEQFID.

Entretanto, apesar de ter constado do lançamento como uma “irregularidade apurada”, essa situação não resultou em exigência de nenhuma penalidade.

Os diretores-administradores da empresa foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com infração à lei (promover entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias sem documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1.857/1.883, acompanhada dos documentos de págs. 1.884/3.566.

Afirma, em síntese, o que segue:

- nulidade do Auto de Infração, por ofensa aos princípios da legalidade, moralidade, eficiência, verdade material e da boa-fé, assim como por dificultar o exercício da ampla defesa, na medida em que o procedimento fiscal de LEQFID contém diversos equívocos na utilização das informações retiradas do arquivo SPED

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EFD-ICMS/IPI, com o trabalho baseando-se em dados incompletos (ausência de informações e de documentos fiscais) e, ainda, em erros na interpretação da legislação tributária;

- o Registro SPED H010 (Inventário) substituiu o livro Registro de Inventário e deve conter apenas informações relativas a “mercadorias” (no caso, itens destinados à venda), o que não inclui bens do ativo imobilizado, sejam eles próprios ou de terceiros na posse da Autuada, sendo esse um importante erro na interpretação dos dados pelo Fisco;

- os estoques inicial e final do exercício informados no Registro H010 não incluem bens do ativo imobilizado, de forma que as operações de entrada e saída desses bens constantes de notas fiscais eletrônicas não devem ser tratadas como movimentações de estoque para fins de LEQFID, sob pena de erro nos resultados, o que de fato ocorreu, como está demonstrado na planilha “*Erro no LEQFID 2017 – Operações sem Movimento de Estoque – Não Consideradas no Registro de Inventário H010*” (Documento 2, anexo à impugnação);

- o erro técnico de utilizar os saldos de “Estoque Inicial” e “Estoque Final” informados no Registro de Inventário (H010), confrontando esses dados com a movimentação de bens que não são mercadorias (e que portanto, não são registrados nesses “Estoques”) acarretou evidentes distorções no LEQFID e erros graves nas conclusões do Auditor Fiscal, culminando na imputação indevida e imprecisa das irregularidades de “Omissão de Registros de Entradas e Saídas de Mercadorias”, descritas no Subitem 2.1 do Relatório Fiscal;

- nas operações de saída de mercadorias em “remessa para industrialização sem trânsito no estabelecimento do encomendante/adquirente” (CFOPs 5924 e 6924), o Fisco equivocadamente registra 2 (duas) saídas físicas de estoque para a mesma mercadoria: uma pela nota fiscal de venda e outra, pela nota fiscal de remessa por conta e ordem que acompanha a mercadoria para o destino (terceiro industrializador), ignorando por completo as regras dos arts. 300 e 301 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, relativas a esse tipo de operação. Como consequência dessa duplicidade de saídas, o Fisco considerou que houve uma entrada sem registro (sem nota fiscal) para cada uma dessas operações, como se vê na planilha “*Erro no LEQFID 2017 – Remessa para Industrialização por Conta do Encomendante*” (Documento 3, anexo à impugnação);

- em razão desse mesmo erro (registrar duas saídas em relação a uma única mercadoria) o Fisco identificou uma suposta entrada desacobertada para cada saída de mercadoria remetida para industrialização sem trânsito no estabelecimento do encomendante/adquirente, como pode ser visto na planilha “*Erro no LEQFID 2017 – Operações de Simples Remessa de Mercadorias para Industrialização por Conta e Ordem*” (Documento 4, anexo à impugnação). Exemplifica a situação às págs. 1.869;

- o erro técnico de considerar como movimentação do “Estoque” as operações de “Simples Remessa para Industrialização por Conta e Ordem do Adquirente” acarretou evidentes distorções no LEQFID e, conseqüentemente, erros graves nas conclusões do Auditor Fiscal, culminando na imputação indevida e

imprecisa de irregularidades de “Omissão de Registros de Entradas de Mercadorias”, descritas no Subitem 2.1 do Relatório Fiscal;

- nas operações de “substituição de partes ou peças em virtude de garantia concedida pelo fabricante” (CFOPs 1949, 5949 ou 6949 e 5927), o Fisco considerou uma saída de mercadoria para cada uma das duas notas fiscais emitidas para acobertar uma única operação de troca em garantia (uma de venda, para o consumidor final e outra, de simples faturamento, para o fabricante), ignorando por completo o procedimento detalhado nos arts. 436 a 440 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 e da IN SUTRI nº 03/05.

- em razão dessa duplicidade de saídas, o Fisco considerou erroneamente que houve uma entrada sem registro (sem nota fiscal) para cada uma dessas operações, como se pode ver no “Documento 5” e na planilha do “Documento 7”, ambos anexos à Impugnação. Exemplifica a situação às págs. 1.873/1.874 dos autos;

- assim, esse erro técnico acarretou evidentes distorções no LEQFID e, conseqüentemente, erros graves nas conclusões do Auditor Fiscal, culminando com a imputação indevida e imprecisa de irregularidades de “Entradas, Estoque e Saídas de Mercadorias Desacobertadas de Documentos Fiscais”, descritas no Subitem 2.2 do Relatório Fiscal, as quais supostamente ocorreram em quase todos os produtos do LEQFID (Anexo 8 do Auto de Infração – págs. 262/1.641);

- o Fisco deixou de incluir no LEQFID diversos documentos fiscais que representam efetiva alteração no estoque de mercadorias, tais como as operações com CFOP 5405 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído), como se pode ver no documento “*Erro no LEQFID 2017 – Ausência de Documento Fiscal*” (Documento 6, anexo à impugnação). Salienta que ao expurgar esses erros, sua análise apontou inexistência de diferenças em relação a tais mercadorias;

- inexistente omissão de registro de entrada e saída de mercadorias, razão pela qual a Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75 deve ser excluída. Aduz que o LEQFID adotou os estoques inicial e final do Registro H010 (Inventário), nos quais, por disposição da legislação, não são informadas mercadorias que se encontram no estabelecimento em decorrência de operações de “remessa/entrada ou retorno/saída para conserto ou reparo”, “entrada e saída em função de contrato de comodato” e “outras saídas não especificadas”, mas que ainda assim, o Fisco incluiu no LEQFID as notas fiscais relativas a tais operações, conduzindo a apuração a resultados inverídicos;

- todos os documentos fiscais do estabelecimento são registrados nos respectivos livros fiscais. Logo, esse erro técnico do Fisco é a verdadeira origem das supostas infrações, como está demonstrado na planilha “*Erro no LEQFID 2017 – Operações sem Movimento de Estoque – Não Consideradas no Registro de Inventário H010*” (Documento 2, anexo à impugnação);

- na pior das hipóteses, essa multa deve ser reduzida a 5% (cinco por cento), nos termos das alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, vez que as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

supostas notas não escrituradas dizem respeito a operações sem incidência do imposto. Pede, também, a aplicação do permissivo legal do art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75 para reduzir ou cancelar essa multa;

- também devem ser excluídas todas as exigências relativas aos documentos fiscais que alteram o estoque de mercadorias e que não foram considerados pelo Fisco no LEQFID, assim como dos documentos fiscais que não alteram o estoque, mas que foram considerados no LEQFID. Acrescenta que não teve tempo de conferir todos os casos em que esse problema ocorreu e que continua analisando o lançamento para identificar esses problemas;

- conforme art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a Margem de Valor Agregado (MVA) de peças adquiridas do fabricante é de 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) e não de 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento), como considerou o Fisco em suas apurações;

- a Multa do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 deve ser adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo legal;

- a peça de defesa apresentada é apenas parcial, pois não é possível localizar, organizar e analisar todos os documentos necessários para demonstrar os equívocos do lançamento fiscal no prazo de impugnação, dado o volume de operações contidas no Auto de Infração. Afirma que continua fazendo esse trabalho e que apresentará, assim que possível, aditamento à impugnação com toda a documentação e esclarecimentos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Também inconformados, os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações idênticas entre si (uma cópia para cada Coobrigado) às págs. 3.567/3.587.

Alegam, também em síntese, o que segue:

- impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária solidária aos representantes da empresa sem a comprovação dos requisitos legais para tal, previstos no art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Acrescentam que doutrina e jurisprudência já sedimentaram que deve ser comprovada culpa ou dolo dos envolvidos para fins de responsabilização tributária solidária. Citam jurisprudência do STJ e do TJMG;

- a solidariedade deve ser limitada ao período de exercício do cargo pelos Coobrigados (Diretores), que se iniciou apenas em 23/03/17, conforme consta da Ata de Reunião do Conselho de Administração (Anexo 10 do e-PTA – págs. 1.835/1.839). Assim a responsabilidade solidária deve ser excluída em relação ao período de janeiro a março de 2017.

Da Reformulação do Lançamento

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o lançamento, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs.

4.334/4.335, acompanhado dos documentos de págs. 3.622/4.333, para acatar parcialmente as alegações da Peça de Defesa e modificar o lançamento nos seguintes termos:

- *“considerar todos os documentos fiscais hábeis e de emissão regular, notas fiscais de emissão própria e emissão de terceiros, nos termos da escrituração e pronunciamentos da Autuada, como inclusão nos autos do “Anexo 8 Leqfid Rerratificado 2017”;*

- *“conferência, retificação e ratificação da MVA, conforme item da legislação de regência, com inclusão do “Anexo 9 Resumo Rerratificado – 2017”.”*

Também foi incluído nos autos um “Demonstrativo de Valores Excluídos” (págs. 4.335), que detalha a exclusão de R\$ 532.119,11 (quinhentos e trinta e dois mil, cento e dezenove reais e onze centavos) de ICMS, ICMS/ST, respectivas multas de revalidação e multa isolada.

O crédito remanescente consta do novo “Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT” (págs. 4.333).

Do Aditamento à Impugnação

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua Impugnação às págs. 4.345/4.368, incluindo os documentos de págs. 4.369/4.383.

Reitera os termos da impugnação inicial, especialmente aqueles relacionados aos alegados erros na metodologia do trabalho e reafirma o pedido de nulidade do lançamento, acrescentando os seguintes argumentos:

- nem mesmo os 2 (dois) pontos reconhecidos pelo Auditor Fiscal na reformulação foram corrigidos no novo Anexo 9 da autuação (Anexo 3 do Termo de Reformulação do Lançamento), no qual foi realizada a nova apuração do crédito tributário. Afirma que não houve demonstração específica de quais documentos fiscais foram reconhecidos pelo Fisco, o que dificulta sobremaneira a identificação das alterações realizadas no antigo Anexo 8 e, conseqüentemente, a defesa da Autuada, obrigando a uma nova conferência de todo o LEQFID, dessa vez no exíguo prazo de 10 (dez) dias, o que não é factível;

- apesar de reconhecer o erro, o Fisco não corrigiu a MVA das peças originais adquiridas do fabricante, que continua sendo de 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento) para todas as mercadorias, como se pode ver nas planilhas “9.2 R – Leqfid 2017 Entr.Desac.” e “9.4 R – Leqfid 2017 Estoq Desacob.”, ambas do novo Anexo 9, transcritas parcialmente às págs. 4.348 e 4.349;

- a Autoridade Fiscal não especificou quais são os documentos fiscais que não foram levados a registro, capazes de ensejar a aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, o que inviabiliza a defesa e demanda a exclusão de tal penalidade.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 4.386/4.420, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do lançamento de págs. 3.622/4.335 dos autos.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 4.426/4.470, opina, em preliminar, pela rejeição da alegação de nulidade. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 3.622/4.335 e, ainda, para:

- excluir integralmente a Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, por não restar configurada nos autos a hipótese de aplicação dessa penalidade;

- alterar o LEQFID, excluindo todas as operações que não representam movimentação de mercadorias na conta “Estoques”, vinculada ao ativo circulante, com os devidos reflexos nas exigências do crédito tributário, representadas pelos CFOPs 1909, 1915, 2916, 5916, 5924, 6909, 6915, 6924 e 6949;

- utilizar a MVA de 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) nas exigências relativas às mercadorias que integrem o Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

- limitar a solidariedade tributária dos Coobrigados, no que tange às entradas desacobertas, somente às infrações constatadas a partir de 23/03/17, data em que se iniciaram seus mandatos como gestores da Autuada.

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, exceto em relação à divergência, no tocante à solidariedade tributária dos Coobrigados.

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A Autuada requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por ofensa aos princípios da legalidade, moralidade, eficiência, verdade material e da boa-fé, assim como por dificultar o exercício da ampla defesa, na medida em que o procedimento fiscal de LEQFID contém diversos equívocos na utilização das informações retiradas do arquivo SPED EFD-ICMS/IPI, com o trabalho baseando-se em dados incompletos (ausência de informações e de documentos fiscais) e, ainda, em erros na interpretação da legislação tributária.

Para justificar seu pedido apresenta uma série de argumentos, apontamentos e exemplos em sua peça de defesa, no intuito de demonstrar os equívocos técnicos cometidos pelo Fisco ao realizar o LEQFID, especialmente aqueles relacionados a:

- saídas duplicadas por inobservância da legislação, gerando falsas entradas desacobertas;

- inclusão de documentos fiscais que não representam movimentações de mercadorias;

- não inclusão de documentos fiscais que representam movimentações de mercadorias.

Saliente-se que, no âmbito da reformulação do lançamento de págs. 3.622/4.335, o Fisco acatou parcialmente os argumentos da Defesa e corrigiu alguns desses equívocos.

Verifica-se, realmente, que ainda permanecem no lançamento alguns outros aspectos que demandam adequações no LEQFID e no lançamento como um todo. Entretanto, as incorreções apontadas pela Defesa não possuem natureza formal, ensejadora de nulidade, mas são de cunho nitidamente material, o que significa que devem ser tratadas no âmbito da discussão de mérito e não por meio de preliminares, como se pretende.

Ademais, ainda que houvesse falhas formais no lançamento, deveria ser observado o princípio do prejuízo, norma amplamente aceita e positivada como regra geral processual pelo art. 282, § 1º, do CPC/15, e que também está expressamente prevista no art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08:

CPC/15

Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados.

§ 1º O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte.

(Destacou-se)

RPTA

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal **não acarretarão a sua nulidade**, quando nela constarem **elementos suficientes** para determinar com segurança a **natureza da infração** argüida.

(Destacou-se)

Em resumo, tal princípio determina que uma nulidade somente será declarada se houver prejuízo à parte contrária. Em outras palavras, não existe “nulidade pela nulidade”, mas apenas “nulidade em razão de prejuízo”, de forma que os lançamentos com incorreções ou omissões, mas que possuam elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração, não serão declarados nulos.

Ademais, analisando o Auto de Infração em face dos requisitos de validade previstos no art. 89 do RPTA, observa-se que a motivação para a sua lavratura está claramente descrita nos autos:

- omissão de registros de entradas e saídas relativos a mercadorias objeto de operações realizadas ao abrigo da suspensão e/ou não incidência do imposto; e

- entrada, estoque e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurados por meio de LEQFID;

Essas informações constam expressamente do Relatório do Auto de Infração (págs. 01/02) e do Relatório Fiscal anexo ao AI (págs. 08/09), não se vislumbrando quaisquer obscuridades quanto aos motivos que levaram ao lançamento, como se alega. A origem das informações utilizadas pela Fiscalização também está descrita nessas mesmas páginas.

Os dados utilizados no Levantamento Quantitativo Financeiro de Mercadorias (LEQFID), por meio dos quais se identificou as infrações de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, são exclusivamente aqueles prestados pela Autuada em resposta a intimações, enviados mensalmente no arquivo SPED/EFD e, também, as informações contidas no banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), na medida que a apuração se deu pelo método do “exercício fechado” (01/12/17 a 31/12/17), não tendo havido contagem física de mercadorias.

A metodologia do LEQFID é amplamente conhecida e vem sendo utilizada pela Fiscalização há décadas, consistindo em uma simples operação matemática.

O procedimento parte do estoque inicial declarado pela Contribuinte (que é o estoque final do exercício anterior), acrescenta em ordem cronológica (dia-a-dia) as entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documento fiscal, apurando o estoque final dessa mercadoria, concluindo-se pelo confronto desse estoque final apurado pelo LEQFID com o estoque final declarado pela Contribuinte ao fim do exercício (no caso de LEQFID – exercício fechado) ou contado pela Fiscalização no estabelecimento (no caso de LEQFID – exercício aberto), apurando-se as eventuais inconsistências ocorridas ao longo do exercício e as diferenças entre os estoques finais (apurado x declarado/contado).

Por fim, conforme se verifica pelas impugnações e documentos apresentados, os Sujeitos Passivos compreenderam perfeitamente o lançamento e se defenderam de forma clara e consistente das acusações fiscais, abordando de forma detalhada e exemplificativa todos os aspectos relacionados com a situação, inclusive com provas documentais e questionamentos devidamente fundamentados quanto à existência das operações desacobertadas e, conseqüentemente, quanto ao cabimento do ICMS e penalidades exigidos.

Por estas razões, não se vislumbra nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório, devendo ser afastada a alegação de nulidade de lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2017, das seguintes irregularidades:

- 1) **Omissão de registros de entrada e saída** relativos a mercadorias objeto de operações realizadas ao abrigo da suspensão e/ou da não incidência do imposto, tais como “remessa/retorno para conserto” e “remessa/retorno de industrialização por encomenda”, além de operações com itens identificados pelos números dos chassis, para as quais foi possível verificar o destaque do tributo, quando devido (Subitem “2.1” do Relatório Fiscal).

Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, observado o § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

2) Apuração, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), da ocorrência de **entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal**. Infração apurada em LEQFID - exercício fechado (01/01/17 a 31/12/17), procedimento realizado a partir de informações de estoque inicial/final e de movimentação de bens e mercadorias informados nos arquivos eletrônicos enviados pela Autuada relativos à Escrituração Fiscal Digital (EFD/ICMS-IPI) do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), assim como de dados relativos à movimentação de mercadorias obtidos no banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) – (Subitem 2.2 do Relatório Fiscal).

A acusação fiscal diz respeito tanto a operações com mercadorias sujeitas à tributação por débito e crédito (D/C) quanto por substituição tributária (ST), tendo ensejado as seguintes exigências:

- D/C – ENTRADA DESACOBERTADA – Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;
- D/C – ESTOQUE DESACOBERTADO - Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- D/C – SAÍDA DESACOBERTADA - Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- ST – ENTRADA DESACOBERTADA – Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- ST – ESTOQUE DESACOBERTADO - Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- ST – SAÍDA DESACOBERTA – Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Consta do item 1 do Relatório do Auto de Infração (págs. 02) que, em face de escrituração de operações de remessas/saídas e respectivos retornos/entradas com código de identificação das mercadorias diferentes entre si, o Fisco realizou o “agrupamento” desses produtos, de forma que pudessem ser confrontados no LEQFID.

Os diretores-administradores da empresa foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com infração à lei (promover entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias sem documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

I - Da Acusação Fiscal de “Omissão de Registros de Entrada e Saída relativos a mercadorias objeto de operações realizadas ao abrigo da suspensão e/ou da não incidência do imposto”

A Defesa alega que inexistem as alegadas omissões de registro de entrada e saída de mercadorias, razão pela qual a Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75 deve ser excluída.

Aduz que o LEQFID adotou os estoques inicial e final do Registro H010 (Inventário), nos quais, por disposição da legislação, não são informadas mercadorias que se encontram no estabelecimento em decorrência de operações de “remessa/entrada ou retorno/saída para conserto ou reparo”, “entrada e saída em função de contrato de comodato” e “outras saídas não especificadas”, mas que que ainda assim, o Fisco incluiu no LEQFID as notas fiscais relativas a tais operações, conduzindo à apuração a resultados inverídicos.

Acrescenta que todos os documentos fiscais do estabelecimento são registrados nos respectivos livros fiscais e conclui que esse erro técnico do Fisco é a verdadeira origem das supostas infrações, como está demonstrado na planilha “*Erro no LEQFID 2017 – Operações sem Movimento de Estoque – Não Consideradas no Registro de Inventário H010*” (Documento 2, anexo à impugnação).

Conclui que, na pior das hipóteses, essa multa deve ser reduzida a 5% (cinco por cento), nos termos das alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, vez que as supostas notas não escrituradas dizem respeito a operações sem incidência do imposto.

Pede, também, a aplicação do permissivo legal do art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75 para reduzir ou cancelar essa multa.

Para analisar o questionamento, reputa-se importante transcrever a literalidade do Item “2.1” do Relatório Fiscal, que descreve a acusação do Fisco, confrontando-o com a literalidade da Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Relatório Fiscal – págs. 09

“2.1 - Omitiu registros de entradas e saídas das mercadorias objeto de operações realizadas ao abrigo da suspensão e/ou não incidência do tributo, tais como remessa/retorno para conserto e reparo e remessa/retorno de industrialização por encomenda, e operações com itens identificados pelos números dos chassis, para as quais foi possível verificar o destaque do tributo, quando devido.

Nesses casos, foi exigida apenas Multa Isolada nos termos do artigo 55, inciso I, da Lei 6.763/75, observado o § 2º, inciso II, **uma vez constatada a omissão de registros de entradas e/ou saídas, conforme ocorrências do Leqfid de Entradas e Saídas desacobertadas.”**

(Destacou-se)

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:

I - por **faltar registro de documento fiscal na escrituração fiscal** destinada a informar a apuração do imposto, conforme definido em regulamento - 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação, reduzida a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

- a) **entrada de mercadoria** ou utilização de serviços registrados no livro diário;
- b) **saída de mercadoria** ou prestação de serviço, cujo imposto tenha sido recolhido;

(Destacou-se)

Como se depreende do trecho do Relatório Fiscal transcrito, o fundamento utilizado pelo Fisco para justificar a exigência da Penalidade Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75 foi a constatação, por meio do LEQFID, de entradas e saídas desacobertas de mercadorias alcançadas pela suspensão ou não incidência do imposto e operações com itens perfeitamente identificáveis, que foram denominadas pelo Fisco como “omissão de registros de entradas e saídas”.

No entanto, a simples leitura do inciso I do art. 55 é suficiente para se compreender que a penalidade isolada ali descrita diz respeito à hipótese em que foi emitido um documento fiscal relativo a uma entrada ou a uma saída de mercadoria no estabelecimento, mas esse documento fiscal não foi registrado na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto.

Assim, a situação fática descrita no lançamento não tem qualquer relação com a penalidade isolada aplicada.

Como o LEQFID é uma ferramenta de verificação destinada a apurar a regularidade das operações com mercadorias (entradas, saídas e estoques) em um determinado período, as “omissões” (faltas) de documentos fiscais de entrada ou saída nele apurada, quando corretas, representam operações desacobertas, e não omissão de registro de documento fiscal na escrituração fiscal, como erroneamente concluiu o Fisco.

Além das exigências de ICMS e respectiva MR (quando devido), a constatação de entradas e/ou saídas desacobertas por meio do LEQFID enseja a aplicação, também, da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, que é específica para a hipótese:

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;

b) quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do estabelecimento remetente esteja acobertada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

(Destacou-se)

Compulsando os autos, não se encontra nenhum documento fiscal de entrada ou saída emitido que não tenha sido levado à escrituração, até porque, o trabalho do Fisco foi baseado no arquivo SPED do Contribuinte, que é a própria escrituração fiscal, em formato digital.

Por essa razão, exclui-se integralmente a Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, por não restar configurada a hipótese fática descrita na legislação para sua aplicação.

Verifica-se, no lançamento, como um todo, equívoco conceitual do Fisco, essencialmente ligado a uma falha conceitual na metodologia de apuração por ele utilizada, já anteriormente abordado nos Acórdãos nºs 24.279/22/3ª e 24.280/22/3ª.

Tal erro consiste na inclusão, no LEQFID, do ativo imobilizado (próprio e de terceiros) e de suas movimentações, assim como das operações com mercadorias próprias e de terceiros que representam movimentação física dos itens, mas não mudança de propriedade (remessa para industrialização, remessas por conta e ordem de terceiros, dentre outras), sem possuir todas as informações necessárias para trabalhar esses itens de forma conjunta com o estoque de mercadorias, especialmente, dados completos nos Registros 0300 e G125 (relacionados ao ativo imobilizado) e no Registro H010 (Inventário)

Esses aspectos e seus efeitos no lançamento, assim como a forma que se entende adequada para ajustar o LEQFID à realidade fática serão detalhados nos tópicos seguintes.

Além disso, como bem destacou a Defesa, o trabalho também contém alguns equívocos na interpretação e aplicação da legislação tributária relacionados às operações de “remessa para industrialização sem trânsito no estabelecimento adquirente” e de “substituição de peças e partes em garantia do fabricante”, o que levou à inclusão no LEQFID de mais de uma nota fiscal de saída relativa à mesma operação/mercadoria, com consequente apontamento de entradas desacobertadas inexistentes, conforme também se verá.

II – Do Procedimento de LEQFID

Para o desenvolvimento dos trabalhos a Fiscalização utilizou-se da técnica fiscal do LEQFID, procedimento idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02:

RICMS/02

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

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

Cabe esclarecer que tal levantamento tem por finalidade a conferência das operações de entrada e saída de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, por produto, emitidas no período fiscalizado.

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 apresentada a seguir:

$$\text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ENTRADAS} - \text{SAÍDAS} = \text{ESTOQUE FINAL}$$

O LEQFID, portanto, representa exatamente a movimentação das mercadorias comercializadas pelo Contribuinte e o estoque existente a cada fechamento diário, de acordo com a documentação e a escrita fiscal do estabelecimento.

Tais informações apuradas por meio do LEQFID são confrontadas com aquelas apresentadas pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal, no intuito de se encontrar as inconsistências que representam entradas, estoques ou saídas desacobertas de documento fiscal, conforme a seguinte metodologia:

1. Entrada Desacobertada (“Saída Sem Estoque – SSE”)

Essa irregularidade é identificada diariamente e ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias daquela data, identifica-se que houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “Saída Sem Estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência anterior de uma entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

A ocorrência é indicada no Relatório de Movimento Diário do Produto do LEQFID como um “estoque negativo”, com sinal de menos (-) na coluna “Quantidade” do quadro “ESTOQUE” e ainda está assinalada com a abreviação "SSE" na coluna "OBS" do mesmo relatório.

Quando, em dia posterior, há nova entrada de mercadoria, essa nova quantidade é acrescida positivamente ao estoque (partindo sempre de zero e não do “estoque negativo” anterior), em procedimento que zera contagem do saldo de estoque negativo anterior, sem, contudo, anular as diferenças que foram registradas nos dias anteriores, em que houve ocorrências de "Saída Sem Estoque – SSE".

2. Estoque Desacobertado

Essa irregularidade é apurada no final do período de levantamento, levando em conta os estoques inicial e final, além do movimento de entradas e saídas acobertadas ocorrido entre eles.

Verifica-se a infração de estoque desacobertado quando o estoque final registrado na escrituração do contribuinte é maior do que o estoque final apurado no LEQFID. Se não há um documento fiscal de entrada que acoberte estas mercadorias “excedentes” ao estoque escriturado, infere-se que elas estão no estabelecimento sem acobertamento de documento fiscal.

3. Saída Desacobertada

Essa irregularidade também é apurada no final do período de levantamento, considerando os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles.

Verifica-se a existência de saída desacobertada quando o estoque final registrado na escrituração do Contribuinte é menor do que o estoque apurado no LEQFID. Se as mercadorias que entraram no estabelecimento acobertadas por documento fiscal não estão mais em estoque e não há documento fiscal relativo à sua saída, conclui-se que elas saíram do estabelecimento sem acobertamento fiscal.

Estando corretas as informações de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final utilizadas no LEQFID, seu resultado é irrefutável, pois representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada pelo Contribuinte.

Importante destacar que esta confiança matemática em relação ao resultado do LEQFID depende de um requisito inafastável – a certeza em relação aos valores dos 4 (quatro) elementos da equação utilizados no cálculo:

1. Estoque Inicial;
2. Entradas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
3. Saídas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
4. Estoque Final.

Os estoques de mercadorias são informados anualmente pelo contribuinte, na sua escrituração fiscal e têm como referência o inventário de estoque físico realizado no dia 31/12 de cada exercício. A informação é incluída no Bloco H da EFD, nos Registros H005 (Totais do Inventário), **H010 (Inventário)** e H020 (Informação Complementar do Inventário), que devem ser apresentados em fevereiro do ano seguinte. O estoque final de um exercício é o estoque inicial do exercício seguinte.

As entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documento fiscal são obtidas por meio do banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), baixando-se as informações de todas as notas fiscais que tenham como remetente ou destinatário o contribuinte no qual se pretende realizar o levantamento, assim como dos registros do Bloco C do arquivo SPED do contribuinte, que contém as movimentações de mercadorias do estabelecimento.

Entretanto, dada a circunstância de que não havia certeza em relação à consistência e à veracidade dos Registros 0300, G125 e H010 do arquivo eletrônico

SPED do Contribuinte Autuado, situação que inclusive era do conhecimento prévio do Fisco, conforme ele próprio reconhece em várias passagens da Manifestação Fiscal nas quais se refere às diversas intimações que realizou para que o contribuinte regularizasse os erros e indícios de irregularidade ou falta de informações desses registros, o presente trabalho merece reparos, pois, não logrou êxito em identificar corretamente as entradas e saídas de mercadorias que devem compor o LEQFID.

Importante esclarecer, ainda, que no caso do LEQFID, o procedimento de intimar o contribuinte a retificar/ratificar as informações constantes do seu arquivo eletrônico SPED gera certeza dos dados apenas em relação aos estoques inicial e final de mercadorias, dado que o livro Registro de Inventário é, hoje, o próprio Registro H010 (Inventário) do SPED, sendo esse o único local onde essa informação é escriturada para fins de informar ao Fisco esses estoques.

Lado outro, as informações relativas às notas fiscais de entrada e saída de mercadorias incluídas no arquivo SPED não têm o condão de se sobrepor ao próprio documento fiscal emitido para acobertar as operações, quando com ele conflitarem, ainda que o Contribuinte tenha sido intimado e tenha ratificado, por escrito, as informações do seu arquivo eletrônico SPED.

Nesse caso, restando comprovado que o arquivo SPED não foi preenchido de acordo com as determinações da legislação tributária e que, portanto, tanto o arquivo eletrônico quanto a declaração de ratificação posterior emitida pelo Contribuinte não refletem a realidade dos documentos fiscais, o que há é uma infração por descumprimento de obrigação acessória, relativa ao preenchimento e envio do arquivo eletrônico SPED em desacordo com a legislação, que autoriza a aplicação da multa isolada relacionada a essa conduta infracional.

Importante destacar que, como regra, o descumprimento de uma obrigação acessória não faz nascer uma obrigação principal onde ela não foi previamente prevista em lei, seja porque ele não é capaz de alterar a realidade dos fatos para fazer surgir no mundo fenomênico evento não ocorrido, seja porque o descumprimento de obrigação acessória não é fato gerador de ICMS.

Destaque-se alguns pontos relevantes, essenciais para a compreensão do trabalho fiscal e dos equívocos metodológicos existentes no LEQFID:

1. a Autuada é uma empresa que pratica operações sujeitas ao ICMS (vendas) e ao ISSQN (reparo, manutenção e comodato, dentre outros);
2. os arquivos SPED/EFD da Autuada possuem indícios de falhas nos registros relativos ao ativo imobilizado: 0300 (Cadastro de Bens do Ativo Imobilizado) e G125 (Movimentação de Bem ou Componente do Ativo Imobilizado) – e nos registros relativos ao inventário de mercadorias em estoque, especialmente no Registro H010 (Inventário);
3. a existência de quaisquer inconsistências dos Registros 0300 e G125 impede a realização de LEQFID único, incluindo o ativo imobilizado e as operações com mercadorias, sem que o Fisco

realize um tratamento manual prévio dos dados, pois o aplicativo Auditor Eletrônico fica sem informações relativas ao ativo imobilizado existente na empresa e suas movimentações;

4. via de regra, as notas fiscais de entrada e saída de mercadorias emitidas e recebidas identificam adequadamente o produto, a natureza da operação, o CFOP e, ainda, a eventual vinculação da operação com documento fiscal anterior, no caso de entradas e saídas não definitivas (substituição de peça ou parte em garantia, remessa por conta e ordem para industrialização, dentre outras);

Passa-se agora à análise do mérito da autuação propriamente dito.

II.1 Das Operações com Bens do Ativo Imobilizado Próprio e de Terceiros

A Defesa alega que o Registro SPED H010 (Inventário) substituiu o livro Registro de Inventário e deve conter apenas informações relativas a “mercadorias” (no caso, itens destinados à venda), o que não inclui bens do ativo imobilizado, sejam eles próprios ou de terceiros na posse da Autuada, tendo o Fisco cometido um erro na interpretação desses dados.

Acrescenta que os estoques inicial e final do exercício informados no Registro H010 não incluem bens do ativo imobilizado, de forma que as operações de entrada e saída desses bens constantes de notas fiscais eletrônicas não devem ser tratadas como movimentações de estoque para fins de LEQFID, sob pena de erro nos resultados, o que de fato ocorreu, como está demonstrado na planilha “*Erro no LEQFID 2017 – Operações sem Movimento de Estoque – Não Consideradas no Registro de Inventário H010*” (Documento 2, anexo à impugnação).

Conclui que o erro técnico de utilizar os saldos de “Estoque Inicial” e “Estoque Final” informados no Registro de Inventário (H010), confrontando esses dados com a movimentação de bens que não são mercadorias (e que portanto, não são registrados nesses “Estoques”) acarretou evidentes distorções no LEQFID e erros graves nas conclusões do Auditor Fiscal, culminando na imputação indevida e imprecisa das irregularidades de “Omissão de Registros de Entradas e Saídas de Mercadorias”, descritas no Subitem 2.1 do Relatório Fiscal.

Como indica o próprio nome, o Levantamento Quantitativo Financeiro de Mercadorias (LEQFID) é um procedimento destinado, essencialmente, a apurar a regularidade das entradas e saídas no estoque de mercadorias.

A inclusão do ativo imobilizado e suas movimentações, assim como das operações com mercadorias próprias e de terceiros que sofreram movimentação física, mas não mudaram de propriedade (remessa por conta e ordem para industrialização, remessa/retorno para conserto, dentre outras) é possível, mas depende da correta apresentação dos Registros 0300 e G125, relativos ao ativo imobilizado e suas movimentações, e do Registro H010, referente ao inventário de mercadorias, que possui também o “Indicador de Propriedade/Posse” das mercadorias que foram apenas fisicamente movimentadas. Também é necessária uma cuidadosa conferência prévia do Fisco para expurgar eventuais duplicidades de registro de operações de saída ou entrada relativas à mesma mercadoria.

De acordo com as definições das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TG 16), no caso das empresas comerciais, “Estoque de Mercadorias” é uma conta contábil pertencente ao ativo circulante, que representa os “bens tangíveis destinados à venda no curso normal dos negócios da entidade”.

Mesmo antes da autuação, o Fisco já tinha conhecimento que a Autuada não havia apresentado de forma correta os Registros 0300 e G125 (relativos ao ativo imobilizado e suas movimentações) e o Registro H010 (relativo ao inventário de mercadorias em estoque, especialmente os dados relativos ao indicador de propriedade), tendo realizado diversas intimações para que o Contribuinte regularizasse esses problemas no arquivo eletrônico SPED, como se pode ver nos seguintes trechos da Manifestação Fiscal:

Manifestação Fiscal – págs. 4.392/4.396

(...)

“1º termo de intimação - 112001 0070 - solicita:

i) correção de erro de soma nos arquivos SPED EFD, roteiro de confronto dos registros c100 x c170; ii) pronunciamento e correção de ausência de informação no registro 0220 (ausência de fator de conversão de unidades), iii) pronunciamentos sobre Registros Múltiplos (entrada e saída registradas com a mesma Nota Fiscal), v) regularização de Produtos com descrições diferentes (SPED X NFe), vi) **Retificação e/ou ratificação do inventário do estoque (Reg. h010), com inclusão de informações de posse/propriedade de itens: 0 - item de propriedade do informante e em seu poder;**

1 – item de propriedade do informante em posse de terceiros e 2 – item de propriedade de terceiros em posse do informante, vii) **retificação ou ratificação de informações e dados declarados ou omissos do bloco G do SPED EFD.**”

(...)

No termo de intimação 112001 0070, **o fisco resumiu as inconsistências e erros encontrados na escrituração da autuada, constatados no curso do procedimento fiscal de natureza exploratória e solicitou-lhe a regularização. Esses procedimentos visam garantir a integridade da escrituração SPED EFD, que serviram de base para o Levantamento.**

(...)

Os dados do registro h010 (inventário de estoque), do SPED EFD, bem como a devida escrituração da totalidade das operações de movimentação de mercadoria, inclusive de comercialização do imobilizado, foram objeto de solicitações fiscais

exaustivas e específicas, para retificação e/ou ratificação desses dados, que foram declarados, informados e confirmados pela própria autuada.

Antes da efetivação do cálculo do Leqfid, **o fisco solicitou que a autuada retificasse e/ou ratificasse todas as informações e dados que serviram de base para apuração e quantificação das exigências**. É importante repisar que, já no início dos trabalhos fiscais, **na visita fiscal ao estabelecimento da autuada, o fisco efetivou 02 (duas) intimações e solicitações fiscais visando garantir a integridade desses dados...**

(...)

“12. Por fim, em relação ao item 7, que trata da “Retificação ou Ratificação do bloco G – controle do crédito e movimentação do ativo permanente/imobilizado: **Registro G001, Registro G110, Registro G125, a intimada informa que os arquivos enviados estão corretos**, considerando que ela não se apropria de créditos de ICMS do seu ativo imobilizado. ...”,

Entretanto, conforme análises fiscais das escriturações, o fisco constatou a existência de itens de sua propriedade, em posse de ter terceiros, e itens de propriedade de terceiros em sua posse, em síntese, conforme relacionado abaixo, em síntese: i) escriturações de circulação de mercadorias (entradas e saídas), em operações com bens de propriedade de terceiros, em operações que ela escriturou, ao abrigo da suspensão, tais como, entrada/retorno de mercadorias para conserto e reparo, industrialização e comodato; ii) escriturações de operações com itens de sua propriedade, em posse de terceiros, em operações, ao abrigo da suspensão e/ou não incidência, tais como industrializações por encomenda, remessa para conserto e reparo; remessa e retorno em comodato; e iii) operações de venda de bens de seu ativo imobilizado, ou seja, a autuada também comercializa itens de seu ativo imobilizado.

(Destacou-se)

Sem as informações completas dos Registros 0300 e G125, o sistema “Auditor Eletrônico”, que apura o LEQFID, não consegue distinguir movimentações de mercadorias do estoque, das movimentações de ativo imobilizado, situação que exige passos adicionais de depuração das informações do LEQFID e um cuidado redobrado para se evitar constatação de “falsos” desacobertamentos de itens.

Como consequência dos problemas existentes nos registros do arquivo SPED/EFD, a utilização da técnica do LEQFID neste contribuinte, apesar de possível, é medida substancialmente mais complexa, quando comparada ao LEQFID realizado em contribuinte que possui um arquivo SPED/EFD com todos os registros completos, exigindo uma sequência adicional de passos a cargo do Fisco para “depuração” prévia dos dados a serem trabalhados.

No caso em tela, em razão da incompletude dos arquivos eletrônicos SPED/EFD, operações de entrada ou saída de itens que não se enquadram no conceito de estoque de mercadorias (tais como as que envolvem ativo imobilizado e bens de terceiros) devem ser previamente excluídas dos dados a serem utilizados no cálculo do LEQFID, sob pena de macular o resultado do levantamento, conduzindo-o a resultados que não representam a realidade, a verdade material dos fatos, que deve ser sempre o norte do trabalho fiscal e do processo tributário administrativo.

Esse procedimento de exclusão prévia das operações que não impactam o estoque de mercadorias, necessário ao presente LEQFID, consiste em identificar os Códigos Fiscais de Operações ou Prestações (CFOPs) que não representam saída ou entrada no estoque de mercadorias do estabelecimento e excluí-los do levantamento.

Além disso, devem ser realizadas as rotinas tradicionais de consistência e integridade dos dados, disponíveis no próprio aplicativo eletrônico que calcula o LEQFID (Auditor Eletrônico), de forma a se identificar erros nos arquivos eletrônicos SPED/EFD, registros e lançamentos duplicados, notas fiscais não registradas, dentre diversas outras possíveis inconsistências que podem alterar o resultado do levantamento, afastando-o da realidade.

Somente após a realização de todos estes passos, os dados “brutos” contidos nos arquivos eletrônicos do contribuinte e no banco de dados da nota fiscal eletrônica estarão “depurados” e em condições de serem utilizados no levantamento quantitativo da Autuada.

Lado outro, a inobservância destes procedimentos tem por resultado conduzir o levantamento a resultados sem sustentação técnica e desconectados da realidade, em razão de identificação de “falsos” desacobertamentos.

A Fiscalização implementou parcialmente tais procedimentos, excluindo parte dos CFOPs que não representam movimentação de mercadorias (vide documento “*Exclusão de Registro C170 por CFOP – AI 01.002244608-10 – págs. Relação de Exclusão de Registro C170 por CFOP*” – págs. 3.623/3.624) e realizando a consistência das informações, especialmente as relativas a duplicidades do Registro C170, duplicidade de notas fiscais e agrupamentos de mercadorias idênticas (mas que possuíam descrição ou código de produto diferentes ao longo do período).

Entretanto, como se verá adiante, apesar do extenso trabalho realizado pela Fiscalização, diversos CFOPs não vinculados às operações com o estoque de mercadorias, assim como notas fiscais emitidas de acordo com a legislação, mas que não afetam o estoque de mercadorias, acabaram permanecendo no levantamento e impactando negativamente seus resultados.

Outra premissa relevante e não observada integralmente no presente trabalho é que a nota fiscal regularmente emitida é o documento que acoberta uma operação ou prestação.

Por essa razão, declarações prestadas pelo Sujeito Passivo em sede de intimações e informações constantes da escrituração fiscal, quando conflitantes com os documentos fiscais, não subsistem, pois é impossível alterar um documento fiscal regularmente emitido por meio de declarações que dele destoam ou por erros na escrituração fiscal. Nesses casos, salvo obtenção de provas capazes de retirar a validade dos documentos fiscais, as declarações e escriturações fiscais é que serão afastadas, por não corresponderem à realidade.

Os documentos fiscais idôneos sempre prevalecem, mormente quando se fala em entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertados de documentos fiscais.

Os alegados erros na escrituração dos documentos fiscais relativos à movimentação de bens pertencentes ao ativo imobilizado e aquelas do estoque de mercadorias, apesar de representar um dificultador real para o trabalho da Fiscalização, não autorizam que todos os itens do estabelecimento sejam tratados indistintamente, como se estoque de mercadorias fossem, ignorando as informações sobre a natureza das operações constantes dos documentos fiscais.

A separação entre estoques e ativo imobilizado é de natureza jurídica e implementa-se, em primeiro lugar, mediante utilização de notas fiscais de entrada e saída que contenham as informações que permitam esta separação (“série”, “natureza da operação”, “CFOP”, “CST” e “Informações Complementares”). O registro posterior destas informações na escrituração fiscal é um reflexo dos documentos fiscais e não tem o condão de alterá-los, nem em favor do Estado, nem em favor do Contribuinte.

Tanto assim que na hipótese de um contribuinte registrar na sua escrituração uma operação que tenha sido realizada desacobertada de documentação fiscal, por mais completa e perfeita que tenha sido a escrituração, a operação permanecerá desacobertada. O contrário também é verdadeiro: a escrituração irregular de uma operação que foi corretamente acobertada por documento fiscal não a torna desacobertada.

A existência de problemas nos arquivos eletrônicos SPED/EFD, capazes de colocá-los em discordância com as informações constantes dos documentos fiscais regularmente emitidos (tais como as citadas duplicidades no Registros C170 e inconsistências/incompletudes dos Registros 0300, G125 e H010) representam descumprimento de obrigação acessória, consistente em “entregar arquivo eletrônico referente à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital, em desacordo com a legislação tributária ou com a intimação do Fisco”.

Para tal infração existe Penalidade Isolada específica, prevista no art. 54, inciso XXXIV, da Lei nº 6.763/75 (inclusive citada nos Termos de Intimação apresentados pela Fiscalização ao Contribuinte para fins de regularização dos arquivos eletrônicos, como se vê, por exemplo, no Termo de Intimação nº 112001 0070, de págs. 14), a qual não foi exigida no presente Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reitere-se, pela importância na presente situação, que o descumprimento de uma obrigação acessória não faz nascer uma obrigação principal onde ela não foi previamente prevista em lei, seja porque ele não é capaz de alterar a realidade dos fatos, para fazer surgir no mundo fenomênico evento não ocorrido, seja porque o descumprimento de obrigação acessória não é fato gerador de ICMS.

Todos esses fatos resultaram na mistura de operações com mercadorias, ativo imobilizado e bens de terceiros num LEQFID que possui dados e elementos suficientes para se trabalhar, apenas, com as operações vinculadas ao estoque próprio de mercadorias.

Para exemplificar as inconsistências na movimentação de ativos que levaram o LEQFID a identificar operações desacobertadas que na verdade não existem, tome-se como exemplo o produto “D800041080 – DIFERENCIAL MERCEDES BENZ/XVV70800123” (págs. 1.709/1.711 dos autos).

Em princípio, importante notar que a Autuada não possui estoque desse item, como se vê pelos estoques inicial e final zerados:



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Superintendência de Fiscalização

Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 1552

MINASMAQUINAS SA CNPJ: 17.161.241/0001-15 IE: 186.014.209-0070 Período: 01/01/2017 a 31/12/2017

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: D800041080 Descrição: DIFERENCIAL MERCEDES BENZ/XVV70800123 Unidade: 1 Valores Expressos em R\$(REAL)

Data	M O V I M E N T O					E S T O Q U E			OBS		
	Nota Fiscal	Se. Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% LBC	Quantidade		Preço Médio	Valor
31/12/2016								0,000	0,00	0,00	EIN
24/03/2017	001 000008384	1915		1,000	74.777,0300	74.777,03		1,000	74.777,0300	74.777,03	
07/06/2017	0 00656364	5916		1,000	74.777,0300	74.777,03	0,00	0,000			
27/12/2017	001 000010212	1915		1,000	74.777,0300	74.777,03		1,000	74.777,0300	74.777,03	
Soma das Entradas				2,000		149.554,06					
Soma das Saídas				1,000		74.777,03					
Estoque Final (31/12/2017)								0,000		0,00	
Diferenças								-1,000			

Legenda: EIN-Estoque Inicial SAC-Saída Abaixo do Custo SSE-Saída Sem Estoque PAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado
FTR-Fator de Conversão SAT-Saída Acima da Tancagem


Por meio da NF nº 8.384, a Ferrous Resources do Brasil S/A remeteu uma unidade desse bem para conserto/reparo no estabelecimento da Autuada (CFOP 1915), tendo sido a entrada registrada em 24/03/17.

Em 07/06/17, esse mesmo bem foi devolvido já consertado para a Ferrous Resources do Brasil S/A, por meio da Nota Fiscal nº 656.364 (CFOP 5916).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apesar de se tratar de uma mercadoria que a Autuada não possuía em seu estoque e que, por essa razão, não deveria ter sido incluída no LEQFID, fato é que como houve entrada e saída do bem remetido para conserto/reparo dentro do período do LEQFID (2017), cada uma das duas operações acabou se anulando, de forma que não causaram impacto/distorção no resultado final do levantamento.

No entanto, em 27/12/17, por meio da NF nº 10.212, deu entrada no estabelecimento da Autuada mais uma unidade desse mesmo bem, remetido pela mesma Ferrous Resources do Brasil S/A, para fins de conserto/reparo (CFOP 1915). Observe-se a imagem do DANFE dessa nota fiscal, obtido no banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica:

RECEBEMOS DE FERROUS RESOURCES DO BRASIL S/A OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO		NFe Nº. 000.010.212 SÉRIE 001											
DATA DE RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR												
IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Ferrous Resources do Brasil S/A Fazenda Coelho Espinheiros, S/N - Plataforma - Congonhas - MG Fone: 3135158913 CEP: 36.415-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº 000.010.212 FL 1 SÉRIE 001											
NATURIZAÇÃO DA OPERAÇÃO Remessa merc. ou bem p/ conserto ou reparo		CONTROLE DO FISCO  Consulta de autenticidade no portal nacional da NFe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora											
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL: MINASMAQUINAS SA ENDEREÇO: ROD FERNAO DIAS, 2211 - BR 381 MUNICÍPIO: CONTAGEM - MG INSCRIÇÃO ESTADUAL: 001.470536.0036 INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO: 08.852.207/0003-68 CNPJ: 08.852.207/0003-68		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO: 131172785647738 - 19/12/2017 - 14:42:54-02:00 CHAVE DE ACESSO DA NFE P/ CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR: 31.1712.08.852.207/0003-68-55-001-000.010.212-152.725.642-1											
FATURA/DUPLICATAS PAGAMENTO À VISTA													
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS											
0,00	0,00	74.777,03											
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	VALOR TOTAL DA NOTA											
0,00	0,00	74.777,03											
TRANSPORTADOR / VCI UMFS TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL	FRETE POR CONTA	CÓDIGO ANTT											
MINASMAQUINAS SA	Destinatário/Remetente	1											
PLACA DO VEÍCULO	UF	CNPJ / CPF											
PUF9266	MG	17.161.241/0001-15											
ENDEREÇO	MUNICÍPIO	UF											
ROD FERNAO DIAS 2211, BR 381	CONTAGEM	MG											
QUANTIDADE	ESPECIE	MARCA											
1	UN												
NUMERAÇÃO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO											
	200,000	200,000											
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALQ. IPI
D800041080	DIFERENCIAL MERCEDES BENZ/XV70800123	87089990	050	5915	UN	1,00	74.777,03	74.777,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

No entanto, como o ano de 2017 se encerrou quatro dias após a entrada da mercadoria no estabelecimento da Autuada, não houve a correspondente saída desse mesmo item dentro do período do LEQFID (01/01/17 a 31/12/17), tendo seu retorno ao estabelecimento da remetente ocorrido somente em 2018.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como consequência, tendo em vista que os Registros 0300 e G125 da Autuada não continham informações suficientes para identificar que se tratava de um ativo imobilizado de terceiros que se encontrava no estabelecimento da Autuada temporariamente e não de uma mercadoria para comercialização, o LEQFID apurou um “estoque final” de 1 (uma) unidade desse bem e, quando o confrontou com o estoque final zerado informado no Registro H010 (Inventário), concluiu, equivocadamente, que essa mercadoria que entrou no estabelecimento em 27/12/17, de lá saiu desacoberta de documento fiscal. Observe-se:



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Superintendência de Fiscalização

Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 1554

MINASMAQUINAS SA CNPJ: 17.161.241/0001-15 IE: 186.014.209-0070 Período: 01/01/2017 a 31/12/2017
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)
Produto: D800041080 Descrição: DIFERENCIAL MERCEDES BENZ/XVV70800123 Unidade: 1 Valores Expressos em R\$(REAL)

Demonstrativo Global de Quantidades	Débito	Crédito
1 - Estoque Inicial	0,000	
2 - Entradas com Notas Fiscais	2,000	
3 - Entradas Desacobertadas (SSE)	0,000	
4 - Total das Entradas (2+3)	2,000	
5 - Estoque Final		0,000
6 - Saídas com Notas Fiscais		1,000
7 - Saídas sem Notas Fiscais (1+4-5-6>0)..		1,000
8 - Saídas sem Notas Fiscais (SAT).....		0,000
9 - Total das Saídas (6 + 7 + 8).....		2,000
10 - Soma	2,000	2,000
11- Estoque Desacobertado	0,000	
12- Total Geral	2,000	2,000

OBS: Saída Real (1 + 2 + 3 - 5)

Diferenças	Quantidades	Preço Unitário	Base de Cálculo
Entradas Desacobertadas(SSE)	0,000	0,0000	0,00
Saídas sem Notas Fiscais (EF).....	1,000	74.777,0300	74.777,03
Estoque Desacobertado	0,000	0,0000	0,00

Entretanto, na realidade, inexistente esta saída desacoberta de documento fiscal. O bem remetido para conserto encontra-se no estabelecimento, como um ativo imobilizado de terceiro, mas não é identificado dessa forma pelo LEQFID, em razão da falta das informações necessárias nos registros do arquivo eletrônico SPED.

Ele também não consta do estoque final de mercadorias, porque os estoques informados pela Autuada no Registro H010 (Inventário), como bem ressaltou a Defesa, referem-se somente às mercadorias para revenda/comercialização, dentre as quais ele não se enquadra.

Dessa forma, o item acaba se tornando “invisível” para o sistema do LEQFID.

As imagens anteriores demonstram que operações que não representam entrada ou saída de mercadorias no estabelecimento, mas sim movimentação de ativo imobilizado, foram indevidamente incluídas no LEQFID.

Dadas as circunstâncias específicas de maior complexidade e ausência de algumas informações importantes, já relatadas, que permearam a realização do presente LEQFID, as conclusões decorrentes da inconsistência demonstrada anteriormente podem ser integralmente estendidas às demais movimentações de ativo imobilizado, mormente aos bens que entraram e saíram do estabelecimento da Autuada em razão de operações de “conserto/reparo” (CFOPs 1915, 2916, 5916 e 6915) e “contrato de comodato” (CFOPs 1909 e 6909), os quais não representam movimentação de estoque de mercadorias, mas foram mantidos no levantamento quantitativo, como se mercadorias fossem.

O efeito de gerar falsas entradas, saídas e estoques desacobertos no LEQFID, descrito no exemplo anterior, será idêntico com todos esses CFOPs, como era de se esperar diante das circunstâncias de realização do presente LEQFID.

Conforme consta do parecer, a Assessoria do CCMG realizou a conferência de uma amostra significativa dos DANFES de notas fiscais de entrada e saída incluídas no LEQFID, especialmente de “remessa/retorno de conserto”.

Para tal, valeu-se dos mesmos dados (arquivos eletrônicos SPED/EFD e bancos de dados de notas fiscais eletrônicas) e ferramenta de informática (Auditor Eletrônico) utilizados pela Fiscalização.

Na amostra verificada não foram identificados documentos fiscais nos quais o campo “natureza da operação” fosse incompatível com o “CFOP” consignado no documento, o que sugere que eventuais falhas, caso existentes, são pontuais e que os documentos fiscais são a informação fiscal mais fidedigna e confiável a respeito das operações do contribuinte.

Em outras palavras, não obstante a existência das falhas de escrituração citadas pela Fiscalização (duplicidade de registros de itens do documento fiscal, inconsistência nos registros relativos ao ativo imobilizado e ao inventário de estoques, dentre outros), não foram encontradas irregularidades correspondentes nos documentos fiscais que acobertaram as operações de entrada e saída de bens do ativo imobilizado e de terceiros.

No âmbito dessa revisão, informa a Assessoria que, ao excluir LEQFID os CFOPs que não representam movimentação no estoque de mercadorias, as infrações de entrada/estoque/saída desacobertas apontadas pela Fiscalização foram sensivelmente reduzidas ou mesmo desapareceram, como no caso do item “D800041080 – DIFERENCIAL MERCEDES BENZ/XVV70800123”, utilizado no exemplo anterior.

Analisando os CFOPs das operações que integram o LEQFID, em conjunto com a listagem de CFOPs “excluídos” e “considerados” no LEQFID pela Fiscalização (págs. 11 e 1.180/1.182), conclui-se que já houve exclusão de parte das operações de entrada e saída que não se vinculam ao estoque de mercadorias, tais como aquelas relativas à movimentação de material de uso ou consumo.

Entretanto, ainda resta no LEQFID um número substancial de CFOPs que não se referem a operações de entrada ou saída na conta “estoques de mercadorias”, seja porque a natureza intrínseca do CFOP não comporta operações relacionadas ao estoque, seja porque as operações efetivamente realizadas naquele código foram acobertadas por documentos fiscais que contém informações capazes de sustentar, com segurança, que não se tratam de mercadorias para comercialização (“natureza da operação”, “descrição do produto” e “informações complementares da nota fiscal”), como detalhado no exemplo anterior.

Assim, diante de todo o cenário descrito, mormente das inconsistências nos Registros 0300, G125 e H010 do arquivo eletrônico SPED/EFD, para poder garantir que os resultados obtidos com o LEQFID gozem da mesma certeza e idoneidade inerentes à técnica em si e reflitam a realidade dos estoques e movimentações de mercadorias da Autuada, devem ser excluídos do levantamento, também, as operações com os seguintes CFOPs:

- 6915 – Remessa de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 6909 – Retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato
- 5916 – Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 2916 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo
- 1915 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 1909 – Retorno de bem remetido por conta de contrato de comodato

A exclusão de tais CFOPs acaba atendendo ao pleito da Defesa, no sentido de considerar a natureza das operações realizadas, excluindo-se do LEQFID todas as notas fiscais relativas a operações de movimentação de ativo imobilizado que não afetam o estoque de mercadorias.

II.2 Das Operações de Substituição de Partes ou Peças em Virtude de Garantia do Fabricante

A Defesa alega que nas operações de “substituição de partes ou peças em virtude de garantia concedida pelo fabricante” (CFOPs 1949, 5949 ou 6949 e 5927), o Fisco considerou 1 (uma) saída de mercadoria para cada uma das 2 (duas) notas fiscais emitidas para acobertar a operação de saída para troca em garantia (uma de venda, para o consumidor final e outra, de simples faturamento, para o fabricante), ignorando por completo o procedimento detalhado nos arts. 436 a 440 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 e da IN SUTRI nº 03/05.

Aduz que, como consequência dessa duplicidade de saídas, o Fisco considerou que houve uma entrada sem registro (sem nota fiscal) para cada uma dessas operações, o que não corresponde à realidade. Exemplifica a situação às págs.

1.873/1.874 dos autos e no “Documento 3”, anexo ao Aditamento à Impugnação (págs. 4.377/4.381).

Conclui que esse erro técnico acarretou evidentes distorções no LEQFID e, conseqüentemente, erros graves nas conclusões do Auditor Fiscal, culminando com a imputação indevida e imprecisa de irregularidades de “Entradas, Estoque e Saídas de Mercadorias Desacobertadas de Documentos Fiscais”, descritas no Subitem 2.2 do Relatório Fiscal, as quais supostamente ocorreram em quase todos os produtos do LEQFID (Anexo 8 do Auto de Infração – págs. 262/1.641).

Por expressa previsão legal, as concessionárias de veículos automotores que realizarem a substituição de partes ou peças em virtude de garantia concedida pelo fabricante ao consumidor final, obrigatoriamente, devem seguir as prescrições dos arts. 436/440 do Anexo IX, do RICMS/02, que assim estabelecem:

RICMS/02 - Anexo IX

Capítulo LVII

Das Operações com Partes e Peças Substituídas em Virtude de Garantia Concedida por Fabricante

Art. 436. O estabelecimento, inclusive o de concessionário de veículos, ou a oficina autorizada que, com permissão do fabricante, promove **substituição de parte ou peça em virtude de garantia** observará o disposto neste Capítulo.

Art. 437. Na **entrada da parte ou peça defeituosa** a ser substituída, o estabelecimento ou a oficina autorizada deverá **emitir nota fiscal, em seu próprio nome, sem destaque do imposto**, que conterá, além dos demais requisitos, as seguintes indicações:

I - a descrição da parte ou peça defeituosa;

II - o valor atribuído à parte ou peça defeituosa, equivalente a 10% (dez por cento) do preço de venda da parte ou peça nova, praticado pela concessionária ou pela oficina autorizada;

III - o número da Ordem de Serviço;

IV - o número, a data da expedição do certificado de garantia e o termo final de sua validade;

V - no campo “Informações Complementares” a expressão: “troca de parte ou peça em virtude de garantia do fabricante”.

§ 1º A nota fiscal de que trata o caput deste artigo **poderá ser emitida no último dia do período de apuração, englobando todas as entradas de parte ou peça defeituosa ocorrida no período**, desde que:

I - na Ordem de Serviço conste:

a) a descrição da parte ou peça defeituosa substituída;

b) o número do chassi e outros elementos identificativos do veículo, se for o caso;

c) o número, a data de expedição do certificado de garantia e o termo final de sua validade;

II - a remessa, ao fabricante, das peças defeituosas substituídas, seja efetuada após o encerramento do período de apuração.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, ficam dispensadas as indicações referidas nos incisos I e IV do caput deste artigo.

Art. 438. Na hipótese de remessa da parte ou peça defeituosa para o fabricante, o estabelecimento ou a oficina autorizada deverá emitir nota fiscal informando, além dos demais requisitos, o valor da operação estabelecido no inciso II do artigo 437 desta Parte.

Art. 439. **Na saída da parte ou peça nova em substituição à defeituosa, o estabelecimento ou a oficina autorizada deverá emitir nota fiscal:**

I - indicando como **destinatário o proprietário do bem**, na qual deverá constar:

a) o destaque do imposto, se devido, calculado mediante aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo formada pelo preço cobrado do fabricante pela parte ou peça nova;

b) **no campo "Informações Complementares" a expressão: "saída de parte ou peça em virtude de garantia dada pelo fabricante", e o número da Ordem de Serviço**, conforme Capítulo VIII do Anexo IX desta Parte;

II - indicando como **destinatário o fabricante do bem, a título de simples faturamento**, sem destaque do imposto, na qual deverá constar:

a) como valor da operação, o preço cobrado do fabricante pela parte ou peça;

b) no campo "Informações Complementares" o número e a data da nota fiscal referida no inciso anterior, o número da Ordem de Serviço, conforme Capítulo VIII do Anexo IX desta Parte.

Art. 440. Na hipótese de **inutilização da parte ou peça defeituosa**, o estabelecimento ou oficina autorizada **emitirá nota fiscal em seu próprio nome, sem destaque do ICMS**, informando:

I - como valor da operação, o estabelecido no inciso II do artigo 437 desta Parte;

II - **no campo "Informações Complementares" a expressão: "parte ou peça inservível substituída em virtude de garantia e inutilizada"**.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. Na hipótese de saída para terceiro de parte ou peça defeituosa caracterizada como sucata, a concessionária ou oficina autorizada deverá observar as disposições contidas no Capítulo XXI do Anexo IX desta Parte.

(Destacou-se)

Além disso, para orientar as concessionárias quanto à forma de se cumprir as obrigações acessórias relativas a esse procedimento de substituição de parte ou peça em garantia fornecida pelo fabricante, a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG expediu a Instrução Normativa SUTRI nº 3, de 1º de dezembro de 2005:

IN SUTRI nº 03/05

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas concessionárias no que se refere à troca de parte ou peça em virtude de garantia dada pela montadora ao adquirente do veículo.

Art. 1º. Na hipótese do emprego de parte ou peça, em virtude de garantia dada pela montadora do veículo, a concessionária deverá:

I - acobertar a operação de saída da parte ou peça nova de seu estoque, emitindo Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, sem destaque do imposto, indicando:

- a) **como destinatário, o proprietário do veículo;**
- b) como valor da operação aquele praticado na venda da parte ou da peça para a montadora;
- c) o **CFOP: "5.949** - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado";
- d) no campo "Informações Complementares" do quadro "Dados Adicionais", informar que se trata de operação de saída de parte ou peça em virtude de garantia dada pela montadora, sujeita à substituição tributária e o número da Ordem de Serviço, conforme Capítulo VIII do Anexo IX do RICMS;

II - acobertar a operação de entrada da parte ou peça danificada, emitindo Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, sem destaque do ICMS, indicando:

- a) como destinatário, a própria concessionária;
- b) como valor da operação, aquele estabelecido pela montadora para a parte ou peça danificada;
- c) como **CFOP: "1.949** - Entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada";
- d) no campo "Informações Complementares" do quadro "Dados Adicionais", o número e data da nota fiscal referida no item anterior, o número da Ordem de Serviço e o fato de tratar-se de troca de parte ou peça em virtude de garantia dada pela montadora;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - **acobertar a operação de venda da parte ou peça nova para a montadora, emitindo Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, sem destaque do ICMS, indicando:**

a) o valor da operação;

b) no campo destinado à informação do **CFOP, os códigos 5.949 ou 6.949** - "Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado" para as operações internas ou interestaduais, respectivamente;

c) no campo "Informações Complementares" do quadro "Dados Adicionais", o número e a data das notas fiscais referidas nos itens anteriores, o número da Ordem de Serviço e o fato de tratar-se de operação alcançada pela substituição tributária, relativa a emprego de parte ou peça aplicada em veículo, no território mineiro, em virtude de garantia.

Art. 2º. Na hipótese de **devolução da parte ou peça danificada para a montadora, a concessionária deverá emitir Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, sem destaque do ICMS, informando:**

I - como valor da operação, aquele estabelecido pela montadora para a parte ou peça danificada;

II - no campo destinado à informação do **CFOP, os códigos 5.949 ou 6.949** - "Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado" para as operações internas ou interestaduais, respectivamente;

III - no campo "Informações Complementares" do quadro "Dados Adicionais", a informação de tratar-se de parte ou peça que foi substituída em virtude de garantia.

Art. 3º. Caso ocorra a **inutilização da parte ou peça danificada, a concessionária deverá emitir Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, em seu próprio nome, sem destaque do ICMS, informando:**

I - como valor da operação, o valor estabelecido pela montadora para a parte ou peça danificada;

II - o **CFOP: "5.927** - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração";

III - no campo "Informações Complementares" do quadro "Dados Adicionais", que se trata de parte ou peça inservível que foi substituída em virtude de garantia e inutilizada.

(Grifou-se e Destacou-se)

Da leitura dos dispositivos supratranscritos, especialmente daqueles destacados, nota-se que uma operação de substituição de peça em garantia dada pelo fabricante (montadora) envolve a emissão de 4 (quatro) documentos fiscais, sendo:

- a) 1 nota fiscal de **SAÍDA** da peça nova para o consumidor final, com destaque do ICMS (CFOP 5949);
- b) 1 nota fiscal de **ENTRADA** da peça defeituosa, no valor de 10% de uma peça semelhante nova (CFOP 1949);
- c) 1 nota fiscal de **SAÍDA** relativa ao simples faturamento da peça nova para o fabricante, para fins de recebimento do valor da peça (CFOP 5949 ou 6949);
- d) 1 nota fiscal de **SAÍDA** pela baixa/inutilização da peça defeituosa (CFOP 5927)

Nota-se, sem maior esforço, que essa operação possui 3 (três) notas fiscais de saída e uma nota fiscal de entrada, não obstante se referir à saída de apenas 1 (uma) peça nova do estoque da Autuada para o consumidor final, a qual será paga pelo fabricante em razão da garantia por ele concedida a esse consumidor.

No LEQFID, a nota fiscal de entrada da peça defeituosa (“b” – CFOP 1949) se compensará com a nota fiscal de saída por baixa/inutilização da mesma peça defeituosa (“d” – CFOP 5927), resultando em efeito “zero” no estoque de mercadorias.

Lado outro, as 2 (duas) notas fiscais remanescentes são, ambas, de saída, sendo uma nota fiscal de saída da peça nova para o consumidor final (“a” – CFOP 5949) e uma nota fiscal de saída de simples faturamento da peça nova para o fabricante (“c”) – CFOP 5949 ou 6949 – no caso, será sempre 6949 pois o fabricante está situado no estado de SP).

Nesse caso, como bem notou a Defesa, se essas duas notas fiscais forem levadas ao LEQFID, haverá duas saídas de uma única mercadoria e o estoque será reduzido em 2 (duas) unidades, mesmo tendo havido saída de apenas 1 (uma) peça nova, causando uma redução indevida de 1 (uma) unidade adicional no estoque a cada operação de substituição em garantia.

Essa redução artificial de 1 (uma) unidade por operação de substituição em garantia se acumulará até que o estoque daquela mercadoria fique “negativo”. A partir desse momento, cada nova saída de mercadoria acobertada será equivocadamente registrada pelo LEQFID como uma “saída sem estoque (SSE)”, inferindo-se então que houve uma entrada desacobertada desse item.

De fato, essa entrada desacobertada não existe, pois o estoque correto da Autuada possui mercadorias acobertadas em quantidade suficiente para suportar as saídas realizadas, não obstante o LEQFID estar equivocadamente apontando resultado negativo naquele momento (em razão da redução indevida de uma unidade do estoque a cada operação de substituição em garantia, conforme se detalhou).

A situação pode ser mais bem ilustrada por meio de um exemplo concreto, retirado do próprio LEQFID realizado.

Consultando os dados das notas fiscais eletrônicas retirados do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, a Assessoria constatou que em 11/08/17, a Autuada realizou

uma substituição em garantia de uma peça denominada “MÓDULO” (Produto A0004461846).

Para atendimento aos arts. 436 a 440 do Anexo IX do RICMS/02 e à IN SUTRI nº 003/05 foram emitidas 4 (quatro) notas fiscais, todas elas vinculadas à “Ordem de Serviço nº 376830 / I5N0” (a Assessoria confirmou esse dado no campo “Informações Complementares” de todos os documentos fiscais), as quais estão listadas no LEQFID às págs. 565 dos autos:

- a) NF 672.979 (CFOP 5949) – **Saída** da peça nova para o consumidor final;
- b) NF 672.978 (CFOP 1949) – **Entrada** da peça defeituosa substituída;
- c) NF 672.968 (CFOP 6949) – **Saída** simples faturamento para o fabricante;
- d) NF 672.985 (CFOP 5927) – **Saída** por inutilização da peça defeituosa.

Conforme já se explicou, as Notas Fiscais nºs 672.978 e 672.985, relativas à entrada e baixa/inutilização da peça defeituosa, anulam-se em relação aos efeitos no estoque (entrada x saída).

A Nota Fiscal nº 672.979 efetivamente representa uma saída de mercadoria do estoque (peça nova para o consumidor final), devendo ser incluída no LEQFID para reduzir em 1 (uma) unidade o estoque da mercadoria.

Lado outro, a Nota Fiscal nº 672.968 foi emitida apenas para receber do fabricante o pagamento pela peça nova utilizada na substituição em garantia, em razão da determinação contida no art. 439, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02 e no art. 1º, inciso III, da IN SUTRI nº 003/05 e não altera o estoque de mercadorias existente no estabelecimento, na medida em que não há como dar saída pela segunda vez na mesma peça que foi entregue ao consumidor final por meio da Nota Fiscal nº 672.979.

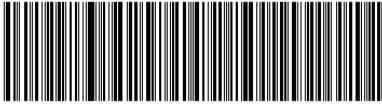
Como consequência, a Nota Fiscal nº 672.968 (CFOP 6949) não deveria ter sido incluída no LEQFID.

No entanto, às págs. 4.409 dos autos, para justificar a manutenção no LEQFID de documentos fiscais de simples faturamento em operações semelhantes, o Fisco afirma que “...a norma deixa claro a necessidade de indicar que a operação é de “simples faturamento”, ou seja, a operação na qual não ocorreu a circulação de mercadoria, fato gerador do tributo. As notas fiscais emitidas pela autuada indicam movimentação de mercadorias, que não são perfeitamente identificáveis...”.

Nota-se que o Fisco sugere que as notas fiscais emitidas pela Autuada não possuem a informação de que seriam de “simples faturamento”, o que impediria sua identificação para fins de exclusão do LEQFID, permitindo a conclusão adotada, de que tais documentos indicam movimentação de mercadorias do estoque, que devem ser incluídas no LEQFID.

No entanto, conforme pode-se ver pela imagem a seguir, que contém o campo “Informações Complementares” da Nota Fiscal nº 672.968, citada no exemplo, está claramente registrado no documento que se trata de uma nota fiscal de simples faturamento, de forma que não há dúvidas de que ela não deve ser incluída no LEQFID:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE MINASMAQUINAS SA BR 381 ROD FERNAO DIAS, 2211 - KM 02 BANDEIRANTES - CONTAGEM - MG Fone: 03133691769 CEP: 32.240-090		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 Nº 000.672.988 FL 1 SÉRIE 000		CONTROLE DO FISCO  Consulta de autenticidade no portal nacional da NFe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora	
NATUREZA DA OPERAÇÃO OUTRA SAÍDA MERC./PREST. SERV.			PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131172644559432 - 11/08/2017 - 15:13:08-03:00		
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.014209.0070		INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO		CHAVE DE ACESSO DA NFe PEI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1708.17.161.241.0001-15-55-000-000.672.968-165.512.467-1	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOMERAZÃO SOCIAL MERCEDES-BENZ DO BRASIL LTDA.		CNPJ/CPF 59.104.273/0001-29		DATA DE EMISSÃO 11/08/2017	
ENDEREÇO AV ALFRED JURZYKOWSKI, 562 -		BAIRRO/DISTRITO VILA PAULICEIA		CEP 09.680-100	
MUNICÍPIO SAO BERNARDO DO CAMPO		FONE/FAV 1141736266		UF SP	
		INSCRIÇÃO ESTADUAL 635.000.011.110		HORA DE SAÍDA	
DADOS ADICIONAIS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES mercedes@minasmaquinas.com.br PEDIDO 163454-2 C.CUSTO 21410 REPRESENTANTE 423 - JULIO CESAR - COD.CLIENTE 59104273000129 ICMS RECOLHIDO SUBST.TRIBUT. CONF.ANEXO XV RICMS DEC.43080/02 SAÍDA DE PARTE OU PEÇA EM VIRTUDE DE GARANTIA DADA PELO FABRICANTE CONF.CAP LVII ANEXO IX,DEC.43080/02-RICMS E CONVENIO ICMS NR.129/06 ICMS REC.SUB.TRIB CONF.DEC.43708/03 - EMPREGO PEÇAS APLICADAS EM VEICULO, NO TERRITORIO MINEIRO, EM VIRTUDE GARANTIA SIMPLES FATURAMENTO - CONF.INC.II, ARTIGO 439, DEC.43080-RICMS/MG O.S.376830/15NO CH 98M932315FR904949 PLACA PVW-6423 KM 11301 SG 37683075 MODELO ACTROS 4844				RESERVADO AO FISCO	

Saliente-se que, conforme consta do parecer, a Assessoria tomou o cuidado de consultar outras notas fiscais de simples faturamento em situação semelhante, de forma a abranger uma amostra significativa das operações e, em todas elas constava, nesse mesmo formato, a informação de se tratar de uma nota fiscal de “simples faturamento”, emitida de acordo com o art. 439, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02.

Assim, a conclusão do Fisco quanto a esse ponto não está correta e contraria a legislação de regência do imposto, gerando distorções (falsas entradas desacobertas) nos resultados do LEQFID, em razão do registro de duas baixas de estoque para cada mercadoria individual utilizada na substituição em garantia.

Para corrigir esse erro, devem ser excluídas do LEQFID todas as notas fiscais de saída relativas ao “simples faturamento” de peças novas da Autuada para o fabricante (CFOP 6949), na medida em que elas não impactam o estoque de mercadorias da Autuada, sendo emitidas apenas para fins de recebimento do valor dessas peças do fabricante, que suporta o ônus financeiro da garantia por ele concedida.

Saliente-se que a Defesa chega a fazer uma listagem dos itens do LEQFID com operações de substituição de partes ou peças em virtude de garantia do fabricante, que pode ser vista no “Documento 4”, anexo ao Aditamento à Impugnação (págs. 4.382/4.383).

II.3 Das Operações de “Remessa para Industrialização sem Trânsito no Estabelecimento do Encomendante/Adquirente”

A Defesa alega que nas operações de saída de mercadorias em “remessa para industrialização sem trânsito no estabelecimento do encomendante/adquirente”

(CFOPs 5924 e 6924), o Fisco equivocadamente registra 2 (duas) saídas físicas de estoque para a mesma mercadoria: uma pela nota fiscal de venda e outra, pela nota fiscal de remessa por conta e ordem que acompanha a mercadoria para o destino (terceiro industrializador), ignorando por completo as regras dos arts. 300 e 301 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, relativas a esse tipo de operação.

Afirma que em razão desse erro (registrar duas saídas em relação a uma única mercadoria) o Fisco identificou uma suposta entrada desacobertada para cada saída de mercadoria em remessa para industrialização, como pode ser visto na planilha “*Erro no LEQFID 2017 – Operações de Simples Remessa de Mercadorias para Industrialização por Conta e Ordem*” (Documento 4, anexo à impugnação). Exemplifica a situação às págs. 1.869 e no “Documento 1” anexo ao Aditamento à Impugnação (págs. 4.369/4.372).

Conclui que o erro técnico de considerar como movimentação do “Estoque” as operações de “Simples Remessa para Industrialização por Conta e Ordem do Adquirente” acarretou evidentes distorções no LEQFID e, conseqüentemente, erros graves nas conclusões do Auditor Fiscal, culminando na imputação indevida e imprecisa de irregularidades de “Omissão de Registros de Entradas de Mercadorias”, descritas no Subitem 2.1 do Relatório Fiscal.

Observe-se os arts. 300/302 do Anexo IX do RICMS/02, que cuidam dos procedimentos a serem adotados na “Remessa para Industrialização Quando a Mercadoria Não Deva Transitar pelo Estabelecimento do Encomendante”:

RICMS/02 – Anexo IX

Da Remessa Para Industrialização Quando a Mercadoria Não Deva Transitar pelo Estabelecimento do Encomendante

Art. 300. Nas operações em que um **estabelecimento mandar industrializar mercadoria, com fornecimento de matéria-prima,** produto intermediário ou material de embalagem **adquiridos de outro, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador,** será observado o disposto neste Capítulo.

Art. 301. O **estabelecimento fornecedor deverá,** observando as exigências do artigo 2º da Parte 1 do Anexo V:

I - **emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente,** na qual constarão também o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do estabelecimento ao qual os produtos serão entregues, com a menção de que se destinam à industrialização;

II - **efetuar, na nota fiscal mencionada no inciso anterior, o destaque do imposto,** quando devido, que será aproveitado pelo adquirente como crédito, se for o caso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - emitir nota fiscal, sem destaque do imposto, para acobertar o trânsito da mercadoria até o estabelecimento industrializador, mencionando o número, a série e a data da nota fiscal mencionada no inciso I e o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do adquirente, por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada, sendo utilizados os **CFOP 5.924 ou 6.924**, conforme o caso.

Art. 302. O estabelecimento industrializador deverá:

I - emitir nota fiscal, na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, na qual constarão o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do fornecedor e o número, a série e a data da nota fiscal por este emitida, o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando deste o valor da mercadoria empregada;

II - indicar, na nota fiscal referida no inciso anterior, como natureza da operação, "Outras saídas - **Retorno simbólico** de mercadoria recebida para industrialização", com suspensão do imposto, sendo utilizados os **CFOP 5.925 ou 6.925**, conforme o caso;

III - consignar, na nota fiscal referida no inciso I, a expressão "Industrialização efetuada para outra empresa", com a utilização dos CFOP 5.125 ou 6.125, conforme o caso, destacando o valor do imposto, se devido, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, que será por este aproveitado como crédito, se for o caso

Parágrafo único. O estabelecimento industrializador poderá emitir duas notas fiscais, uma para o retorno simbólico da mercadoria, nos termos dos incisos I e II, e outra referente à industrialização, conforme disposto no inciso III.

(Destacou-se e Grifou-se)

Como se vê nos trechos em destaque no art. 300, supra, a operação de "Remessa para Industrialização Quando a Mercadoria Não Deva Transitar pelo Estabelecimento do Encomendante" envolve a participação de 3 partes: o adquirente, o fornecedor e o industrializador.

Para compreensão da dinâmica dessa operação é muito importante entender de forma clara qual dessas posições é ocupada pela Autuada em suas operações.

Nas vendas de veículos (em geral, caminhões no chassi) realizadas pela Autuada, nas quais o comprador pede que a mercadoria seja remetida diretamente para industrialização (por exemplo, para colocação de um baú frigorífico), sem trânsito pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seu estabelecimento, a Autuada é o fornecedor e o Adquirente é o encomendante da industrialização.

Observe-se a imagem da pág. 37 do LEQFID (Anexo 8 – “Leqfid 2017”), que contém a operação citada como exemplo pela Defesa (págs. 194 dos autos) e utilizada como exemplo na Manifestação Fiscal para refutar as alegações da Autuada (págs. 4.405/4.406). Trata-se de uma compra e venda, com posterior remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente, envolvendo o Produto “8AC906133JE140132 – CHASSI SPRINTER 313 C32B023B” (que é um veículo tipo “Van no chassi”, ainda sem carroceria):



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Superintendência de Fiscalização

Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 37

MINASMAQUINAS SA CNPJ: 17.161.241/0001-15 IE: 186.014.209-0070 Período: 01/01/2017 a 31/12/2017

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: 8AC906133JE140132 Descrição: CHASSI SPRINTER 313 C32B023B Unidade: 1 Valores Expressos em R\$(REAL)

Data	Nota Fiscal		M O V I M E N T O				E S T O Q U E			OBS
	Se. Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% LBC	Quantidade	Preço Médio	Valor	
31/12/2016							0,000	0,00	0,00	EIN
21/09/2017	1	000382380 1403	1,000	102.155,5400	102.155,54		1,000	102.155,5400	102.155,54	
22/09/2017	0	000683439 5123	1,000	109.000,0000	109.000,00	6,70	0,000			
10/10/2017	0	000687763 5924	1,000	109.000,0000	109.000,00	0,00	-1,000			SSE
Soma das Entradas			1,000		102.155,54					
Soma das Saídas			2,000		218.000,00					
Estoque Final (31/12/2017)							0,000		0,00	
Diferenças							0,000			

Legenda: EIN-Estoque Inicial SAC-Saída Abaixo do Custo SSE-Saída Sem Estoque FAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado
FTR-Fator de Conversão SAT-Saída Acima da Tancagem

Em resumo, o estoque inicial dessa mercadoria em 31/12/16 era zero. No dia 21/09/17, por meio da NF de entrada nº 382.380 (CFOP 1403), a Autuada adquiriu uma unidade do bem. No dia seguinte em 22/06/17, esse bem foi vendido por meio da NF de saída nº 683.439 (CFOP 5123) e no dia 10/10/17 ele foi remetido para industrialização por conta e ordem do adquirente, por meio da NF de saída nº 687.763 (CFOP 5924).

Diante do estoque inicial zero e tendo em vista que as 3 (três) notas fiscais citadas foram incluídas no LEQFID, sendo 1 (uma) de entrada e 2 (duas) de saída, ao final do dia 10/10/17, após o registro da NF nº 687.763, o estoque da mercadoria ficou “negativo” em 1 (uma) unidade (“-1,000” na coluna “Quantidade”), o que levou à conclusão de que teria havido uma entrada desacobertada desse bem (vide expressão “SSE” na coluna “OBS”).

No entanto, apenas as duas primeiras notas fiscais representam entrada e saída de mercadoria no estoque da Autuada e devem compor o LEQFID.

A Nota Fiscal nº 687.763 foi emitida por conta e ordem do adquirente, apenas para acobertar o trânsito da mercadoria até o estabelecimento industrializador

por ele indicado, não representando uma nova saída da mesma mercadoria, como concluiu o Fisco. A utilização do CFOP 5924 (“*Remessa para Industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quanta esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente*”) não deixa dúvidas quanto a esse aspecto.

O equívoco conceitual do Fisco em relação a quem são os sujeitos dessa operação fica claro no seguinte trecho da Manifestação Fiscal (págs. 4.407):

“No caso da Pag. 37, do Levantamento Completo, paradigma para ocorrências desse tipo, temos as operações, conforme escrituradas pela autuada:

i) em 21/09/2017, acobertada pela NF 382380, CFOP 1403 – compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributário (chassi Sprinter 8AC906133JE140132), nesse momento, ocorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento da autuada;

ii) em 22/09/2017, acobertada pela NF 683439, CFOP 5123 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetidas para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento, agora ocorreu a transferência de propriedade da mercadoria, mas ela permaneceu de posse da autuada;

iii) em 10/10/2017, acobertada pela NF 687763, CFOP – 5924 – remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente: **essa escrituração comprova que a mercadoria, que ainda estava de posse da autuada, foi enviada para industrialização.**

O fisco propõe aplicação da multa isolada porque **não houve escrituração do retorno, mesmo que simbólico, da remessa efetuada pela autuada. Ao contrário do que alega a autuada, ocorreram 02 (duas) operações. Uma operação de venda, na qual foi transferida a propriedade da mercadoria e outra, que representa movimentação de mercadoria, que foi a remessa para industrialização por encomenda, cujo retorno, mesmo que simbólico, não foi registrado**, motivo pelo qual exigiu-se a multa isolada por falta de registro desse retorno, mesmo que simbólico.

O inciso II, do artigo 302, do anexo IX, do RICMS/02, normatiza a escrituração dessas operações, com indicação dos CFOP's (entrada/saída):

CFOP 5925/6925 (saída) – retorno de mercadoria recebida para industrialização por conta e ordem

do adquirente da mercadoria, quando aquela não transitar pelo estabelecimento do adquirente, e/ou:

CFOP 1925/2925 (entrada) – retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente.”

(Destacou-se)

Como se vê dos trechos em destaque, o Fisco interpretou que a Autuada seria a encomendante da industrialização e que, por isso, deveria existir um retorno para o seu estabelecimento, mesmo que simbólico, dessa mercadoria remetida para industrialização, concluindo que a ausência dessa nota fiscal de retorno seria uma infração à legislação tributária e que teria sido corretamente identificada pelo LEQFID como uma entrada desacobertada.

No entanto, como dito, no caso em tela o encomendante da industrialização é o adquirente da mercadoria (e não a Autuada). Ninguém encomenda industrialização da mercadoria de terceiro, mas apenas a que lhe pertence. E o bem já é da propriedade do adquirente no momento da remessa para industrialização, pois foi vendido por meio da Nota Fiscal nº 683.439.

Por essa razão, não há que se falar em emissão de nota fiscal de retorno simbólico da mercadoria para a Autuada. O documento fiscal de retorno simbólico emitido pelo industrializador na devolução da mercadoria, que conterà um dos citados CFOPs 5925/6925, terá como destinatário o encomendante da industrialização, ou seja, o adquirente.

Dessa forma, o erro nessa situação não está em uma suposta falta de registro de nota fiscal de retorno simbólico da mercadoria industrializada, como afirma o Fisco, mas sim na inclusão indevida no LEQFID da nota fiscal de remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente, concomitantemente com a nota fiscal de venda dessa mesma mercadoria, como aduzido pela Defesa, o que conduz ao registro de duas baixas de estoque para uma única saída de mercadoria (com o agravante de que se trata de um chassi veicular, que é uma mercadoria perfeitamente identificável).

Como não há outra mercadoria em estoque para suportar essa segunda saída, o estoque acaba ficando “negativo”, de forma que o LEQFID conclui, equivocadamente, que houve uma entrada desacobertada dessa mercadoria (saída sem estoque).

Para corrigir esse erro, devem ser excluídas do LEQFID todas as notas fiscais de remessa por conta e ordem do adquirente, emitidas para acobertar o trânsito da mercadoria vendida até o estabelecimento industrializador indicado pelo adquirente (CFOPs 5924 ou 6924), tendo em vista que elas não impactam o estoque de mercadorias da Autuada.

Saliente-se que a Defesa chega a fazer uma listagem dos itens do LEQFID com operações de remessa por conta e ordem do adquirente que tiveram as respectivas

notas fiscais indevidamente incluídas no levantamento, que pode ser vista no “Documento 2”, anexo ao Aditamento à Impugnação (págs. 4.374/4.376).

II.4 Da Alegação de Não Inclusão de Diversos Documentos Fiscais de Movimentação de Mercadorias do Estoque no LEQFID

A Defesa alega que o Fisco deixou de incluir no LEQFID diversos documentos fiscais que representam efetiva alteração no estoque de mercadorias, tais como as operações com CFOP 5405 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributário, na condição de contribuinte substituído), como se pode ver no documento “*Erro no LEQFID 2017 – Ausência de Documento Fiscal*” (“Documento 6”, anexo à impugnação).

Salienta que ao expurgar esses erros, sua análise apontou inexistência de diferenças em relação a tais mercadorias.

Esse questionamento foi acatado pelo Fisco no âmbito da Reformulação do Crédito Tributário de págs. 3.622/4.335, inclusive afirmando que modificou o lançamento para “*considerar todos os documentos fiscais hábeis e de emissão regular, notas fiscais de emissão própria e emissão de terceiros, nos termos da escrituração e pronunciamentos da Autuada, como inclusão nos autos do “Anexo 8 Leqfid Rerratificado 2017”*”.

Assim, como no Aditamento à Impugnação não foi apontado nenhum outro documento fiscal que tenha sido indevidamente excluído do LEQFID, a pretensão da Defesa já foi atendida e o objeto do questionamento se perdeu.

III. Da MVA Incidente sobre as Peças Adquiridas do Fabricante

A Defesa alega que a Margem de Valor Agregado (MVA) correta para peças adquiridas do fabricante é de 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) e não de 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento), como considerou o Fisco na apuração do crédito tributário, conforme art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O Fisco afirma que acatou essa alegação no âmbito da Reformulação do Crédito Tributário de págs. 3.622/4.335, mediante “*conferência, retificação e ratificação da MVA, conforme item da legislação de regência, com inclusão do “Anexo 9 Resumo Rerratificado – 2017”*”.

No entanto, no Aditamento à Impugnação a Defesa aduz que apesar de reconhecer o erro, o Fisco não corrigiu a MVA das peças originais adquiridas do fabricante, que continua sendo de 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento) para todas as mercadorias, como se pode ver nas planilhas “*9.2 R – Leqfid 2017 Entr.Desac.*” e “*9.4 R – Leqfid 2017 Estoq Desacob.*”, ambas do novo Anexo 9, transcritas parcialmente às págs. 4.348 e 4.349.

Em resposta, o Fisco afirma às págs. 4.410 dos autos que:

“Com relação às alegações do item VII. Correção da MVA de peças adquiridas do fabricante para 46,55%, o

fisco rerratifica a legislação de regência, indicando o respectivo item do RICMS, no Anexo 9 Ratificado:

i) foram retificados/ratificados os MVA – Margem de Valor Agregado, para os itens para os quais permaneceram exigências fiscais, com conferência da indicação, na “Coluna MVA (%)”, da legislação de regência respectiva, vinculando com o **item, do Anexo XV, do RICMS**, conforme “Anexo 9 – rerratificado”.

(Destacou-se)

Em suma, apesar de afirmar que acatou parcialmente a impugnação para fazer a “*conferência, retificação e ratificação a MVA*”, de fato, o Fisco apenas ratificou a MVA de 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento) desde o início utilizada, não promovendo qualquer modificação nessa MVA.

De início, importante transcrever o art. 57 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, citado pela Defesa:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 57. O estabelecimento fabricante de veículos automotores, **nas saídas das mercadorias de que trata o capítulo 1 da Parte 2 deste Anexo, amparadas por contrato de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei Federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979**, adotará como base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária o preço por ele praticado, nele incluídos os valores do IPI, do frete até o estabelecimento adquirente e das demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, ainda que por terceiros, adicionado do produto resultante da aplicação sobre o referido preço do percentual de margem de valor agregado (MVA) de:

I - 36,56% (trinta e seis inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), em se tratando de operação interna;

II - 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento), em se tratando de operação interestadual sujeita à alíquota de 12% (doze por cento) com mercadoria cuja alíquota interna for de 18% (dezoito por cento);

III - em se tratando de operação interestadual sujeita à alíquota de 4% (quatro por cento):

a) 59,88% (cinquenta e nove inteiros e oitenta e oito centésimos por cento), quando a alíquota interna prevista para a mercadoria for de 18% (dezoito por cento);

b) 48,97% (quarenta e oito inteiros e noventa e sete centésimos por cento), quando a alíquota interna prevista para a mercadoria for de 12% (doze por cento).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também:

I - ao estabelecimento fabricante de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade;

II - a outros estabelecimentos designados nas convenções da marca celebradas entre o estabelecimento fabricante de veículos automotores e os estabelecimentos concessionários integrantes da rede de distribuição;

III - ao estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor ou por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos de uso agrícola, agropecuário ou rodoviário, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes da rede de distribuição do referido fabricante, mediante contrato de fidelidade.

§ 2º Para os efeitos deste artigo o sujeito passivo por substituição deverá manter à disposição do Fisco o contrato de fidelidade e a convenção da marca.

(Grifou-se e Destacou-se)

Analisando os citados Anexos 9.2 a 9.4, incluídos nos autos na reformulação, observa-se que o Fisco manteve a MVA de 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento) para todas as peças adquiridas do fabricante, sob alegação de que esse percentual está vinculado (previsto) no item da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 que descreve a MVA a ser utilizada em caso de substituição tributária.

Portanto, há um aparente conflito de normas na hipótese.

O art. 57, inciso II, supratranscrito, determina uma MVA de 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) para as mercadorias do Capítulo 1 (Autopeças) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, quando se tratar de *“saídas das mercadorias de que trata o capítulo 1 da Parte 2 deste Anexo, amparadas por contrato de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei Federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979”* (que é a hipótese dos autos, tendo em vista que esse dispositivo da “Lei Ferrari” regula a relação entre o fabricante e o concessionário de veículos automotores, no caso, a Autuada).

De outra forma, a Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 possui MVAs previstas para cada item sujeito à substituição tributária em Minas Gerais e, no caso do Capítulo 1 (Autopeças), esse percentual é, em regra, de 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento), como afirma o Fisco às págs. 4.440 para justificar a manutenção desse percentual no lançamento.

É cediço que ao se interpretar normas jurídicas, diante de um conflito aparente entre uma norma geral e uma norma específica, essa última deve prevalecer.

Assim, como há uma norma específica para as operações realizadas entre o fabricante (Mercedes Benz do Brasil Ltda) e a sua concessionária, ora Autuada (Minasmáquinas S.A.), que prevê um percentual de 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) para a MVA, essa deve ser a regra utilizada no lançamento, em detrimento de qualquer outra norma geral relativa à mesma matéria.

Assim, o lançamento deve ser retificado, de forma a utilizar a MVA de 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) em relação às exigências vinculadas a mercadorias que integrem o Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

IV. Da Multa Isolada do Art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75

A Defesa alega que a Multa do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 deve ser adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo legal.

No entanto, não lhe assiste razão.

Observe-se os dispositivos citados:

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;

(Destacou-se)

A Autuada pleiteia a aplicação, em relação à Multa Isolada de 20% do valor da operação, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, do limitador de 2 (duas) vezes o valor do imposto previsto no § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

Entretanto, no presente caso, todas as mercadorias envolvidas na autuação possuem alíquotas de 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento), que quando multiplicadas por 2 (dois) resultam, respectivamente, em limitadores máximos de 24% (vinte e quatro por cento) e 36% (trinta e seis por cento) do valor da operação.

Como a multa isolada em comento é de 20% (vinte por cento) do valor da operação, ela já está automaticamente adequada aos citados limitadores, razão pela qual não procede o questionamento apresentado.

Assim, deve ser mantida a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 em relação às operações desacobertadas que remanescerem no Auto de Infração, posto que em consonância com a legislação de regência do imposto.

V. Da Coobrigação

A Defesa alega impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária solidária aos representantes da empresa sem a comprovação dos requisitos legais para tal, previstos no art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Acrescenta que doutrina e jurisprudência já sedimentaram que deve ser comprovada culpa ou dolo dos envolvidos para fins de responsabilização tributária solidária. Cita jurisprudência do STJ e do TJMG.

No entanto, sob esse aspecto, foram eleitos corretamente para o polo passivo da obrigação tributária, além da Autuada, os seus sócios diretores, nos termos dos art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

CTN

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 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.

Verifica-se que respondem solidariamente pelo crédito tributário em exame os representantes da Autuada, que efetivamente são aqueles que participam das deliberações e dos negócios sociais da empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, consistente na realização de operações desacobertas de documentação fiscal, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para a responsabilização solidária dos sócios.

Não obstante tal entendimento, outra razão leva à decisão de excluir os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária.

Constata-se que o período de exercício do cargo pelos Coobrigados (Diretores), se iniciou apenas em 23/03/17, conforme consta da Ata de Reunião do Conselho de Administração (Anexo 10 do e-PTA – págs. 1.835/1.839), sendo que a atuação refere-se a todo o período de 2017.

Mencione-se, por oportuno, que no caso de entradas desacobertas, a infração é constatada **diariamente**, sempre que acontecer uma saída acobertada para a qual não exista estoque escriturado naquela data capaz de lhe suportar.

A data de referência inserida pelo Fisco no momento da lavratura do Auto de Infração para fins de determinar a data de vencimento e o início de contagem da correção monetária e dos juros sobre o lançamento, não têm o condão de alterar a data de ocorrência da infração e/ou do fato gerador, que deve ser aquela em que a irregularidade passou a estar plenamente materializada (ocorrida).

E, em assim sendo, não é possível que seja atribuída aos diretores, ora Coobrigados, responsabilidade solidária por crédito tributário relativo a períodos estranhos à sua gestão.

Os fundamentos para tanto constam do Acórdão 23.433/19/1ª, da lavra do Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, os quais transcreve-se a seguir.

Com efeito, tendo presente a disciplina legal de regência do instituto da solidariedade no Código Tributário Nacional, notadamente no tocante aos seus efeitos (de que trata o art. 125 do CTN), sabe-se que cada um dos codevedores solidários responde pela integralidade do crédito tributário, sendo dado ao sujeito ativo da obrigação exigir a totalidade do referido crédito de qualquer deles, indistintamente e sem benefício de ordem.

Embora seja dado ao legislador dispor de modo diverso, conforme se depreende da ressalva constante na parte inicial do *caput* do art. 125 do CTN, é sabido que tal faculdade não foi exercida na legislação do estado de Minas Gerais, fato este que remete a disciplina normativa do instituto da solidariedade, para efeitos da legislação mineira, aos preceitos constantes do retrocitado art. 125 do CTN, no âmbito do qual não se cogita de “solidariedade parcial”.

Em outras palavras, relativamente a um lançamento (Auto de Infração) em que se exige determinado montante de crédito tributário, não se admite, à luz das disposições do CTN, que seja colocado no polo passivo da respectiva obrigação, como codevedor solidário, sujeito passivo que responde apenas por parte deste crédito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário, uma vez que as noções de “totalidade” e “integralidade” são ínsitas ao conceito jurídico de solidariedade.

Confira-se, a propósito, a lição de De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico, Forense, Rio de Janeiro, v. 4, pag. 265-266), *in verbis*:

“No sentido jurídico, a solidariedade, igualmente, configura a consolidação em unidade de um vínculo jurídico diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que **somente se possa cumprir por inteiro, ou in solidum.**

Por essa razão, juridicamente, a solidariedade vem assinalar o modo de ser de um direito, ou de uma obrigação, que **não podem ser fracionados e devem ser sempre considerados em sua totalidade.**”

(Grifou-se)

Ainda em sede doutrinária, a propósito dos comentários ao instituto da solidariedade tributária instituída pelo CTN, preleciona Luciano Amaro (Direito tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 15ª edição, pag. 314), no mesmo sentido:

Cuida-se aí da solidariedade passiva, ou seja, de situações em que duas ou mais pessoas podem apresentar-se na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, obrigando-se cada uma pela dívida tributária inteira.

Deste entendimento também não discrepa a jurisprudência dominante, conforme se pode verificar no excerto abaixo transcrito do ERESp 446.955/SC, julgado pela 1ª Seção do STJ – relator Min. Luiz Fux:

“O ARTIGO 124, DO CODEX TRIBUTÁRIO, AO TRATAR DA SOLIDARIEDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA, FIXA QUE A MESMA NÃO COMPORTA BENEFÍCIO DE ORDEM (PARÁGRAFO ÚNICO) QUANDO SE ESTABELEÇA ENTRE AS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (INCISO I) E ENTRE AS PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI (INCISO II), O QUE IMPORTA EM EVIDENTE TAUTOLOGIA, UMA VEZ QUE A INAPLICABILIDADE DO BENEFICIUM EXCUSSIONIS DECORRE DA ESSÊNCIA DO INSTITUTO EM TELA. DEVERAS, NA OBRIGAÇÃO SOLIDÁRIA, DESSUME-SE A UNICIDADE DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SEU PÓLO PASSIVO, AUTORIZANDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA A DIRECIONAR-SE CONTRA QUALQUER DOS CO-OBRIGADOS (CONTRIBUINTES ENTRE SI, RESPONSÁVEIS ENTRE SI, OU CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL). NESTES CASOS, QUALQUER UM DOS SUJEITOS PASSIVOS ELENCADOS NA NORMA RESPONDEM IN TOTUM ET TOTALITER PELA DÍVIDA INTEGRAL.”

(GRIFOU-SE)

Assim sendo, resultando incontroverso que os Coobrigados figuraram na condição de diretores apenas no período posterior a 22/03/17, incabível sua

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilização por todo o crédito tributário exigido, tal como efetuado pela Fiscalização ao inseri-los, como codevedores solidários, no polo passivo da obrigação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 3.622/4.335 e, ainda, para: 1) excluir integralmente a Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, por não restar configurada nos autos a hipótese de aplicação dessa penalidade; 2) alterar o LEQFID, excluindo todas as operações que não representam movimentação de mercadorias na conta “Estoques”, vinculada ao ativo circulante, com os devidos reflexos nas exigências do crédito tributário, representadas pelos CFOPs 1909, 1915, 2916, 5916, 5924, 6909, 6915, 6924 e 6949; 3) utilizar a MVA de 46,55% (quarenta e seis inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) nas exigências relativas às mercadorias que integrem o Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02; 4) excluir os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Pela Impugnante Minasmáquinas SA, sustentou oralmente o Dr. Weberte Giovan de Almeida e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 30 de novembro de 2022.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

P