

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.280/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001677655-05
Impugnação: 40.010151423-29, 40.010151424-00 (Coob.)
Impugnante: Tradimaq S.A.
IE: 186508692.00-70
André Luiz Cunha Melo (Coob.)
CPF: 523.097.386-20
Proc. S. Passivo: Isadora Soares Miranda/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA – CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador é responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

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, acrescidas da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Para as entradas desacobertadas foi exigida apenas a citada Multa Isolada. 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. Infração caracterizada.

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, acrescidas da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º inciso III e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Para as saídas desacobertadas foi exigida apenas a citada Multa Isolada. 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. **Infração caracterizada.**

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 cruzamento eletrônico de informações de emissão e de escrituração de notas fiscais prestadas por terceiros (outros contribuintes) e pelo Sujeito Passivo. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, a penalidade deve ser mantida apenas em relação à Nota Fiscal nº 190.805, única que não foi escriturada em momento anterior ao início da ação fiscal. **Infração caracterizada.**

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – SAÍDA FICTÍCIA. Acusação fiscal de que a Autuada emitiu notas fiscais não autorizadas na legislação, denominadas como de “transposição de estoques”, que não corresponderam a efetivas saídas de mercadorias do seu estabelecimento, em contrariedade ao disposto no art. 1º, inciso I e 12, inciso I, ambos do Anexo V, do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, limitada conforme § 2º do mesmo dispositivo legal. Entretanto, a penalidade deve ser excluída, por não restar configurada a infração em relação às notas fiscais emitidas para imobilização de mercadorias e para estorno de crédito de mercadorias utilizadas em atividade alheia à do estabelecimento e, ainda, por ser inaplicável à espécie nas demais situações. **Infração não caracterizada.**

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- 1) constatação de falta de registro/escrituração de documentos fiscais nos livros próprios, no período de 01 de janeiro de 2017 a 31 de dezembro de 2017. Infração apurada mediante cruzamento eletrônico de dados, no qual foram confrontadas informações fiscais prestadas pelo Sujeito Passivo e por terceiros (outros contribuintes), ambas constantes da base de dados da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG). Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75;
- 2) acusação fiscal de emissão de documentos fiscais não autorizados pela legislação, denominados como de “transposição de estoque”, que não correspondem a uma efetiva entrada ou saída de mercadorias do estabelecimento. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, limitada conforme § 2º do mesmo dispositivo legal;
- 3) constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), da ocorrência de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2017. Infração apurada em

LEQFID - exercício fechado (01/01/17 a 31/12/17), procedimento realizado a partir de informações de estoque inicial/final fornecidas pela Autuada mediante intimação, e de movimentação de mercadorias, obtidas junto ao banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e aos arquivos eletrônicos enviados pela Autuada relativos à Escrituração Fiscal Digital (EFD/ICMS-IPI) do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). A acusação fiscal inclui operações com mercadorias sujeitas à tributação por débito e crédito (D/C) e substituição tributária (ST) e ensejou 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.

O sócio-administrador da empresa, Sr. André Luiz Cunha Melo, foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com infração à lei (promoveu 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.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação Conjunta às fls. 1.043/1.080, acompanhada dos documentos de fls. 1.081/1.150 e da Mídia Digital de fls. 1.151.

A Fiscalização se manifesta às fls. 1.156/1.194.

Em 12/08/21, às fls. 1262/1270, os Impugnantes protocolaram junto ao CCMG um requerimento no qual resumem e destacam os pontos principais da decisão proferida pela 3ª Câmara de Julgamento do CCMG no Acórdão nº 21.650/21/3ª (anexado em cópia ao requerimento), quando foi julgado o PTA nº 01.001367666-23, referente às mesmas acusações e ao mesmo Sujeito Passivo do presente lançamento, diferenciando-se apenas em relação ao período autuado (2015).

Tal lançamento foi julgado parcialmente procedente, em 03/02/21, tendo sido o Acórdão nº 21.650/21/3ª disponibilizado no Diário Eletrônico de 05/03/21,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

portanto, em data posterior à apresentação da Impugnação Conjunta de fls. 1.043/1.080 (18/01/21), o que justifica a aceitação do requerimento extemporâneo dos Impugnantes, protocolado junto ao CCMG em 12/08/21, pela Assessoria e sua inclusão nos autos do presente PTA.

Entretanto, como o documento apresentado não acresce novos fatos ou elementos aos autos e considerando, ainda, que o parecer da Assessoria do CCMG caminha exatamente no mesmo sentido da citada decisão, que foi tomada “nos termos do parecer” (que também foi de lavra do mesmo Assessor), entende-se pela juntada aos autos dos documentos protocolados, com encerramento da instrução processual e remessa do PTA diretamente para julgamento, nos termos do art. 149 do RPTA.

Assim, a Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1.200/1.261, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, para:

- 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;

- excluir parcialmente a Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, mantendo-a apenas em relação à Nota Fiscal nº 190.805, única que realmente não foi escriturada antes do início da ação fiscal;

- excluir integralmente a Penalidade Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, por não restar configurada a infração em relação às notas fiscais emitidas para imobilização de mercadorias e para estorno de crédito de mercadorias utilizadas em atividade alheia à do estabelecimento e, nas demais situações, por ser inaplicável à espécie.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 09/12/21, decide converter o julgamento em diligência, às fls. 1347, com o seguinte teor:

“Acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em abrir vista à Fiscalização da documentação protocolada no CCMG sob o nº 20.775 de 12/08/21 e juntada aos autos às fls. 1.262/1.344.”

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.349/1.351.

Na sequência, a Assessoria do CCMG ratifica o parecer anterior (fls. 1.353/1.356).

DECISÃO

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

Da Preliminar

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

Para tanto, formulam os quesitos de fls. 1.079 e indicam Assistente Técnica.

Em resumo, os 06 (seis) quesitos apresentados questionam aspectos relacionados à alegada não apreciação pelo Fisco da natureza das operações (quesitos 1, 2 e 5), se as operações autuadas configuram ou não fato gerador do ICMS (quesito 3), se as notas fiscais autuadas foram escrituradas extemporaneamente (quesito 4) e se houve movimentação de estoque desacobertada de documentação fiscal (quesito 6).

Entretanto, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pelos próprios Impugnantes em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Como se verá ao longo do presente acórdão, as questões postas pelos Impugnantes em seu pedido de perícia não demandam conhecimentos técnicos específicos de que não disponha este órgão julgador, podendo ser respondidas a partir da análise conjunta dos documentos que acompanham o Auto de Infração e a Impugnação.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Em outras palavras, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

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

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

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

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RPTA:

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de:

- 1) falta de registro/escrituração de documentos fiscais nos livros próprios, no período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2017. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75;
- 2) emissão de documentos fiscais que não correspondem a uma efetiva saída de mercadorias. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, observado o limitador do § 2º do mesmo dispositivo legal;
- 3) entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante LEQFID, no exercício de 2017. Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST, Multa de Revalidação (MR) capitulada no art. 56, inciso II (50%) e § 2º, inciso III (100%) e Multa Isolada (MI) prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" (20%), ambos da Lei nº 6.763/75.

Saliente-se que em relação às saídas desacobertas de mercadorias sujeitas à substituição tributária e às entradas desacobertas de mercadorias sujeitas à apuração por débito e crédito, a exigência fiscal restringe-se apenas à Multa Isolada.

Da Coobrigação

O pedido de exclusão da responsabilidade tributária do sócio-administrador, não tem como ser atendido. Ele foi corretamente eleito como Sujeito Passivo da obrigação tributária, 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 responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e dos negócios sociais da empresa.

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.

Induidoso, no caso, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre as operações praticadas pela empresa no período que exerceu a sua gestão, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de praticar tais infrações, o que fundamenta sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Da acusação fiscal de falta de registro de documento fiscal nos livros Registro de Entradas (LRE) e Registro de Saídas (LRS)

Os Impugnantes alegam que as notas fiscais referentes à acusação fiscal de omissão de registro no livro Registro de Entradas (LRE) e no livro Registro de Saídas (LRS) foram devidamente escrituradas pela Autuada, de forma extemporânea, em 02/01/19, como autorizam o art. 67, § 2º, inciso III, do RICMS/02 e o Manual de Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Apresentam arquivos eletrônicos, contidos no “Doc. 07 – Livros SPED Escrituração NF’s” (Mídia Digital de fls. 1.151), para comprovar suas alegações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescentam que apenas a Nota Fiscal nº 190.805 não foi escriturada, mas que a situação não causou danos ao erário, já que ela acobertou a entrada de bens adquiridos para uso ou consumo do estabelecimento, operação não sujeitas à incidência do ICMS.

Em resposta, a Fiscalização aduz que a própria Autuada confirmou a existência das infrações em seu pronunciamento de fls. 348, afirmando que as notas fiscais realmente não foram escrituradas em razão de “meras falhas em sistemas internos” ou “por extravio de documentos fiscais”. Acrescenta que, agora, a Autuada alega ter realizado escrituração extemporânea dos documentos, sem apresentar qualquer motivação para tal ato, “adulterando” seus pronunciamentos anteriores.

Conclui que a conduta não pode ser considerada espontânea para fins de exclusão da penalidade isolada, já que ocorreu após a lavratura de Auto de Infração relativo a 2014 e após a Autuada ter recebido os relatórios do cruzamento eletrônico e prestado esclarecimentos decorrentes da intimação, ou seja, após a ação fiscal.

Inicialmente, esclareça-se que as notas fiscais envolvidas nesta acusação fiscal são as listadas na planilha “Anexo 2 – planilha 2.1 – Pronunciamentos – omissão” (fls. 435/449), com cópias dos DANFES às fls. 450/633, todas elas relativas ao exercício de 2017.

Escriturar os livros da escrita fiscal é obrigação prevista no art. 96, inciso III, do RICMS/02. Os documentos fiscais de entrada e saída de bens, mercadorias e serviços serão escriturados em ordem cronológica, a cada operação, no LRE e no LRS, conforme preveem, respectivamente, os arts. 167 e 173, ambos do Anexo V do RICMS/02:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

III - escriturar e manter os livros da escrita fiscal registrados na repartição fazendária a que estiver circunscrito e, sendo o caso, os livros da escrita contábil, mantendo-os, inclusive os documentos auxiliares, bem como os arquivos com registros eletrônicos, em ordem cronológica pelos prazos previstos, conforme o caso, no § 1º deste artigo, para exibição ou entrega ao Fisco;

RICMS/02 - Anexo V

Art. 167. A escrituração será feita a cada prestação e operação, em ordem cronológica da utilização do serviço e da entrada, real ou simbólica, da mercadoria no estabelecimento ou, alternativamente, da data do respectivo desembaraço aduaneiro.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 173. A escrituração será feita em ordem cronológica, segundo a data de emissão dos documentos fiscais, pelo total diário das prestações ou operações da mesma natureza, de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP constante do Anexo II do Convênio s/nº, de 1970, sendo permitido o registro conjunto dos documentos de numeração seguida, emitidos em talonário da mesma série e subsérie.

Para comprovar sua alegação de escrituração extemporânea dos documentos fiscais, os Impugnantes apresentam os livros retificados no “Doc. 07 – Livros SPED Escrituração NF’s” (Mídia Digital de fls. 1.151).

Analisando-se tais documentos eletrônicos é possível confirmar que as Notas Fiscais nº 3961, 3962, 4183, 4549, 52457, 6975, 4743 e 3979 foram escrituradas pela Contribuinte no período compreendido entre maio de 2017 e fevereiro de 2018, apenas com erro no CNPJ do emitente, exatamente como informado na coluna “Análise” (fls. 1.049), situação que não se confunde com a falta de registro de documento fiscal na escrituração fiscal.

Além disso, também é possível notar que, à exceção da Nota Fiscal nº 190.580, todas as demais notas fiscais envolvidas na acusação fiscal foram escrituradas extemporaneamente, em 02/01/19, exatamente como afirmam os Impugnantes.

No caso de descumprimento de obrigação acessória que não tenha resultado em falta de recolhimento do imposto, a implementação da obrigação por parte da Contribuinte, antes de iniciada a ação fiscal, mostra-se suficiente para exclusão das penalidades relacionadas com tal infração.

Saliente-se que não há controvérsia nos autos quanto à inexistência de procedimento fiscalizatório relativo à Autuada no período de maio de 2017 a fevereiro de 2018. Assim, a celeuma reside em se determinar se em 02/01/19, data em que as demais notas fiscais foram escrituradas extemporaneamente, a Autuada estava ou não sob ação fiscal.

O instituto da denúncia espontânea está previsto no art. 138 do CTN. No âmbito da legislação mineira, foi regulamentado pelo art. 207 do RPTA:

CTN

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

RPTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

(Grifou-se)

Saliente-se que, atualmente, em razão das significativas mudanças operacionais trazidas pela Escrituração Fiscal Digital (EFD), a denúncia espontânea relacionada com escrituração extemporânea de documentos fiscais passou a se dar por meio da substituição do arquivo eletrônico SPED/EFD, procedimento que inclusive foi adotado pela Autuada, como pode ser visto nos comprovantes trazidos no “Doc. 07 – Livros SPED Escrituração NF’s” (Mídia Digital de fls. 1.151).

No âmbito de Minas Gerais, o procedimento para substituição do arquivo eletrônico da EFD está detalhado no “MANUAL DE SOLICITAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO DA EFD – SIARE”, última versão de junho de 2019, elaborado em sintonia com as orientações contidas no Ajuste Sinief nº 02/09, especialmente a sua “Cláusula Décima Terceira”, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital. O passo-a-passo para solicitação da autorização de substituição pode ser encontrado no sítio eletrônico da SEF/MG, por meio do link:

[HTTP://WWW.SPED.FAZENDA.MG.GOV.BR/SPEDMG/EXPORT/SITES/SPEDMG/EFD/DOWNLOADS/MANUAL_SOLICITACAO_SUBSTITUICAO_EFD_CONTRIBUINTES_2019_06.PDF](http://www.sped.fazenda.mg.gov.br/spedmg/export/sites/spedmg/efd/downloads/manual_solicitacao_substituicao_efd_contribuintes_2019_06.pdf)

Em síntese, a EFD, que inclui os livros fiscais, poderá ser retificada pela Contribuinte a qualquer tempo. Caso a substituição ocorra até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês de apuração, independe de autorização da administração tributária. Após este prazo, exige-se autorização prévia da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), a qual é obtida por meio do SIARE, mediante motivação e pagamento de taxa específica.

Como se vê, o procedimento adotado pela Autuada é autorizado pela legislação e pela própria SEF/MG, não podendo ser tomado como “dolosa adulteração” de escrita fiscal ou de pronunciamentos, como afirma a Fiscalização.

Portanto, ao contrário do que alega a Fiscalização, a Autuada não se encontrava sob ação fiscal no mês de janeiro de 2019, quando realizou a escrituração extemporânea da maior parte dos documentos fiscais envolvidos na acusação fiscal.

No caso em análise, o documento que marca, de fato, o início da ação fiscal é o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), conforme previsão do art. 69, inciso I, do RPTA.

A Autuada foi cientificada desse documento pela primeira vez em 05/03/20, momento posterior à denúncia espontânea (02/01/19), como pode ser visto às fls. 08/09 dos autos (AIAF nº 10.000033788.93):

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

Os procedimentos fiscais auxiliares, dentre os quais se enquadra o cruzamento eletrônico de dados, estão previstos no art. 66 do RPTA e, conforme consta expressamente do *caput* do dispositivo, não caracterizam o início da ação fiscal:

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracteriza o início da ação fiscal:

I - monitoramento, assim considerada a avaliação do comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante o controle corrente do cumprimento de obrigações e análise de dados econômico-fiscais, apresentados ao Fisco ou obtidas mediante visita *in loco*; e

II - exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante visita *in loco*, verificação de documentos e registros, identificação de indícios sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores;

III - cruzamento eletrônico de dados, assim considerado o confronto entre as informações existentes na base de dados da Secretaria de Estado de Fazenda, ou entre elas e outras fornecidas pelo sujeito passivo ou terceiros.

(Grifou-se)

Da mesma forma, as intimações realizadas pela Fiscalização em data anterior a 05/03/20 (data de ciência do AIAF), para solicitação de esclarecimentos sobre as inconsistências detectadas no cruzamento eletrônico de dados, também não caracterizam início da ação fiscal. Na verdade, tais intimações devem, inclusive, informar sobre a possibilidade de denúncia espontânea, nos termos do art. 68, inciso II e § 3º, inciso I, do RPTA:

Art. 68. - Na realização do procedimento de cruzamento eletrônico de dados, se detectadas inconsistências relativas às obrigações tributárias, o sujeito passivo poderá:

(...)

II - ser intimado a justificar ou a apresentar documentos relativos às inconsistências.

(...)

§ 3º - Na hipótese do inciso II do *caput*:

I - constará da intimação o prazo para justificar as inconsistências ou para apresentar documentos,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bem como a informação da possibilidade de denúncia espontânea;

(Destacou-se)

Em observância à legislação, os Termos de Intimação nº 051806.01 (fls. 285) e nº 051806.02 (fls. 324), utilizados pela Fiscalização em tais pedidos de esclarecimentos, obedeceram a esse ditame, pois contêm expressamente a informação de que não configuram início de ação fiscal e nem representam qualquer óbice à apresentação de denúncia espontânea por parte da Contribuinte, como determina a legislação transcrita.

Acrescente-se, que não se sustenta a afirmação da Fiscalização de que a escrituração extemporânea realizada não seria válida, por não ter havido o recolhimento do imposto decorrente do art. 51, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

Parágrafo único - Presume-se:

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

(Grifou-se)

O dispositivo em comento não se aplica em caso de denúncia espontânea, mas sim de ação fiscal, na hipótese em que se fizer necessário arbitrar o valor da operação de saída da mercadoria não declarada pela Contribuinte, para fins de cobrança do ICMS e respectivas penalidades, já que nessa situação, somente se conhece o valor da entrada (consignado no documento informado pelo remetente ou transportador).

Para externar seu correto conteúdo, um dispositivo legal deve ser lido em concordância com estrutura normativa maior à qual ele se integra, adequando-se, de forma sistemática, ao ordenamento jurídico.

O art. 51, parágrafo único, inciso I, prevê uma hipótese de presunção de entrada e saída desacobertada para mercadorias não declaradas pela Contribuinte, cuja aquisição tenha sido informada pelo remetente (falta de registro de documento fiscal de aquisição no LRE).

Tal dispositivo é um desdobramento lógico e necessário do *caput* do mesmo art. 51, que trata de arbitramento do valor das saídas desacobertadas por parte da Autoridade Fiscal.

Por sua vez, o art. 51 pertence ao “Capítulo XIII – Da Fiscalização”, do “Título I – Parte Geral”, da Lei nº 6.763/75, que contém dispositivos relacionados à “ação fiscal”.

Saliente-se que a denúncia espontânea foi tratada nos arts. 210, 210-A e 211 da mesma lei, os quais compõem o “Capítulo III – Da Denúncia Espontânea” do “Título II – Da Administração Tributária”.

Assim, forçoso concluir que a norma do art. 51, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 6.763/75 está voltada à ação fiscal e não à denúncia espontânea.

Ademais, no direito tributário, as presunções sempre podem ser elididas por prova em contrário. Por isso, realizada a escrituração extemporânea dos documentos fiscais, deixa de existir a “não declaração da mercadoria pelo contribuinte”, elemento central da presunção legal, capaz de autorizar a Fiscalização a concluir, no âmbito de uma ação fiscal, pela ocorrência de entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Quanto às alegações de boa-fé e ausência de danos ao erário trazidas pelos Impugnantes para justificar a ausência de escrituração da Nota Fiscal nº 190.805, ressalta-se que a infração em análise é formal e objetiva. Portanto, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do CTN, que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal:

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

Insta observar que os arquivos eletrônicos transmitidos por contribuintes, desde que consistentes, permitem à Fiscalização realizar auditorias fiscais e/ou contábeis com maior eficiência, sem a necessidade de manusear volumes excessivos de livros e documentos fiscais.

Ressalte-se que, em se tratando de matéria tributária, o ilícito tipificado na legislação pode advir de descumprimento de obrigação principal, tal como a falta de pagamento do tributo, ou de descumprimento de obrigação acessória, como o não atendimento a deveres instrumentais ou formais. É exatamente esta segunda hipótese de que ora se trata. Entretanto, em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta pela lei ou legislação tributária.

Por todo o exposto, a Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75 deve ser mantida apenas em relação à Nota Fiscal nº 190.805, única que efetivamente não foi escriturada no livro próprio antes do início da ação fiscal, com exclusão da penalidade em relação a todos os demais documentos fiscais envolvidos na acusação fiscal.

Sendo indubitável a infração em relação ao documento fiscal remanescente, não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN, para exclusão da penalidade isolada, como pretendem os Impugnantes:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(Grifou-se)

Da acusação fiscal de emissão de documentos fiscais que não correspondem a efetivas saídas de mercadorias

A Fiscalização acusa a Autuada de emitir notas fiscais não previstas na legislação, referentes a eventos que foram denominados como “transposição de estoque”, mas que não representam efetiva saída de mercadoria do estabelecimento e de as ter escriturado simultaneamente no LRE e LRS, procedimento não previsto na legislação tributária.

Tais documentos têm a Autuada como remetente/destinatária e o seu próprio estabelecimento como local de saída/chegada dos itens. Em resumo, são notas fiscais emitidas “dela para ela mesma”.

Entendendo que se tratava de uma hipótese de emissão de nota fiscal que não corresponde a uma efetiva saída de mercadoria, a Fiscalização exigiu a Multa Isolada do art. 55, inciso III, da 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:

(...)

III - por emitir documento fiscal que não corresponda efetivamente a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou ainda a uma entrada de mercadoria no estabelecimento - 40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

Em sua defesa, sinteticamente, a Autuada afirma possuir, internamente, 4 (quatro) “estoques” diferentes, de forma a identificar, para fins de crédito do imposto e controle de quantidades, os bens do ativo imobilizado, o material de uso ou consumo (peças e partes para manutenção do ativo imobilizado, formado por máquinas e equipamentos para prestação de serviço e locação) e as mercadorias para revenda, separadas entre as máquinas para revenda e as peças e pneus para máquinas. Tais “estoques” são assim divididos nos controles internos da Autuada:

- Estoque 01 – Uso e Consumo;
- Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda;
- Estoque 03 – Máquinas para Revenda;
- Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado).

Segundo os Impugnantes, as notas fiscais de “transposição de estoques” são emitidas para fazer a transferência de uma mercadoria que entrou no estabelecimento com uma determinada natureza de operação e que, em razão do desenrolar posterior das atividades empresariais do estabelecimento, acabou sendo utilizado em finalidade diversa.

Como exemplo, um pneu que foi adquirido como uma mercadoria para revenda, com direito ao crédito do imposto na sua aquisição, mas que acabou sendo utilizado na manutenção de uma máquina própria locada, tornando-se material de uso ou consumo, sem direito a crédito do imposto.

Salientam que, em situações como a descrita anteriormente, a nota fiscal de “transposição do estoque” se presta ao estorno do crédito pela entrada do pneu, que passou a ser indevido, por utilização do item em um fim alheio à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 71, inciso III, do RICMS/02:

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

(...)

III - vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento;

Saliente-se que o ativo imobilizado da Autuada é formado por máquinas e equipamentos utilizados em atividades não sujeitas à incidência do ICMS, tais como locação e prestação de serviços de movimentação de cargas. Por essa razão, ele é todo alheio à atividade tributada pelo ICMS do estabelecimento e, portanto, também não gera crédito a apropriar quando de sua entrada no estabelecimento.

Os Impugnantes argumentam que a emissão de notas fiscais para “transposição de estoques” é um procedimento regular e apresentam, de forma resumida, justificativas para cada uma das hipóteses, que serão analisadas por tópicos, a seguir.

- **Transposição do “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” para o “Estoque 01 – Uso e Consumo”**

Os Impugnantes afirmam que a transposição de mercadorias do “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” para o “Estoque 01 – Uso e Consumo” destinam-se à implementação do procedimento de estorno de crédito e de baixa de estoque previstos, respectivamente, nos arts. 71, inciso III, § 1º e 73, parágrafo único, ambos do RICMS/02. Destacam que seu procedimento está em consonância com a Consulta de Contribuintes nº 003/2014 (fls. 1.130/1.131 dos autos).

Observe-se os dispositivos do RICMS/02 citados:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento;

(...)

1º Até a data estabelecida em lei complementar federal, o uso ou o consumo, no estabelecimento, de mercadoria por ele produzida ou adquirida para industrialização ou comercialização determinará o estorno do crédito a ela relativo.

(...)

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

(Destacou-se)

Como se vê, quando um item entra no estabelecimento com destino ao estoque de mercadorias, sua utilização posterior em atividade alheia à do estabelecimento o torna um material de uso ou consumo, sem direito a crédito do imposto, situação que determina a emissão de uma nota fiscal para estorno de crédito, com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante para tal. Em seguida, a nota fiscal deve ser escriturada no LRS.

Como se verá adiante, a nota fiscal de “transposição de estoque” em comento destinava-se exatamente a estornar o crédito anteriormente apropriado, conforme determina o art. 73 do RICMS/02.

Saliente-se que a citada Consulta de Contribuintes nº 003/2014, apesar de não ter a Autuada como consulente, contém a interpretação considerada correta pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais no que tange ao procedimento de estorno de crédito em análise.

Em síntese, ela conclui que devem ser adotados os procedimentos descritos nos já transcritos arts. 71, § 3º e 73 do RICMS/02, com utilização do Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP 5949 (Outras saídas de mercadorias), exatamente como procedeu a Autuada.

A consulta ainda acrescenta um outro aspecto importante: caso tenha sido adquirida de outro estado e a alíquota interna da mercadoria seja superior à interestadual, sua utilização como material de uso ou consumo determina o recolhimento do diferencial de alíquotas relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nos termos do art. 2º, inciso II c/c art. 42, § 8º, ambos do RICMS/02:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

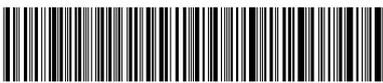
§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

(...)

O procedimento adotado pela Contribuinte observou tais orientações, como pode ser visto, por exemplo, nas imagens relativas à Nota Fiscal nº 20.006, de 01/03/17, integrante do “ANEXO 3 – Análise da Escrituração Fiscal – Registros Múltiplos” (fls. 752 dos autos). Observe-se:

Nota Fiscal nº 20.006 – Estorno de Crédito

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda - Matriz RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 03121048040 CEP: 32.260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 Nº 000.020.006 - L 1 SÉRIE 003	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 Transposição De Estoque - Estorno de Crédito - Alíquota 12%		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 631170002279449 - 01/03/2017 - 17:44:53-03:00	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFe/PI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1703.22.320.881/0001-60-55-003-000.020.006-688.211.647-8
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL Tradimaq Ltda - Matriz CNPJ/CPF 22.320.881/0001-60		DATA DE EMISSÃO 01/03/2017	
ENDEREÇO RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO/DISTRITO BAIRRO - Inconfidentes CEP 32.260-000		DATA DE SAÍDA 01/03/2017	
MUNICÍPIO Contagem FONE/FAX 21048040	UF MG	INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	
FATURA/DUPLICATAS			
CÁLCULO DO IMPOSTO			
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 3,02	VALOR DO ICMS 0,36	BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00
VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 3,02		VALOR DO FRETE 0,00	
VALOR DO SEGURO 0,00	DESCONTO 0,00	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00	VALOR DO IPI 0,00
VALOR TOTAL DA NOTA 3,02			
TRANSPORTADOR / Vei IMES TRANSPORTADOS			
NOME / RAZÃO SOCIAL Emisora		FRETE POR CONTA 0	CÓDIGO ANTT
ENDEREÇO		PLACA DO VEÍCULO	UF
MUNICÍPIO		UF	CNPJ / CPF
INSCRIÇÃO ESTADUAL			
QUANTIDADE 1	ESPÉCIE	MARCA	INSCRIÇÃO ESTADUAL
NUMERAÇÃO		PESO BRUTO 1,000	PESO LÍQUIDO 1,000
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS			
COD. PROD. 3.01.00580050 978	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO FLANGE Trib aprox R\$: 0,45 Federal e 0,36 Estadual e 0,00 Municipal Fonte: IBPT 5oi7eW.	NCM/SH 84312011	CST 000
		CFOP 5949	UNIDADE UN
		QUANTIDADE 1,00	V. UNITÁRIO 3,02
		V. TOTAL 3,02	BC ICMS 3,02
		V. ICMS 0,36	V. IPI 0,00
		ALQ. ICMS 12,00	ALIQ. IPI 0,00
DADOS ADICIONAIS		RESERVADO AO FISCO	
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES INF DE AQUISIÇÃO - 163214 - 26/01/2015 - FORNECEDOR HYSTER - COD (3.01.00580050978) PARA ATENDIMENTO A RM 146231 Nota fiscal emitida com a finalidade de estorno de imposto creditado anteriormente referente a aquisição realizada através das NFs 163214 de 26/01/2016. Conforme art. 71 parágrafo 1 parte geral RICMS-MG/2002. Valor do Diferencial de Alíquota a ser recolhido na apuração do R\$0,18.			

Destaque-se, que o campo “Dados Adicionais – Informações Complementares” da nota fiscal faz menção ao diferencial de alíquotas a ser recolhido, no valor de R\$ 0,18 (dezoito centavos), conforme determina a legislação nesse caso. Vê-se, portanto, que o documento fiscal atinge os dois objetivos principais da legislação, quais sejam: estornar o crédito tributário apropriado anteriormente e apurar o diferencial de alíquotas a ser recolhido a Minas Gerais.

A alegada duplicidade de escrituração (tanto no LRS quanto no LRE) representa um descumprimento de obrigação acessória diverso, que não tem o condão de invalidar um documento fiscal emitido conforme previsão da legislação de regência.

Assim, conclui-se que as notas fiscais de transposição do “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” para o “Estoque 01 – Uso e Consumo” são autorizadas pela legislação de regência, destinando-se a estornar o crédito apropriado anteriormente e apurar o diferencial de alíquotas, quando devido. Dessa forma, não está configurada a infração apontada pela Fiscalização, razão pela qual deve ser excluída a Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75 em relação a tais operações.

- **Transposição do “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” para o “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)”**

Os Impugnantes afirmam que a transposição de mercadorias do “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” para o “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” destina-se à imobilização de mercadoria originária do ativo circulante, que foi transferida para utilização nas atividades operacionais da Contribuinte. Salientam que o procedimento está previsto no art. 20, § 7º, inciso I, do Anexo V do RICMS/02.

Observe-se o dispositivo regulamentar citado:

Art. 20. O contribuinte emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, bens ou mercadorias:

(...)

§ 7º A nota fiscal de que trata este artigo será emitida, também:

I - na imobilização de mercadoria originária do estoque do ativo circulante para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

Em resposta, a Fiscalização afirma que o *caput* do art. 20 do Anexo V do RICMS/02 orienta a emissão de documento fiscal somente quando ocorra entrada de bem ou mercadoria no estabelecimento.

Ressalte-se, novamente, que a interpretação de um dispositivo legal deve ser feita de forma sistemática, em observância a toda a estrutura da qual ele faz parte.

O § 7º, inciso I veicula uma exceção à norma do *caput* do art. 20, trazendo hipótese em que poderá ser emitida uma nota fiscal que não corresponde a uma efetiva entrada de mercadoria no estabelecimento, mas sim à movimentação interna de um item adquirido inicialmente para o estoque e posteriormente transferido para o ativo imobilizado.

Destaque-se que o art. 15 do Anexo V do RICMS/02, ao vedar a emissão de documentos fiscais que não correspondem a uma efetiva saída de mercadorias, fora dos casos previstos em regulamento, à contrassenso, está reconhecendo a existência de hipóteses em que poderá ser emitido documento fiscal que não representa efetiva saída de mercadoria, como ocorre na situação prevista no citado art. 20, § 7º, inciso I:

RICMS/02 – Anexo V

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 15. Fora dos casos previstos neste Regulamento, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria.

(Destacou-se)

Observe-se que a legislação não traz requisitos específicos relacionados à forma de emissão da nota fiscal em comento, limitando-se a exigi-la para fins de imobilização de mercadoria.

Portanto, a nota fiscal emitida pela Autuada para transposição de mercadorias do “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” para o “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” tem previsão na legislação e sua emissão não configura infração tributária.

A alegada duplicidade de escrituração (tanto no LRS quanto no LRE) representa um descumprimento de obrigação acessória diverso, que não tem o condão de invalidar um documento fiscal emitido conforme previsão da legislação de regência.

Por essa razão, as notas fiscais de transposição do “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” para o “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” possuem previsão regulamentar, não se vislumbrando a infração apontada na acusação fiscal, razão pela qual deve ser excluída a Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75 em relação a tais documentos fiscais.

- **Transposição do “Estoque 01 – Uso e Consumo” para o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda”**

Os Impugnantes afirmam que a transposição de mercadorias do “Estoque 01 – Uso e Consumo” para o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” destina-se à transferência de bens que foram adquiridos inicialmente para uso ou consumo no estabelecimento, mas que acabaram não sendo utilizados e foram vendidos a clientes. Nesse caso, o documento fiscal é emitido para fins de aproveitamento do crédito do imposto, que passa a ser permitido, nos termos do art. 70, inciso III, § 2º, do RICMS/02.

Acrescentam que não seria razoável a legislação prever a emissão de documento fiscal na transposição de bens do estoque de revenda para os estoques de uso e consumo e de imobilizado e, por outro lado, determinar a aplicação de penalidade na emissão de documento fiscal para as operações reversas.

Observe-se o dispositivo regulamentar citado:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, se o contribuinte realizar operação

tributada tendo por objeto os bens ali referidos, ou produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização, poderá escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover.

(Grifou-se)

Como se vê da leitura do dispositivo, especialmente do trecho em destaque, quando um item adquirido como material de uso ou consumo (sem direito a crédito) é objeto de posterior operação tributada (no caso, venda), a Contribuinte passa a ter direito ao crédito do imposto anteriormente vedado, devendo escriturar o valor e abatê-lo dos débitos, quando da apuração.

Nesta situação, não houve autorização regulamentar para emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria, resumindo-se o procedimento à escrituração do crédito correspondente.

Como se viu anteriormente, o art. 15 do Anexo V do RICMS/02 veda a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias, fora das hipóteses previstas em regulamento.

Assim, indubitavelmente houve uma infração à legislação tributária quando da emissão de notas fiscais de transposição do “Estoque 01 – Uso e Consumo” para o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda”, pois elas não representam efetiva saída de mercadorias e não foram previstas na legislação.

Não prospera o argumento dos Impugnantes, de que não seria razoável a legislação prever a emissão de documento fiscal na transposição de bens do estoque de revenda para os estoques de uso e consumo e de imobilizado e, por outro lado, determinar a aplicação de penalidade na emissão de documento fiscal para as operações reversas.

O art. 15 do Anexo V do RICMS/02 é uma norma de caráter imperativo-restritivo, a qual afirma taxativamente que *“fora dos casos previstos neste Regulamento, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria.”*

Admitir o argumento dos Impugnantes seria esvaziar completamente o sentido da norma, permitindo-se uma interpretação de caráter ampliativo a uma norma que, notoriamente, tem por finalidade precípua a restrição de condutas.

Entretanto, importante ressaltar que a Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75 destina-se a inibir condutas com elevado grau de reprovabilidade, em gênero comparável ao de infrações tão graves quanto a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal (inciso II do mesmo art. 55), o que se vislumbra pela previsão de punição com mesmo nível de severidade (40% do valor da operação) em ambos os casos.

A penalidade do art. 55, inciso III, objetiva punir todas as condutas que se encaixem em seu tipo infracional, dentre as quais se destacam 03 (três) situações mais comuns:

- emissão de nota fiscal para transferir crédito indevidamente para outro estabelecimento (coloquialmente denominada “nota fiscal graciosa”);
- saída de mercadoria diretamente do contribuinte “A” para o contribuinte “C”, mas com emissão de nota fiscal para o contribuinte “B”, intermediário, que emitirá uma segunda nota fiscal com destino ao contribuinte “C”. Trata-se da interposição fictícia de terceiro na operação para simular uma “triangulação” comercial, no intuito de obter vantagens tributárias indevidas, sendo a mais comum a redução artificial do ICMS/ST a pagar, por meio da manipulação da base de cálculo da operação própria;
- saída em mercadoria desacobertada do estabelecimento do contribuinte “A” para o contribuinte “B”, com emissão de nota fiscal da mercadoria para o contribuinte “C”, que não participa da transação. A intenção da nota fiscal é apenas ocultar a saída desacobertada e “acertar” o estoque do remetente.

Nota-se que as condutas descritas são, todas elas, sempre voltadas à supressão dolosa do tributo devido, possuindo elevado grau de reprovabilidade.

Mas é interessante reparar que no terceiro caso, especificamente, a conduta tem o claro objetivo de ocultar uma saída desacobertada de mercadorias, sendo até mais grave do que a própria infração que pretende ocultar, pois acrescenta um elemento de dolo ao contexto.

Observe-se os dispositivos em comento, especialmente a fixação de penalidade base de idêntico patamar para as duas situações:

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:

(...)

III - por emitir documento fiscal que não corresponda efetivamente a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou ainda a uma entrada de mercadoria no estabelecimento - 40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

(Destacou-se)

Há dois pontos comuns em todas as situações fáticas descritas anteriormente como ensejadoras de cobrança da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75:

- a participação de outro estabelecimento, diverso do remetente;
- a relação direta e linear entre o valor da operação e o dano tributário potencial decorrente da infração.

É claro que as penalidades tributárias isoladas, decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, guardam uma correlação lógica com o dano tributário potencial que pode decorrer da obrigação não observada. Trata-se da implementação legislativa dos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva no âmbito das multas.

Assim, as infrações meramente formais, representadas por situações que: (a) não possuem um valor de operação/prestação ou de base de cálculo subjacentes à infração (como ocorre, por exemplo, na “manutenção de equipamento emissor de cupom fiscal não autorizado” – art. 54, inciso XI); ou que, (b) mesmo quando possuem este valor subjacente, ele não guarda relação direta com o dano tributário potencial decorrente da infração (por exemplo, emitir documento fiscal sem requisitos do regulamento ou com indicações insuficientes ou incorretas – art. 54, inciso VI), estão capituladas no art. 54 da Lei nº 6.763/75 e adotam como critério quantitativo um valor fixo por evento, expresso em UFEMGs.

Lado outro, o art. 55 trata das situações em que a penalidade guarda relação direta com o dano tributário potencial dela decorrente. Assim, as penalidades isoladas desse dispositivo são expressas em percentual do valor do elemento quantitativo que melhor caracteriza esse potencial de dano, que conforme critérios estabelecidos pelo art. 53, incisos II a IV, da mesma lei, pode ser representado pelo:

1. valor da operação/prestação;
2. valor da base de cálculo do imposto; ou
3. valor do crédito do imposto indevidamente utilizado.

Assim, exemplificativamente, numa saída desacobertada (art. 55, inciso II), há uma relação linear entre o valor da operação/prestação desacobertada e o dano tributário potencial decorrente da infração: quanto maior o valor da operação desacobertada, maior a sonegação tributária dela decorrente.

Da mesma forma, quanto maior o valor do crédito apropriado em desacordo com a legislação (art. 55, inciso XXVI), maior a redução indevida no débito a ser recolhido pela Contribuinte.

É sabido que a legislação tributária não prevê infrações sem punições. Entretanto, a eleição da adequada penalidade para uma infração tributária passa pela observância do critério sistemático exposto nos parágrafos anteriores.

Inicialmente, destaca-se que a infração decorrente da emissão de notas fiscais de transposição do “Estoque 01 – Uso e Consumo” para o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” não envolveu outro estabelecimento e não possui dano tributário potencial relacionado a um valor subjacente relativo ao documento fiscal emitido.

Ademais, na situação em tela, o elemento quantitativo tributário diretamente decorrente do documento fiscal emitido irregularmente (crédito do imposto a aproveitar) é permitido pela legislação, observados os limites temporais e os requisitos formais nela previstos.

Nesse contexto, afigura-se que a emissão irregular de documento fiscal em análise é uma infração de natureza formal, que não possui um dano tributário potencial diretamente relacionado ao valor da operação, da base de cálculo ou do crédito tributário indicados no documento fiscal, especialmente porque seus efeitos jurídicos são internos ao próprio estabelecimento emitente, não representando indício de simulação de operação ou transferência irregular de crédito para outros estabelecimentos.

Assim, conclui-se que a penalidade específica para esta infração, se existente, estaria prevista no art. 54 da Lei nº 6.763/75 e não no art. 55.

Compulsando o citado art. 54, não se vislumbra um tipo que se adeque à conduta infracional praticada pela Autuada, o que não é um problema, pois dada a natural complexidade da legislação tributária, há uma impossibilidade prática de se antever todas as condutas infracionais possíveis, especialmente aquelas nas quais o elemento quantitativo não guarda correlação direta com o dano tributário potencial.

Como consequência, a penalidade adequada para tal infração seria aquela de caráter residual, prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75, destinada às infrações para quais não haja penalidade específica:

Art. 57. As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de 500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos de regulamento.

Dessa forma, apesar de existir uma infração, com emissão de nota fiscal não autorizada na legislação tributária, a acusação fiscal apontou uma penalidade que não se adequa à conduta praticada pela Autuada.

Por essa razão, no que tange às notas fiscais de transposição que envolvam operações entre o “Estoque 01 – Material de Uso e Consumo” e o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda”, deve-se excluir a Penalidade Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

- **Transposição do “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” para o “Estoque 03 – Máquinas para Revenda”**

Os Impugnantes afirmam que a transposição de mercadorias do “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” para o “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” destina-se à transferência de máquinas que foram inicialmente compradas para integração no ativo imobilizado, mas que em razão de falta de demanda para locação acabaram sendo vendidas para clientes. Salientam que aqui, também, aplica-se o art. 70, inciso III, § 2º, do RICMS/02, pois o crédito, inicialmente vedado, passa a ser permitido.

Reiteram o entendimento de que não seria razoável a legislação prever a emissão de documento fiscal na transposição de bens do estoque de revenda para os

estoques de uso e consumo e de imobilizado e, por outro lado, determinar a aplicação de penalidade na emissão de documento fiscal para as operações reversas.

Observe-se o dispositivo regulamentar citado:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, se o contribuinte realizar operação tributada tendo por objeto os bens ali referidos, ou produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização, poderá escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover.

Da leitura depreende-se que a norma trata do direito à apropriação do crédito relativo a um item adquirido originalmente para consumo no estabelecimento (sem direito a crédito), mas que acabou sendo comercializado como mercadoria ou produto resultante de industrialização.

Assim, o dispositivo citado pelos Impugnantes não trata de venda, como mercadoria, de bem originalmente adquirido para o ativo imobilizado e nem autoriza a emissão de documento fiscal, mas tão somente a escrituração do crédito do imposto.

Nota-se, que diante da inexistência de qualquer dispositivo que autorize o documento fiscal emitido pela Autuada, os Impugnantes pretendem a aplicação analógica de outra norma similar. Entretanto, essa norma também não autoriza emissão de documento fiscal, nem mesmo na situação específica para a qual ela efetivamente se destina, o que demonstra a falta de razão do argumento apresentado, restando configurada a infração combatida.

Para evitar repetições e alongamentos desnecessários, registra-se que, no que tange à exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, valem aqui exatamente os mesmos fundamentos utilizados no tópico anterior “II.3 - Transposição do ‘Estoque 01 – Uso e Consumo’ para o ‘Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda’”.

Assim, conclui-se que a emissão irregular de documento fiscal de “transposição de estoque” em análise é uma infração de natureza formal, que não possui um dano tributário potencial diretamente relacionado ao valor da operação, da base de cálculo ou do crédito tributário indicados no documento fiscal, especialmente porque seus efeitos jurídicos são internos ao próprio estabelecimento emitente, não representando indício de simulação de operação ou transferência irregular de crédito para com outros estabelecimentos diversos.

Conseqüentemente, conclui-se que a penalidade específica para esta infração, se existente, estaria prevista no art. 54 da Lei nº 6.763/75 e não art. 55.

Compulsando citado art. 54, não se vislumbra um tipo que se adeque à conduta infracional praticada pela Autuada, o que não é nenhum problema, pois dada a natural complexidade da legislação tributária, há uma impossibilidade prática de se antever todas as condutas infracionais possíveis aos contribuintes, especialmente aquelas nas quais o elemento quantitativo não guarda correlação direta com o dano tributário potencial.

Como consequência, a penalidade adequada para tal infração seria aquela de caráter residual, prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 com foco nas infrações para quais não haja penalidade específica:

Art. 57. As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de 500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos de regulamento.

Assim, apesar de existir uma infração à legislação tributária, a acusação fiscal apontou uma penalidade isolada que não se adequa à conduta praticada pela Autuada.

Por essa razão, no que tange às notas fiscais de transposição que envolvam operações do “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” para o “Estoque 03 – Máquinas para Revenda”, deve-se excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

Da acusação fiscal de Entrada, Estoque e Saída desacobertados – LEQFID

Como já dito, para o desenvolvimento dos trabalhos a Fiscalização utilizou-se da técnica fiscal do Levantamento Quantitativo Financeiro-Diário (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02:

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

(...)

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, 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 pela 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 pela Contribuinte em sua escrituração fiscal, de forma a 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 ocorre quando, ao final da movimentação diária de mercadorias registrada, 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 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 zera a contagem do saldo de estoque negativo anterior, mas sem, contudo, anular o que foi registrado nos dias anteriores, em que houve ocorrências de "Saída Sem Estoque – SSE".

2. Estoque Desacobertado

Essa irregularidade é apurada ao final do período de levantamento.

Verifica-se a infração de estoque desacobertado quando o estoque final registrado na escrituração da contribuinte é maior do que o estoque final apurado no LEQFID.

Se não há um documento fiscal de entrada que acoberte essas 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 ao final do período de levantamento.

Verifica-se a existência de saída desacobertada quando o estoque final registrado na escrituração da Contribuinte é menor do que o estoque apurado no LEQFID.

Pelo exposto, conclui-se que 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 acobertas por documento fiscal realizada pela Contribuinte.

Importante destacar que essa 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 (acobertas por documento fiscal);

3. Saídas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
4. Estoque Final.

Os estoques de mercadorias são informados anualmente pela 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 no arquivo eletrônico referente a 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 emitente ou destinatário o contribuinte no qual se pretende realizar o levantamento.

Entretanto, como se passa a discorrer, dada a circunstância de que não foram apresentados Registros 0300, G125 pelo Autuado, o presente trabalho merece reparos, pois, não logrou êxito em identificar corretamente as entradas e saídas de mercadorias que devem compor o LEQFID.

Inicialmente, importante destacar alguns pontos relevantes, essenciais para a compreensão do trabalho fiscal e dos equívocos metodológicos existentes no LEQFID:

1. os arquivos SPED/EFD da Autuada não contêm os registros relativos ao ativo imobilizado: 0300 (Cadastro de Bens do Ativo Imobilizado) e G125 (Movimentação de Bem ou Componente do Ativo Imobilizado);
2. a ausência dos Registros 0300 e G125 impede a realização de LEQFID único, incluindo ao mesmo tempo o ativo imobilizado e as operações com mercadorias, pois o Auditor Eletrônico fica sem informações relativas ao ativo imobilizado existente na empresa e suas movimentações;
3. a Autuada é uma empresa que pratica operações sujeitas ao ICMS (vendas) e, principalmente, ao ISSQN (locação e manutenção, dentre outros) e, ainda, adquire produtos que se classificam como “material de uso ou consumo”;
4. parcela significativa dos produtos do levantamento são **PERFEITAMENTE IDENTIFICÁVEIS**, por meio de números de chassi/série/placa (caminhões, empilhadeiras, plataformas de elevação, dentre outros);
5. 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 (locação, conserto, dentre outras);

6. dada a multiplicidade de atividades do Estabelecimento Autuado, existem produtos no levantamento que:
 - a. são apenas revendidos (integram somente o estoque de mercadorias – ativo circulante);
 - b. são tanto revendidos quanto locados (integram tanto o estoque de mercadorias quanto o ativo imobilizado);
 - c. não são vendidos, mas apenas locados (integram somente o ativo imobilizado);
 - d. são vendidos, locados e consertados/industrializados no estabelecimento (integram o estoque de mercadorias, o ativo imobilizado e o grupo “bens de terceiros”);
7. mesmo não tendo sido incluídos no inventário de estoques de mercadorias apresentado pelo Contribuinte, vários produtos que **NÃO SÃO VENDIDOS**, mas apenas locados (bens do ativo imobilizado) foram incluídos no levantamento pela Fiscalização.

Passando à análise do LEQFID, destaca-se que, como indica o nome, o Levantamento Quantitativo Financeiro de Mercadorias 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 (demonstração, industrialização, conserto, dentre outras) é possível, mas depende da correta apresentação dos Registros 0300 e G125, relativos ao ativo imobilizado e suas movimentações. Entretanto, como se verá, essa não é a situação no presente caso.

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”.

A Autuada TRADIMAQ S/A possui as seguintes atividades econômicas registradas em seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ):

- Atividade Econômica Principal:
 - 82.99-7-99 - Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente
- Atividades Econômicas Secundárias:
 - 52.50-8-04 - Organização logística do transporte de carga
 - 46.63-0-00 - Comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial; partes e peças

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 46.62-1-00 - Comércio atacadista de máquinas, equipamentos para terraplanagem, mineração e construção; partes e peças
- 77.39-0-99 - Aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador
- 77.32-2-01 - Aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes

Vê-se que além das atividades visivelmente sujeitas ao ICMS (comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial, para terraplanagem, mineração e construção, e suas partes e peças), a Autuada também pratica atividades notoriamente não sujeitas à incidência do ICMS (por exemplo, aluguel de máquinas e equipamentos comerciais, industriais e para a construção civil, todas sem operadores).

Reitere-se, como bem pontuou a Fiscalização em suas manifestações nos autos, que em diversas situações, a Autuada também realiza atividades de locação e manutenção em máquinas idênticas às que ela comercializa, o que denota a imprescindibilidade dos registros do SPED/EFD relativos ao ativo imobilizado para adoção da técnica do LEQFID, no formato pretendido pela Fiscalização.

Como dito, a Autuada não apresentou em seu arquivo eletrônico SPED/EFD os Registros 0300 e G125, relativos ao ativo imobilizado e suas movimentações. Sem esses registros, o sistema “Auditor Eletrônico”, que apura o LEQFID, não consegue distinguir movimentações de mercadorias e 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 dessa multiplicidade de atividades desempenhadas pela Autuada e dos problemas relativos à ausência de registros no arquivo SPED/EFD, a utilização da técnica do LEQFID por este 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 e/ou realiza apenas operações de compra e venda de mercadorias sujeitas ao ICMS, exigindo uma sequência adicional de passos 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 materiais de uso ou consumo, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 esses passos, os dados “brutos” contidos nos arquivos eletrônicos da Contribuinte, na planilha de inventário de estoques apresentada e no banco de dados da nota fiscal eletrônica estarão “depurados” e em condições de serem utilizados no levantamento quantitativo.

Lado outro, a inobservância desses 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 de fls. 17) e realizando a consistência das informações, especialmente as relativas a duplicidades do Registro C170 e duplicidade de notas fiscais.

Entretanto, como se verá mais adiante, apesar do extenso trabalho realizado pela Fiscalização, diversos CFOPs não vinculados às operações com o estoque de mercadorias, assim como bens que nem mesmo fazem parte do estoque de mercadorias da Contribuinte, acabaram permanecendo no levantamento e impactando negativamente seus resultados.

Por todo o exposto, conclui-se que a utilização do LEQFID no presente Contribuinte, que exerce concomitantemente múltiplas atividades relacionadas aos mesmos itens e, ainda, apresenta falta de registros no arquivo eletrônico SPED/EFD, exige a precisa identificação das mercadorias e das operações vinculadas à conta “Estoque de Mercadorias”, integrante do ativo circulante e, logicamente, daquelas que a ela não pertencem, por se enquadrarem nos conceitos de ativo imobilizado, material de uso ou consumo e bens de terceiros.

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 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.

A alegada falta de separação física entre as máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado (destinadas à locação) e aquelas do estoque de mercadorias (destinadas à venda), apesar de representar um dificultador real para o trabalho da Fiscalização, não é, em si, uma infração e não autoriza 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 da 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 a ausência dos Registros 0300, G125) 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 Multa 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 111.701, de fls. 61), que não foi exigida no presente Auto de Infração:

Redação vigente a partir de 1/07/2017:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) 3.000 (três mil) Ufemgs por período de apuração, independentemente de intimação do Fisco;
- b) 5.000 (cinco mil) Ufemgs por período de apuração e a cada intimação do Fisco, após a aplicação da penalidade prevista na alínea "a" e verificado o descumprimento da obrigação no prazo fixado na intimação.

Ressalte-se que o presente Auto de Infração não possui acusação fiscal relacionada ao incorreto aproveitamento de crédito de bens do ativo imobilizado. Ademais, como as máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Autuada são utilizadas em atividades não sujeitas à incidência do ICMS (locação e prestação de serviços de elevação e deslocamento de cargas e mercadorias), sua entrada no estabelecimento nem mesmo permite o aproveitamento do crédito do imposto.

Importante destacar 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.

Saliente-se que apesar de não terem sido informados no inventário de estoques de mercadorias apresentado pela Contribuinte, vários produtos que NÃO SÃO VENDIDOS, mas apenas locados (bens do ativo imobilizado) foram incluídos no levantamento pela Fiscalização (especialmente caminhões, veículos, alguns modelos de empilhadeiras, dentre outros bens).

Esse fato resultou 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.

Analisando-se detidamente o documento denominado "Leqfid completo I 2017" (Mídia Digital de fls. 1.014), que contém o LEQFID realizado pela Fiscalização, o que se constata é que a maioria dos documentos fiscais incluídos no levantamento, responsáveis pelo acobertamento das operações de entrada e saída realizadas, possuem CFOPs 1949/2949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada) e 5949/6949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificada).

No caso da Autuada, tais CFOPs são utilizados, em regra, nas entradas e saídas temporárias de bens do ativo imobilizado, em operações de "remessa e retorno de locação", conforme informações consignadas nos campos "natureza da operação" e "Dados Adicionais – Informações Complementares" dos documentos fiscais correspondentes.

Além disso, também há presença relevante de operações relacionadas aos CFOPs de aquisição, transferência e venda de ativo imobilizado (1551, 2551, 2552, 5551 e 6552) e de "remessa e retorno de conserto" (1915, 1916, 5916, 6915 e 6916).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todas essas informações podem ser confirmadas a partir de observação do campo “CFOP” do documento “Leqfid completo I 2017” e dos documentos exemplificativos apresentados na impugnação (“Doc. 10 – NF’s Entradas Desacobertadas”, “Doc. 11 – NF’s Saídas Desacobertadas” e “Doc.12 – NF’s Estoque Desacobertado” – Mídia Digital de fls. 1.151). Além disso, o “Doc. 15 – Anexo II” da mesma mídia digital contém uma extensa planilha listando os CFOPs (coluna “C”) e as naturezas (coluna “G”) dessas operações que não representam movimentação na conta “Estoque de Mercadorias”.

Como inexistem as informações dos Registros 0300 e G125 da EFD, relativas ao ativo imobilizado e suas movimentações, tais CFOPs deveriam ter sido previamente excluídos do levantamento, para evitar que se “misturassem” com as operações relativas ao estoque de mercadorias, conduzindo a apuração a resultados que não correspondem à realidade.

Como consequência deste contexto, se ao longo do exercício ocorrer uma entrada de bem em retorno de locação (CFOPs 1949 e 2949), sua inclusão no levantamento, como se entrada de mercadoria fosse, fará com que o estoque final apurado pelo LEQFID seja superior ao escriturado pela Contribuinte, conduzindo à equivocada conclusão de que houve uma saída desacobertada desta mercadoria, conforme metodologia já detalhada anteriormente no presente parecer (item “3. Saída Desacobertada”). Entretanto, na realidade, inexistente essa saída desacobertada de documento fiscal.

O bem que retornou de locação encontra-se no estabelecimento, no ativo imobilizado, mas não é identificado dessa forma pelo LEQFID, em razão da ausência dos Registros 0300 e G125. Ele também não consta do estoque final de mercadorias, porque os estoques informados pela Autuada no Registro H010 (Inventário) do arquivo SPED/EFD (planilha “Estoques I31122016 F31122017” – Mídia Digital de fls. 1.014) 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.

Exemplificativamente, esta inconsistência aconteceu no caso do produto “4.01.0000ERP40TH – EMPILHADEIRA YALE MODELO ERP40TH” – fls. 788/790 do citado “Leqfid completo I 2017” (Mídia Digital de fls. 1.014).

Este modelo de empilhadeira não é uma mercadoria vendida pela Autuada. Tal item não faz parte daqueles que possuem estoques para revenda e que estão listados na planilha Excel “Estoques I31122016 F31122017” (Mídia Digital de fls. 1.014), a qual reproduz as informações de estoque contidas no Registro H010.

Saliente-se que há outros modelos de empilhadeiras que são tanto comercializados, quanto locados. Eles foram informados pela Contribuinte e podem ser vistos nas linhas 4.188/4.194 e 4.381 da aba “Estoque I 31 12 2016” e linhas 4.135, 4.137/4.144, 4.147 e 4.471 da aba “Estoque F 31 12 2017”, ambas da citada planilha relativa ao inventário de estoques.

Como o produto “4.01.0000ERP40TH” não integra o estoque de mercadorias e não foi informado no Registro H010, mas foi incluído pela Fiscalização

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no levantamento, o sistema apropriou automaticamente “estoque 0 (zero)”, tanto em 31/12/16, como em 31/12/17 (fls. 788 do “Leqfid completo I 2017”).

Entretanto, como a Fiscalização manteve no LEQFID a Nota Fiscal nº 174.810, de 26/12/17, referente a um “retorno de locação”, como se entrada de mercadoria fosse, criou-se artificialmente uma “diferença” de 01 (uma) unidade, que o sistema considerou como saída desacobertada, em razão de ter apropriado “estoque final 0 (zero)” em 31/12/17. Observe-se as imagens do LEQFID e documento fiscal citados:

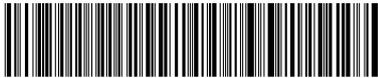
LEQFID

Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais										
Superintendência de Fiscalização										
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário										
Pág. 788										
TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2017 a 31/12/2017										
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)										
Produto: 4.01.0000ERP40TH Descrição: EMPILHADEIRA YALE MODELO ERP40TH Unidade: UN 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
26/12/2017	101 000174810	2949	1,000	67.322,3200	67.322,32		1,000	67.322,3200	67.322,32	
Soma das Entradas			1,000		67.322,32					
Soma das Saídas			0,000		0,00					
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 FAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado FTR-Fator de Conversão SAT-Saída Acima da Tancagem										

Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais										
Superintendência de Fiscalização										
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário										
Pág. 790										
TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2017 a 31/12/2017										
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)										
Produto: 4.01.0000ERP40TH Descrição: EMPILHADEIRA YALE MODELO ERP40TH Unidade: UN Valores Expressos em R\$(REAL)										
Demonstrativo Global de Quantidades										
					Débito					Crédito
1 - Estoque Inicial					0,000					
2 - Entradas com Notas Fiscais					1,000					
3 - Entradas Desacobertadas (SSE)					0,000					
4 - Total das Entradas (2+3)					1,000					
5 - Estoque Final									0,000	
6 - Saídas com Notas Fiscais									0,000	
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)									1,000	
10 - Soma					1,000				1,000	
11- Estoque Desacobertado					0,000					
12- Total Geral					1,000				1,000	
OBS: Saída Real (1 + 2 + 3 - 5)										
Diferenças										
Entradas Desacobertadas(SSE)					0,000		Preço Unitário		Base de Cálculo	0,00
Saídas sem Notas Fiscais (EF)					1,000		67.322,3200		67.322,32	
Estoque Desacobertado					0,000		0,0000		0,00	

Nota Fiscal nº 174.810 – Retorno de locação

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda - Matriz RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3103121048040 CEP: 32260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA	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 Remessa / Retorno para Locação		Nº 000.017.690 FL 1 SERIE 003	PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131162225398660 - 28/07/2016 - 14:45:37-03:00									
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFE/PI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1607.22.320.881/0001-60-55-003-000.017.690-188.347.507-9									
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL BUNGE ALIMENTOS S/A		CNPJ/CPF 84.046.101/0579-77	DATA DE EMISSÃO 28/07/2016									
ENDEREÇO AVENIDA - SN 1, S/N - LOTE: 1: QUADRA: E:		BAIRRO/DISTRITO PARQUE DUQUE	CEP 25.085-378									
MUNICÍPIO Duque de Caxias	FONE/FAIX 1139140775	UF RJ	INSCRIÇÃO ESTADUAL 86.766.67-1									
FATURA/DUPLICATAS												
CÁLCULO DO IMPOSTO												
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00	VALOR DO ICMS 0,00	BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00									
VALOR DO FRETE 0,00	VALOR DO SEGURO 0,00	DESCONTO 0,00	OUTRAS DE SPESAS ACESSÓRIAS 0,00									
			VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 97.377,54									
			VALOR TOTAL DA NOTA 97.377,54									
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS												
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/BH	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALQ. IPI
4.01.0000ERP40TH	EMPILHADEIRA YALE MODELO ERP40TH	84271019	041 6949	UN	1,00	67.322,32	67.322,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4.13.0000000001	CARREGADORES DE BATERIAS TRACIONARIAS	85044010	041 6949	UN	1,00	1.680,00	1.680,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4.12.00000000006	BATERIA TRACIONARIA 48V 648AH	84689090	041 6949	UN	2,00	14.187,61	28.375,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DADOS ADICIONAIS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES SEGUIE UMA EMPILHADEIRA ERP40VT N SERIE G507N02453J - TDE-1082 HORIMETRO - 12168,00BATERIA TRACIONARIO 48V - TBA-0429 - TBA-0428CARREGADOR DE BATERIA 220 TRIFASICO - TCA-0185Nao incidencia ICMS conf artigo 5 inciso XIII do RICMS - MG.				RESERVADO AO FISCO								

Dado o contexto já explicitado, de ausência de Registros 0300 e G125 no arquivo SPED/EFD, da mesma forma, se ao longo do exercício ocorrer uma saída de bem do ativo imobilizado em “remessa para locação” (CFOPs 5949 e 6949), sua inclusão nesse levantamento, como se saída de mercadoria fosse, poderá conduzir a duas inconsistências diferentes no resultado:

- se for um item que também é vendido pelo estabelecimento e houver estoque da mercadoria na data de saída do bem do ativo imobilizado para locação, tal estoque de mercadorias será artificialmente reduzido de 01 (uma) unidade e, como consequência, o estoque final do período apurado pelo LEQFID será inferior ao estoque real das mercadorias para venda do estabelecimento, conduzindo à equivocada conclusão de que houve uma saída desacobertada desta mercadoria;

- se for um item que não é comercializado pelo estabelecimento (existe apenas no ativo imobilizado) ou, que também seja comercializado, mas esteja com estoque zerado na data da saída do ativo imobilizado para locação, o LEQFID entenderá que se trata de uma “Saída Sem Estoque – SSE” e registrará uma entrada desacobertada desta mercadoria que, entretanto, não corresponde à realidade.

Exemplificativamente, essa segunda inconsistência aconteceu com o Produto “4.01.0000GP060VX – EMPILHADEIRA YALE A COMBUSTÃO MOD. GLP060VX” – fls. 804/807 do citado “Leqfid completo I 2017”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este modelo de empilhadeira não é uma mercadoria vendida pela Autuada. Tal item não faz parte daqueles que possuem estoques para revenda informados no Registro H010 e que estão listados na planilha Excel “Estoques I31122016 F31122017” (Mídia Digital de fls. 1.014).

Como tal item não integra o estoque de mercadorias e não foi informado no Registro H010, mas foi incluído pela Fiscalização no levantamento, o sistema apropria automaticamente “estoque 0 (zero)”, tanto em 31/12/16 (inicial), como em 31/12/17 (final).

Entretanto, quando a Fiscalização manteve no LEQFID a Nota Fiscal nº 19.564, de 11/01/17, CFOP 5949, referente a “saída para locação”, como se saída de mercadoria fosse, criou-se artificialmente uma “diferença” de 01 (uma) unidade, que o sistema considerou como entrada desacobertada (Saída Sem Estoque – SSE), já que o estoque inicial foi considerado “0 (zero)” pelo Auditor Eletrônico. Observe-se as imagens do LEQFID e do documento fiscal citado:

LEQFID



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
Superintendência de Fiscalização
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 804

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2017 a 31/12/2017
 Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)
 Produto: 4.01.0000GP060VX Descrição: EMPILHADEIRA YALE A COMBUSTAO MOD. GLP060VX Unidade: UN 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	
11/01/2017	3	000019564	5949	1,000	96.189,6400	96.189,64	0,00	-1,000			EIN
20/04/2017	35	000168894	2949	1,000	91.281,6400	91.281,64		1,000	91.281,6400	91.281,64	SSE
12/05/2017	30	000035398	2102	1,000	104.110,7000	104.110,70		2,000	97.696,1700	195.392,34	
18/05/2017	2	000001434	5102	1,000	124.550,0000	124.550,00	27,49	1,000	97.696,1700	97.696,17	

Nota Fiscal nº 19.564 – Saída Sem Estoque (SSE)

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda - Matriz RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3103121048040 CEP: 32.260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº 000.019.564 FL 1 SÉRIE 003	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 Remessa / Retorno para Locação		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 631170000443654 - 11/01/2017 - 14:50:37-02:00	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFe/PI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.170122.320.881/0001-60-55-003-000.019.564-688.242.692-3
DESTINATÁRIO / REMETENTE			
NOME/RAZÃO SOCIAL AETHRA SISTEMAS AUTOMOTIVOS S.A.		CNPJ/CPF 41.757.527/0016-29	DATA DE EMISSÃO 11/01/2017
ENDEREÇO RUA - AV GERALDO ROCHA, 800 -		BAIRRO/DISTRITO BAIRRO - CHACARA COTIA	CEP 32.183-054
MUNICÍPIO Contagem	FONE/FAX 30459143	UF MG	INSCRIÇÃO ESTADUAL 067.789134.0950
DATA DE SAÍDA 11/01/2017			
HORA DE SAÍDA			

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	ALIQ. IPI
4.01.0000GP060VX	EMPILHADEIRA YALE A COMBUSTAO MOD. GLP060VX	84272090	041	5949	UN	1,00	96.189,64	96.189,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Trib aprox R\$. 4039,96 Federal e 11542,76 Estadual e 0,00 Municipal Fonte: IBPT 5oi7eW. Remessa de locação.TDE-1084 - RECOLHER NA TRADIMAQ MATRIZ DESCARREGAR NA AMBEV CONTAGEM Dimensões: 1,140x2,734x2,60 m Peso: 5500 kgDATA 30/09/2016A975Y08997JTDE-1084Data da coleta 30/09/2016.													

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 das inconsistências demonstradas anteriormente podem ser integralmente estendidas às aquisições, transferências e vendas de ativo

imobilizado e a todos os demais CFOPs que não representem movimentação de estoque de mercadorias, mas foram mantidos no levantamento quantitativo.

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

As situações ilustradas anteriormente são apenas exemplificativas. Inconsistências dessa natureza podem ser verificadas na grande maioria dos produtos incluídos no “Leqfid completo I 2017” (Mídia Digital de fls. 1.014).

Como dito, a Fiscalização manteve no LEQFID todas as entradas e saídas de bens do ativo imobilizado e de mercadorias/bens do imobilizado de terceiros, mesmo não dispondo dos Registros 0300 e G125 do arquivo eletrônico SPED/EFD, necessários para permitir ao Auditor Eletrônico identificar e distinguir estas movimentações em relação à sua natureza.

Em medida pouco usual, mas necessária nesse cenário, 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 locação”, “aquisição/transferência/venda de ativo imobilizado” e “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 da Contribuinte.

Em outras palavras, não obstante a existência das falhas de escrituração citadas pela Fiscalização (duplicidade de registros de itens do documento fiscal, ausência de 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, notou-se que ao excluir do “Leqfid completo I 2017” os CFOPs que não representam movimentação no estoque de mercadorias, as infrações de entrada/estoque/saída desacobertada apontadas pela Fiscalização foram sensivelmente reduzidas ou mesmo desapareceram, como se deu, por exemplo, em relação aos seguintes produtos:

- 4.03.000000045 – CAMINHÃO VOLKSWAGEN MOD. 8.120 – fls. 972/974 do LEQFID: a **saída** desacobertada no valor de R\$ 120.000,000 é zerada após a retirada do CFOP incluído indevidamente (2949);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 4.07.0000000644K – CARREGADEIRA 644K COR AMARELA, COMBUST. DIESES, MARCA JOHN DEERE – fls. 1.028/1.030 do LEQFID: as **entradas** desacobertas no valor de **R\$ 1.100.000,00** são zeradas após a retirada dos CFOPs incluídos indevidamente (6915, 6949 e 2949);
- 4.01.000GDP050VX – EMPILHADEIRA YALE A COMBUSTÃO MOD. GDP050VX – fls. 842/844 do LEQFID: as **entradas** desacobertas no valor de **R\$ 1.093.071,80** e o **estoque** desacoberto no valor de R\$ 79.636,94 são zerados após a retirada dos CFOPs incluídos indevidamente (5949, 1949, 1551, 6552 e 6949).

Para ilustrar a situação, a seguir será incluída a análise detalhada do Produto “4.03.000000045 – CAMINHÃO VOLKSWAGEN MOD. 8.120 – fls. 972/974 do “Leqfid completo I 2017” – com utilização de imagens do levantamento e do documento fiscal relacionado à operação de entrada integrante do LEQFID.

Inicialmente, da leitura do nome do produto (“caminhão”) já é possível depreender, com razoável grau de certeza, que tal item somente seria uma mercadoria integrante da conta “estoques” se a Autuada fosse uma concessionária de caminhões ou agência de veículos usados pois somente assim um caminhão pertenceria ao seu estoque de mercadorias.

Inclusive, esse é o motivo preponderante para os estoques inicial e final deste bem, assim como de todos os “caminhões”, estarem sempre zerados no LEQFID: o inventário de mercadorias apresentado pela Contribuinte no Registro H010 (reproduzido em “Estoques I31122016 F31122017” – Mídia Digital de fls. 1.014) não inclui esses itens, justamente porque são bens do ativo imobilizado e não mercadorias em estoque.

Observe-se o LEQFID do citado bem, com destaque para o CFOP da única operação realizada e para os “estoques” inicial e final do exercício (aos quais o Auditor Eletrônico atribuiu o valor “0,000”, já que os itens não são mercadorias e não foram incluídos no inventário):

LEQFID – CAMINHÃO VOLKSWAGEN MOD. 8.120



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
Superintendência de Fiscalização
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 972

M O V I M E N T O										E S T O Q U E			OBS	
Data	Nota Fiscal	Se. Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% LBC	Quantidade	Preço Médio	Valor				
31/12/2016								0,000	0,00	0,00				EIN
22/02/2017	1	000261534	2949	1,000	120.000,0000	120.000,00		1,000	120.000,0000	120.000,00				
Soma das Entradas				1,000		120.000,00								
Soma das Saídas				0,000		0,00								
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 SAI-Saída Acima da Tancagem

Além dos estoques zerados, também é possível constatar que a única operação ocorrida no período não representa movimentação de estoque de mercadorias,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pois que amparada no CFOP 2949, utilizado pela Autuada em operação não sujeita à incidência do ICMS, relativa à movimentação de seu ativo imobilizado, qual seja: “retorno de bem em locação”.

A situação é até mesmo esperada, pois como a Empresa Autuada não inclui entre suas atividades econômicas a compra e venda de caminhões novos ou usados, possuindo estes veículos apenas na condição de ativo imobilizado, para utilização na prestação de serviços e locação, a eventual existência de notas fiscais com entradas e saídas de caminhões para o seu estoque de mercadorias é que seria uma operação atípica, a ser investigada mais detidamente.

A seguir, foram incluídas imagens da Nota Fiscal nº 261.534, de 22/02/17, relativa à única operação realizada com esse produto no período, no intuito de demonstrar que o documento fiscal possui informações que identificam claramente o bem e especificam a natureza da operação realizada:

Nota Fiscal nº 261.534 – CFOP 6949

Observação importante: apenas para esclarecimento, esta nota fiscal foi emitida pela GERDAU S/A, com o CFOP 6949 (sob a ótica do remetente), e entrou no estabelecimento da Autuada, em retorno de locação, com o correspondente CFOP 2949 (sob a ótica do destinatário).

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE GERDAU S/A Av. Eng. Luiz Dumont Villares, SN - Res. Coml. Cidade Vista Alegre - PINDAMONHANGABA - SP Fone: 1221267200 CEP: 12.442-260		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 Nº 000 261.534 FL 1 SERIE 001	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 Retomo		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 135170114436549 - 21/02/2017 - 16:15:00-03:00											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 528.068.476.115	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 33.611.500/0177-80	CHAVE DE ACESSO DA NFe P/ CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 35.1702.33.611.500/0177-80-55-001-000.261.534-149.145.901-3										
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME RAZÃO SOCIAL TRADIMAQ LTDA		CNPJ/CPF 22.320.881/0001-60	DATA DE EMISSÃO 21/02/2017										
ENDEREÇO RUA HUMBERTO DEMORO, 333 -	BARRO/DISTRITO INCONFIDENTES	CEP 32.260-000	DATA DE SAÍDA 21/02/2017										
MUNICÍPIO CONTAGEM	FONE/FAV 3121048056	UF MG	INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070										
HORA DE SAÍDA													
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	CT	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALIQ. IPI
SAP001054495 510	CAMINHÃO VOLKSWAGEN MOD 8.120	87042310	041	6949	PC	1,00	120.000,00	120.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DADOS ADICIONAIS				RESERVADO AO FISCO									
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES RETORNO REF. SUAS NFS NRS 000019257 NF 000019257 DE 16.12.2016 NÃO INCIDENCIA CFE. INC. IX ART. 7 DEC. 45490/00 MATERIAL DE NOSSA PROPRIEDADE QUE SEGUE P/EXECUÇÃO DE SERVIÇOS DEVENDO RETORNAR AO ESTABELECIMENTO DE ORIGEM. NÃO TRIBUTADO CFE TIPI DEC. 7.660/11 DOC. 0010544955													

Observe-se que o campo “Dados Adicionais – Informações Complementares” faz referência à Nota Fiscal nº 19.257, de 16/12/16, utilizada pela Autuada para fazer a remessa em locação do veículo em comento, a qual pode ser vista nas imagens seguintes:

Nota Fiscal nº 19.257 – CFOP 6949 – 16/12/16

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda - Matriz RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3103121048040 CEP: 32260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA	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 Remessa / Retorno para Locação		Nº 000.019.257 FL 1 SÉRIE 003	PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131162397921077 - 16/12/2016 - 09:41:03-02:00
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFE PE CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1612.22.320.881/0001-60-55-003-000.019.257-188.258.311-8
DESTINATÁRIO / REMETENTE		CNPJ/CPF 33.611.500/0177-80	DATA DE EMISSÃO 16/12/2016
NOME RAZÃO SOCIAL GERDAU S.A.		ENDEREÇO RODOVIA - ROD ENGENHEIRO LUIZ DUMONT VILLARES, S/N - KM 2	DATA DE SAÍDA 16/12/2016
BAIRRO/DISTRITO BAIRRO - MOREIRA CESAR	CEP 12.442-260	MUNICÍPIO Pindamonhangaba	UF SP
FONE/FAX 1221267200	INSCRIÇÃO ESTADUAL 528.068.476.115	HORA DE SAÍDA	

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	ALIQ. IPI
4.03.00000000 045	CAMINHÃO VOLKSWAGEN MOD 8.120 Caminhão Comboio, Marca Volks, Modelo VW 8.120 EUROS, Ano 2009, Placa: DPE-7748 Esta indo hoje substituir o Caminhão TCM-0933 de propriedade da Tradimaq, que está com vários problemas mecânicos, vem para Matiz para revisão geral, depois retornará.	87042310	041	5949	UN	1,00	120.000,00	120.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

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

Assim, diante da ausência dos Registros 0300 e G125 no arquivo eletrônico SPED/EFD, da não inclusão desse produto no inventário de mercadorias apresentado pela Contribuinte e da existência apenas de uma operação de entrada com CFOP relativo à movimentação de ativo imobilizado, que não causa reflexos no estoque de mercadorias, depreende-se que o cenário ideal seria que este bem não tivesse sido incluído no LEQFID em análise.

Outro aspecto a ser destacado é que parcela significativa dos itens incluídos no LEQFID são bens perfeitamente identificáveis, com números de série/chassi/placa, que permitem, até mesmo, traçar o “caminho” que este item percorreu desde sua entrada no estabelecimento até sua saída final.

A seguir, será trazido um exemplo de bem perfeitamente identificável, com imagens do LEQFID e dos documentos fiscais relacionados às suas movimentações. Tome-se, novamente, o Produto “4.01.000000MR20H – EMPILHADEIRA ELETRICA YALE MOD. MR20H” – fls. 785/787 do “Leqfid completo I 2017” (Mídia Digital de fls. 1.014):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEQFID



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
Superintendência de Fiscalização
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 785

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2017 a 31/12/2017
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)
Produto: 4.01.00000MR20H Descrição: EMPILHADEIRA ELETRICA YALE MOD. MR20H Unidade: UN 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
12/04/2017	1 000003182	2949	1,000	71.793,6900	71.793,69		1,000	71.793,6900	71.793,69	
13/04/2017	3 000020422	5551	1,000	14.020,0000	14.020,00	-80,47	0,000			SAC
02/08/2017	3 000021581	2949	1,000	78.275,7800	78.275,78		1,000	78.275,7800	78.275,78	
10/08/2017	3 000021661	6554	1,000	78.275,7800	78.275,78	0,00	0,000			
01/09/2017	3 000021970	2949	1,000	78.275,7800	78.275,78		1,000	78.275,7800	78.275,78	
01/09/2017	3 000021971	6554	1,000	78.275,7800	78.275,78	0,00	0,000			
27/12/2017	3 000023227	5949	1,000	70.000,0000	70.000,00		-1,000			SSE
29/12/2017	101 000176306	2949	1,000	72.999,1000	72.999,10		1,000	72.999,1000	72.999,10	
Soma das Entradas			4,000		301.344,35					
Soma das Saídas			4,000		240.571,56					
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 FAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado
FTR-Fator de Conversão SAI-Saída Acima da Tancagem

As 02 (duas) operações em destaque, realizadas com as Notas Fiscais n.º 3.182 e n.º 20.422, referem-se ao mesmo bem: uma empilhadeira com número de série "C849T08394L", identificada nos controles internos da Autuada pelo código "TDE-1814".

Pesquisando no banco de dados da nota fiscal eletrônica, verifica-se que o bem foi adquirido originalmente pela Autuada em 27/08/14, por meio da Nota Fiscal n.º 26.436, CFOP 6101, emitida por NACCO MATERIALS HANDLING GROUP BRASIL LTDA, com natureza de "venda de produção do estabelecimento":

Nota Fiscal nº 26.436 – CFOP 6101 – 27/08/14

Identificação do emitente

NACCO MATERIALS HANDLING GROUP BRASIL LTDA
AV. DAS NAÇÕES UNIDADES, 22777 -
SANTO AMARO - SAO PAULO - SP
Fone: 551156838500 CEP: 04.795-100

NATUREZA DA OPERAÇÃO
Venda produção do estabelecimento /

INSCRIÇÃO ESTADUAL
100.069.891.117

DESTINATÁRIO / REMETENTE
TRADIMAQ LTDA
RUA HUMBERTO DEMORO, 333 -
CONTAGEM

DANFE
Documento Auxiliar da
Nota Fiscal Eletrônica

0 - ENTRADA
1 - SAÍDA

1

Nº 000026436L2
SÉRIE 000

CONTROLE DE USO
135140532976677 - 27/08/2014 - 18:08:18

PROTOCOL DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DANF ANDRA DE AUTOR SAO
35.1408.57.014.896/0001-85-55-030-000.028.436-114.715.055-7

Identificação do emitente

NACCO MATERIALS HANDLING GROUP BRASIL LTDA
AV. DAS NAÇÕES UNIDADES, 22777 -
SANTO AMARO - SAO PAULO - SP
Fone: 551156838500 CEP: 04.795-100

NATUREZA DA OPERAÇÃO
Venda produção do estabelecimento /

INSCRIÇÃO ESTADUAL
100.069.891.117

DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS

COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SH	Q. ST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALQ. IPI
CB49	MR20H TORRE SST G 8528X525MM H1E140BR PROTECTOR DE CAR GA 1000MM GARFO YALE 100X40X1200 - BR PNEU D E TRACAO VULKOLLAN DUAS BATERIAS COMPARTIMENTO DA BAT DINIC 700A EXTRACAO LATERAL DIN C UM CARREGADOR APLICACAO PADRAO RODA DIRECIONAL DE 380 GRAUS CONJ D E VALV 4 FUNC 2 AUX 4 ALAV HIOR E PEDAL SIMPLES ASSENTO EM TEGIDO C OM SUSP LUIZ ESTROBOSCOPIA CINTO DE SEGURANCA APOIO DE CABECA ACOLCHOADO MANUAL DE PCSAS BRASILE MANUAL DE SERVIC O EM IN GLES SEM BATERIA IMP E SEM PLUG SEM CARREGADOR E SEM PLUG	84271019	100	6101	PC	1,00	100.129,53	100.129,53	100.129,53	4.005,18	0,00	4,00	0,00

DANFE
Documento Auxiliar da
Nota Fiscal Eletrônica

0 - ENTRADA
1 - SAÍDA

1

Nº 000026436RL2
SÉRIE 000

CONTROLE DE USO
135140532976677 - 27/08/2014 - 18:08:18

PROTOCOL DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DANF ANDRA DE AUTOR SAO
35.1408.57.014.896/0001-85-55-030-000.028.436-114.715.055-7

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

SERIE C849103594 SR N:143674/IV:024/000851/REM:080003059/No PEDIDO CLIENTE S/N:SI/PO:1.625 1-0/PEDIDO WEB:6.3201-20-0/FC1 no 501102E4-C94E-44D1-8141-918007989B35

RESERVADO AO FISCO

Alíquota de ICMS conforme portaria CAT-174 de 28/12/2012 - Ajuste SINIEF 9 de 22/05/2013 - Convênio ICMS 38/13 Resolução 13 do Senado Federal de 25/04/2012.

Em seguida, no dia 01/09/14 (cinco dias após a aquisição), o mesmo bem saiu do estabelecimento da Autuada em “remessa para locação” (CFOP 6949), por meio da Nota Fiscal nº 11.137, com destino à empresa SANTIN – EQUIPAMENTOS TRANSPORTES IMPORT E EXPORT LTDA, situada no município de Américo Brasiliense/SP:

Nota Fiscal nº 11.137 – Remessa em locação – 01/09/14

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda Rua - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3103121048040 CEP: 32.260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAIDA	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 Remessa / Retorno para Locação		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131141530553228 - 29/08/2014 - 17:36:19											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFe/PI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1408.22.320.881/0001-60-55-003-000.011.137-188.764.634-8										
DESTINATÁRIO / REMETENTE		CNPJ/CPF 05.134.355/0001-97	DATA DE EMISSÃO 29/08/2014										
NOME/RAZÃO SOCIAL SANTIN - EQUIPAMENTOS TRANSPORTES IMPORT E EXPORT LTDA		ENDEREÇO AVENIDA - HERMINIO CRISTOVAO, 110 -	DATA DE SAÍDA 01/09/2014										
MUNICÍPIO Américo Brasiliense	FONE/FAIX 1633939999	UF SP	HORA DE SAÍDA										
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS		INSCRIÇÃO ESTADUAL 166.079.316.114											
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
3.02.520052851	BATERIA Transporte da Retrátil TDE-1814 para Santin Conceicao Do Mato Dentro. 1 maquina2 baterias 1 carregador/volume: 4Peso: 4152 KgData: 01/09/2014.	85071000	041	6949	UN	2,00	530,00	1.060,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.06.000000200	CARREGADOR DE BATERIA Transporte da Retrátil TDE-1814 para Santin Conceicao Do Mato Dentro. 1 maquina2 baterias 1 carregador/volume: 4Peso: 4152 KgData: 01/09/2014.Valor Aproximado dos Tributos R\$5233,95 (38,77%) Fonte: IBPT	90261011	041	6949	UN	1,00	13.500,00	13.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4.01.0000MR20H	EMPILHADEIRA ELÉTRICA YALE MOD. MR20H Transporte da Retrátil TDE-1814 para Santin Conceicao Do Mato Dentro. 1 maquina2 baterias 1 carregador/volume: 4Peso: 4152 KgData: 01/09/2014.Valor Aproximado dos Tributos R\$19204,81 (26,75%) Fonte: IBPT	84271019	141	6949	UN	1,00	71.793,69	71.793,69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.02.082992025	SUPORTE Suporte das baterias - TPE-1814 - Santin.	84312011	041	6949	UN	1,00	250,00	250,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DADOS ADICIONAIS		RESERVADO AO FISCO											
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES TDE-1814Serie C849T08594Lao incidencia ICMS conftario 5 inciso XIII do RICMS - MG.													

O bem retornou ao estabelecimento da Autuada em 12/04/17, por meio da Nota Fiscal nº 3.182, CFOP 6949, em razão de “retorno de locação” (a primeira das 2 operações destacadas no LEQFID). Observe-se que a Nota Fiscal nº 11.137, por meio da qual o bem foi originalmente enviado em locação à SANTIN, em 2014, está citada no campo “Dados Adicionais – Informações Complementares” do documento fiscal de retorno da locação:

Nota Fiscal nº 3.182 – Retorno de locação – 12/04/17

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE SANTIN EQUIP TRANSP IMPORT E EXPORT LTDA - MATRIZ AV. HERMINIO CRISTOVAO, 110 - III DISTRITO INDUSTRIAL - AMERICO BRASILENSE - SP Fone: 33939999 CEP: 14.820-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAIDA 1	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 SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECI		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 135170230507013 - 12/04/2017 - 17:13:55-03:00	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 166.079.316.114	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO 05.134.355/0001-97	CHAVE DE ACESSO DA NFE P/ CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 35.1704.05.134.355/0001-97-55-001-000.003.182-100.003.182-9	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL TRADIMAQ LTDA		CNPJ/CPF 22.320.881/0001-60	DATA DE EMISSÃO 12/04/2017
ENDEREÇO RUA HUMBERTO DEMORO, 333 -		BAIRRO/DISTRITO INCONFIDENTES	CEP 32.260-000
MUNICÍPIO CONTAGEM	FONE/FAX	UF MG	INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070

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	ALIQ. IPI
17045632	BATERIA	85071090	041	6949	UN	2,00	530,00	1.060,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
56987412	CARREGADOR DE BATERIA	90261011	041	6949	UN	1,00	13.500,00	13.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
20452017	EMPILHADEIRA ELETRICA YALE MOD. MR20H	84271019	041	6949	UN	1,00	71.793,69	71.793,69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
75500144	SUPORTE	84312011	041	6949	UN	1,00	250,00	250,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES OF NRO.: 33260 - RETORNO DE LOCAÇÃO CONFORME NFE NRO 11137/3 DE 29/08/2014 LOCAL DE COLETA DOS EQUIPAMENTOS: RODOVIA MG 010 KM193 CONCEICAO DO MATO DENTRO/MS CEP 35.880-000 /// ICMS NAO INCIDE CONFORME ARTIGO 7, INCISO IX DO RICMS/SP (DECRETO 45.490/00). NFE REFERENCIADA - 31140822320881000160550030000111371887046348	RESERVADO AO FISCO
---	--------------------

Em 13/04/17 (um dia após retornar da locação), o mesmo bem saiu definitivamente do estabelecimento da Autuada, por meio da Nota Fiscal nº 20.422, CFOP 5551, de “venda de ativo imobilizado” (a segunda das operações destacadas no LEQFID).

Nota Fiscal nº 20.422 – CFOP 5551 – 13/04/17

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda - Matriz RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 03121048040 CEP: 32.260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAIDA 1	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 Venda Ativo Imobilizado		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 631170004125999 - 13/04/2017 - 12:18:22-03:00	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFE P/ CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1704.22.320.881/0001-60-55-003-000.020.422-688.183.069-9	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL TRADIMARIO COMERCIO E SERVICOS LTDA		CNPJ/CPF 03.824.227/0001-40	DATA DE EMISSÃO 13/04/2017
ENDEREÇO AVENIDA - PROFESSOR PEDRO COELHO, 122 -		BAIRRO/DISTRITO BAIRRO - INCONFIDENTES	CEP 32.260-190
MUNICÍPIO Contagem	FONE/FAX 3133330092	UF MG	INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.382070.0075

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	ALIQ. IPI
4.01.000000M R20H	EMPILHADEIRA ELETRICA YALE MOD. MR20H Trib aprox R\$: 1355,73 Federal e 1882,40 Estadual e 0,00 Municipal Fonte: IBPT 5oi7eW.	84271019	141	5551	UN	1,00	14.020,00	14.020,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES I.SERIE: C849T08694L TDE:1814 ANO:2014 CO.SANTANDER 033CTA:13000053-9 AG:2085Ndo incidência ICMS conf. artigo 5º inciso XII do RICMS - MG.	RESERVADO AO FISCO
---	--------------------

Ressalte-se, que o número de série do bem (C849T08694L), seu ano de fabricação (2014) e sua identificação no controle interno da Autuada (TDE-1814) constam do campo “Dados Adicionais – Informações Complementares” da Nota Fiscal nº 20.422, não deixando qualquer dúvida de que se trata do mesmo item.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em resumo, esse bem entrou no estabelecimento da Autuada em 27/08/14, novo, adquirido direto do fabricante. Foi integrado ao ativo imobilizado e locado em 01/09/14. Retornou da locação em 12/04/17 e saiu definitivamente do estabelecimento em 13/04/17, numa operação de venda de ativo imobilizado.

Assim, a partir dos documentos fiscais e do número de série do bem foi possível estruturar, numa sequência temporal, todo o caminho por ele percorrido desde sua entrada no estabelecimento, em 2014, até sua saída definitiva, em 2017, o que permite concluir que o item nunca foi uma mercadoria no âmbito dos negócios da Autuada (mas sim um ativo imobilizado) e, especialmente, que não foi objeto de operações desacobertadas, como concluiu a Fiscalização.

Ademais, o inventário de mercadorias apresentado pela Autuada (planilha “Estoques I31122016 F31122017” – Mídia Digital de fls. 1.014) nem possui esse item, o que reforça ainda mais o fato de que a empresa não o comercializa.

A situação detalhada anteriormente pode ser encontrada, nesse e em outros formatos, ao longo de todo o levantamento, pois representa distorções decorrentes da falta de exclusão prévia dos CFOPs que não representam movimentação do estoque de mercadorias, medida essencial à integridade dos resultados no presente levantamento. A implementação desta adequação no LEQFID é a solução para o problema, pois resultará na exclusão das exigências indevidas contidas no lançamento.

Analisando os CFOPs das operações que integram o LEQFID, em conjunto com a listagem de CFOPs “excluídos” e “considerados” no LEQFID pela Fiscalização (fls. 17 e 1.183 dos autos), 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 nos exemplos anteriores.

Assim, diante da ausência dos Registros 0300 e G125 no 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:

- 6949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificada

(OBS: este CFOP possui um grande volume de operações e, em regra, é utilizado pela Autuada nas “saídas interestaduais de mercadorias para locação”. Numa amostragem com dezenas de operações não foi localizada nenhuma nota fiscal de saída com este

CFOP, originária do “estoque de mercadorias”. Entretanto, caso a Fiscalização localize alguma operação dessa natureza, ela deve ser mantida no LEQFID)

- 6916 – Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 6915 – Remessa de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 6913 – Retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração
- 6554 – Remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento
- 6552 – Transferência de bem do ativo imobilizado
- 6551 – Venda de bem do ativo imobilizado
- 5949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificada

(OBS: este CFOP possui um grande volume de operações e, em regra, é utilizado pela Autuada nas “saídas internas de mercadorias para locação”. Numa amostragem com dezenas de operações não foi localizada nenhuma nota fiscal de saída com este CFOP, originária do “estoque de mercadorias”. Entretanto, caso a Fiscalização localize alguma operação dessa natureza, ela deve ser mantida no LEQFID)

- 5916 – Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 5915 – Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo
- 5914 – Remessa de mercadoria ou bem para exposição ou feira
- 5913 – Retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração
- 5912 – Remessa de mercadoria ou bem para demonstração
- 5909 – Retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato
- 5901 – Remessa para industrialização por encomenda
- 5656 – Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado a consumidor ou usuário final
- 5552 – Transferência de bem do ativo imobilizado
- 5551 – Venda de bem do ativo imobilizado
- 2949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado

(OBS: este CFOP possui um grande volume de operações e, em regra, é utilizado pela Autuada nas “entradas interestaduais de mercadorias em retorno de locação”. Numa amostragem com dezenas de operações não foi localizada nenhuma nota fiscal de entrada com este CFOP e destinada ao “estoque de mercadorias”. Entretanto, caso a Fiscalização localize alguma operação dessa natureza, ela deve ser mantida no LEQFID)

- 2925 – Retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem

(OBS: este CFOP foi utilizado apenas em uma operação, de retorno de um caminhão próprio enviado para conserto/reforma – NF 2.540 – pág. 956 do “Leqfid completo I 2017”. Como já visto, a Autuada só possui caminhões na condição de ativo imobilizado. Assim, a manutenção deste CFOP no LEQFID conduzirá a resultados que não refletem a realidade, conforme já exposto)

- 2916 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo
- 2915 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 2913 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para demonstração
- 2912 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração
- 2902 – Retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda
- 2554 – Retorno de bem do ativo imobilizado remetido para uso fora do estabelecimento
- 2552 – Transferência de bem do ativo imobilizado
- 2551 – Compra de bem para o ativo imobilizado
- 2406 – Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
- 1949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada

(OBS: este CFOP possui um grande volume de operações e, em regra, é utilizado pela Autuada nas “entradas internas de mercadorias em retorno de locação”. Numa amostragem com dezenas de operações não foi localizada nenhuma nota fiscal de entrada com este CFOP e destinada ao “estoque de mercadorias”. Entretanto, caso a Fiscalização localize alguma operação dessa natureza, ela deve ser mantida no LEQFID)

- 1916 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo
- 1915 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 1914 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para exposição ou feira
- 1913 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para demonstração
- 1912 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração
- 1908 – Entrada de bem por conta de contrato de comodato
- 1902 – Retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda
- 1552 – Transferência de bem do ativo imobilizado
- 1551 – Compra de bem para o ativo imobilizado
- 1406 – Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária

A exclusão de tais CFOPs acaba atendendo ao pleito dos Impugnantes, no sentido de considerar a natureza das operações realizadas, excluindo-se do LEQFID todas as notas fiscais relativas a operações que não são alcançadas pelo ICMS, representadas pelos 11 (onze) grupos de “naturezas” listados às fls. 1.062/1.069 dos autos.

O resultado desta exclusão também está em linha com aquilo que pretendeu a Autuada ao elaborar o Anexo “Doc. 13 – ANEXO I – REPROCESSAMENTO DE ESTOQUE” (Mídia Digital de fls. 1.151): considerar no LEQFID apenas as mercadorias vinculadas à conta “Estoques”, do ativo circulante, em conjunto com as operações de entrada e saída de mercadorias relativas a tal conta contábil.

Saliente-se que, em casos de suspensão do ICMS, nos quais a não incidência do imposto está condicionada ao retorno do bem/mercadoria ao estabelecimento em um prazo máximo previsto na legislação, como ocorre, por exemplo, na “saída de mercadoria para demonstração”, o eventual não retorno do item é, sem dúvida, uma infração.

Entretanto, tais infrações são de difícil apuração no LEQFID, pois as operações podem ocorrer em períodos diferentes. Além disso, cabe lembrar que parcela significativa dos itens a serem excluídos do levantamento são perfeitamente identificáveis. Dadas essas circunstâncias, a apuração das eventuais infrações seria mais segura em separado, fora do LEQFID, por meio de outras técnicas fiscais disponíveis, com acusação fiscal própria, exigências em separado e correspondente fundamentação legal e material (provas).

A exclusão das operações com os CFOPs listados anteriormente resolve, também, todos os outros questionamentos trazidos na impugnação, relativos a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias consideradas individualmente, tais como os questionamentos relativos aos produtos “EMPILHADEIRA A COMBUSTÃO YALE MODELO GDP155VX2” (fls. 1.057/1.058), “EMPILHADEIRA YALE MOD. GP120VX” (fls. 1.058/1.059), “TRATOR TERMINAL TERBERG – MODELO RT223 4X4” (fls. 1.060/1.061).

Os dois primeiros produtos integram a espécie de itens que a Autuada não comercializa. Assim, eles não constam dos estoques de mercadorias informados pela Contribuinte (“Estoques I31122016 F31122017” – Mídia Digital de fls. 1.014).

As operações com esses dois itens foram realizadas com os CFOPs 1915 (Entrada de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo), 5916 (Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo) e 5949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), todos eles não vinculados à conta “Estoques de Mercadorias”, como já exposto alhures.

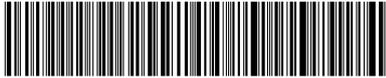
Diante da ausência de informações relativas ao ativo e suas movimentações (Registros 0300 e G125), conclui-se que esses bens nem mesmo deveriam ter sido incluídos no levantamento quantitativo.

Mas, independentemente disso, a exclusão dos CFOPs que não representam movimentação de mercadorias, citada anteriormente, é suficiente para se concluir pela inexistência de desacobertamento em relação a tais bens, culminando na exclusão das cobranças indevidas a eles vinculadas.

Quanto ao terceiro produto (“TRATOR TERMINAL TERBERG – MODELO RT223 4X4”), trata-se de um dos itens que a Autuada tanto comercializa quanto loca, possuindo-o tanto na condição de “mercadoria do estoque”, como de “bem do ativo imobilizado”.

Mas a única operação realizada com esse bem em 2017 foi uma remessa em locação (CFOP 6949) do item identificado pelo código interno “TTP-1857” e pelo número de série “XLWRT2236E7105369”, para a empresa GERDAU S/A, situada em Pindamonhangaba/SP, por meio da Nota Fiscal nº 21.896, de 29/08/17 (pág. 987 do “Leqfid completo I 2017”):

Nota Fiscal nº 21.896 – Remessa para locação

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 03121048040 CEP: 32.260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 Nº 000.021.896 FL 1 SERIE 003		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 Remessa / Retorno para Locação		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 631170009504827 - 29/08/2017 - 11:20:42-03:00											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFe: PI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1708.22.320.881/0001-60-55-003-000.021.896-688.094.140-8										
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME RAZÃO SOCIAL GERDAU S.A.		CNPJ/CPF 33.611.500/0177-80	DATA DE EMISSÃO 29/08/2017										
ENDEREÇO RODOVIA - ROD ENGENHEIRO LUIZ DUMONT VILLARES, S/N - KM 2		BAIRRO/DISTRITO BAIRRO - MOREIRA CESAR	CEP 12.442-260	DATA DE SAÍDA 29/08/2017									
MUNICÍPIO Pindamonhangaba	FONE/FAX 1221267200	UF SP	INSCRIÇÃO ESTADUAL 528.068.476.115										
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD. 4.04.000000RT 223	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO TRATOR TERMINAL TERBERG - MODELO RT223 4X4 Trib aprox R\$: 60582,80 Federal e 81868,65 Estadual e 0,00 Municipal Fonte: IBPT 5oi7eW.	NCM/SH 87091900	CST 241	CFOP 6949	UNIDADE UN	QUANTIDADE 1,00	V. UNITÁRIO 454.825,84	V. TOTAL 454.825,84	BC ICMS 0,00	V. ICMS 0,00	V. IPI 0,00	ALQ. ICMS 0,00	ALIQ. IPI 0,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES TTP-1887SERIE: XLWRT2238E7105388 não incidência ICMS conf.artigo 5º inciso XIII do RICMS - MG.	RESERVADO AO FISCO
--	--------------------

Entretanto, com a exclusão do CFOP 6949 do levantamento, a suposta diferença de 1 (uma) unidade desaparecerá, pois não houve movimentação desse item em 2017 na condição de mercadoria e os estoques inicial e final dos itens para venda informados pela Autuada na planilha “Estoques I31122016 F31122017” são, ambos, de 04 (quatro) unidades. Observe-se:

LEQFID – “TRATOR TERMINAL TERBERG – MODELO R223 4X4”



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
Superintendência de Fiscalização
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 987

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2017 a 31/12/2017									
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)									
Produto: 4.04.000000RI223 Descrição: TRATOR TERMINAL TERBERG - MODELO RI223 4X4 Unidade: UN 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							4,000	310.669,00	1.242.676,01
29/08/2017	3	6949	1,000	454.825,8400	454.825,84	46,40	3,000	310.669,0025	932.007,01
Soma das Entradas			0,000		0,00				
Soma das Saídas			1,000		454.825,84				
Estoque Final (31/12/2017)							4,000	310.669,00	1.242.676,01
Diferenças							1,000		
Legenda: E1N-Estoque Inicial SAC-Saída Abaixo do Custo SSE-Saída Sem Estoque PAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado FTR-Fator de Conversão SAI-Saída Acima da Tancagem									

Importante destacar que, em nenhum momento se decide pela alteração dos estoques de mercadorias informados pela Autuada à Fiscalização, relativos a bens para venda/revenda, mas apenas pela exclusão de operações de entrada e saída que não representam movimentação do estoque de mercadorias (envolvendo ativo imobilizado e bens de terceiros).

Noutro ponto, a Fiscalização afirma que os contratos e propostas de locação apresentados no “Doc. 16 – Contratos” (Mídia Digital de fls. 1.151) não se prestam a acobertar o trânsito das mercadorias e não substituem a emissão de notas fiscais.

Como já dito, apesar das falhas existentes na escrituração fiscal da Autuada, fato é que as operações por ela realizadas relativas à entrada e saída de bens e mercadorias em seu estabelecimento estão regularmente acobertadas por documentos fiscais. Assim, os citados contratos e propostas de locação, em conjunto com os demais elementos dos autos, apenas reforçam a regularidade de tais documentos fiscais, sem pretender substituí-los.

Despiciendo dizer que contratos e propostas de locação não se prestam a acobertar operações com mercadorias e que, à contrassenso, seus erros ou mesmo sua ausência (já que tal modalidade de contrato não tem forma especial exigida por lei) também não indicam desacobertamento das operações.

Os Impugnantes afirmam que não há que se falar em aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, na medida em que as operações realizadas pela Autuada estão amparadas em notas fiscais idôneas,

inexistindo os desacobertamentos apontados pela Fiscalização como fundamento para sua exigência.

Acrescentam que, caso seja mantida a citada Multa Isolada, seu valor deve ser adequado ao disposto no § 2º, inciso I do art. 55, já que ela foi lançada em montante superior ao limite de 2 (duas) vezes o valor do imposto exigido no Auto de Infração.

O questionamento dos Impugnantes tem razão parcial, pois como visto, os resultados obtidos pelo LEQFID estão artificialmente aumentados pela inclusão de operações que não representam movimentações de mercadorias, conforme CFOPs já listados anteriormente, situação que também se reflete na multa isolada exigida, que é apurada a partir de um percentual do valor da operação desacobertada, qual seja, 20% (vinte por cento) do valor dessa operação:

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;

Entretanto, exatamente porque ela é um percentual das operações desacobertadas, os efeitos da exclusão de tais operações no resultado do LEQFID impactarão de forma automática e proporcional a citada penalidade isolada, corrigindo a situação e atendendo ao pleito dos Impugnantes, na parcela em que ele está correto.

Ressalte-se que o limitador do art. 55, inciso I, § 2º, da Lei nº 6.763/75 se refere ao imposto incidente na operação, mesmo que não esteja exigido no lançamento e não ao imposto exigido no Auto de Infração, como afirmam os Impugnantes:

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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(Grifou-se)

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.

Os Impugnantes alegam que, como as operações autuadas não configuram fato gerador do ICMS, não houve falta de recolhimento do imposto, razão pela qual devem ser excluídas as multas de revalidação exigidas no Auto de Infração.

Como o presente Auto de Infração possui exigências de ICMS/OP e de ICMS/ST, estão sendo exigidas, respectivamente, a Multa de Revalidação Simples (50% do ICMS/OP) e a Multa de Revalidação em dobro (100% do ICMS/ST), previstas, respectivamente, no inciso II e no § 2º, inciso III, ambos do art. 56 da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Assim como na multa isolada, também aqui o questionamento dos Impugnantes tem razão parcial, pois como visto, os resultados obtidos pelo LEQFID estão artificialmente aumentados pela inclusão no cálculo de operações que não representam movimentações de mercadorias, situação que também se reflete na exigência de ICMS e, conseqüentemente, na multa de revalidação, que é um percentual do valor do imposto não recolhido, qual seja, 50% (cinquenta por cento) para o ICMS débito e crédito ou 100% (cem por cento) para o ICMS/ST.

Entretanto, exatamente porque as Multas de Revalidação representam um percentual do imposto não recolhido, a redução das exigências de ICMS decorrente da exclusão das operações que não representam movimentações de mercadorias impactará de forma automática e proporcional as multas de revalidação, já que o ICMS será

exigido apenas sobre os desacobertamentos remanescentes. Assim, o pleito dos Impugnantes já está sendo atendido, na parcela em que ele está correto.

Pelo exposto, mantém-se as multas de revalidação referentes ao ICMS que remanescer no Auto de Infração.

Os Impugnantes afirmam que o somatório das multas de revalidação e isolada representa mais de 300% (trezentos por cento) do valor do ICMS do Auto de Infração, situação que ofende a razoabilidade, a proporcionalidade e o princípio constitucional do não confisco. Transcrevem jurisprudência do STF e pedem a redução das penalidades.

Porém, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multas que estão corretamente capituladas nos autos e claramente apontadas na legislação estadual, encerrando uma conduta infracional exatamente coincidente com aquela imputada à Autuada.

Quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I, do RPTA, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A

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

Portanto, não há qualquer impropriedade na capitulação e exigência das multas questionadas no lançamento, razão pela qual elas devem ser mantidas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para: 1) 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; 2) excluir parcialmente a Penalidade Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, mantendo-a apenas em relação à Nota Fiscal nº 190.805, única que realmente não foi escriturada antes do início da ação fiscal; 3) excluir integralmente a Penalidade Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, por não restar configurada a infração em relação às notas fiscais emitidas para imobilização de mercadorias e para estorno de crédito de mercadorias utilizadas em atividade alheia à do estabelecimento e, nas demais situações, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich que, ainda, excluam o Coobrigado. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. David Gonçalves de Andrade Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2022.

Cindy Andrade Morais
Presidente / Relatora

F/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.280/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001677655-05
Impugnação: 40.010151423-29, 40.010151424-00 (Coob.)
Impugnante: Tradimaq S.A.
IE: 186508692.00-70
André Luiz Cunha Melo (Coob.)
CPF: 523.097.386-20
Proc. S. Passivo: Isadora Soares Miranda/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição da República, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Cumprindo esse comando, o art. 135 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

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

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Reproduzindo o texto da norma complementar, a Lei nº 6.763/75 traz em seu art. 21, § 2º, inciso II previsão semelhante:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Observamos que as citadas normas, ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária, limitam sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Estamos, então, diante da hipótese de responsabilização decorrente de uma conduta ilícita por parte de pessoas que possuem poderes especiais na dinâmica da pessoa jurídica autuada.

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do Código Tributário Nacional, se faz necessária a conjugação de dois elementos, que devem ser demonstrados nos autos pelo Fisco:

a) os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão; e

b) o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Nesse cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos. A Fiscalização não demonstrou qualquer conduta dolosa do gestor no desempenho de suas funções, requisito indispensável à inclusão no polo passivo da relação tributária, razão pela qual deve-se excluir o Coobrigado do polo passivo.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2022.

**Thiago Álvares Feital
Conselheiro**