

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.012/25/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004031521-92
Impugnação: 40.010158748-51, 40.010158750-16 (Coob.)
Impugnante: Ideal Commerce Ltda
IE: 003054085.01-10
Adolfo Sortica Cortez (Coob.)
CPF: 054.968.726-26
Proc. S. Passivo: Heitor Rambaiolo Salles, Leonardo Pereira Rocha Moreira
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada promoveu entradas, bem como saídas, de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigido somente a Multa Isolada sobre a entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada promoveu entradas, bem como saídas, de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75, em relação às entradas, assim como da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da referida lei, relativamente às saídas desacobertas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de mercadorias, sujeitas ao recolhimento do imposto pela tributação normal e por substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos documentos, livros e arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD da Contribuinte, no período de 01/01/20 a 31/12/23.

Para as saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal foi exigido o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Para as entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal foi exigida somente a citada multa isolada.

Para as entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária foi exigido o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Para as saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária foi exigida somente a citada multa isolada.

Foi realizada a recomposição da base de cálculo do imposto das operações desacobertadas de documentação fiscal com a finalidade de incluir o valor do imposto não cobrado nas referidas operações, conforme disposto no art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75, no art. 49 do RICMS/02 e no art. 18 do RICMS/23.

Foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação o sócio-administrador da Autuada, em razão da prática de atos com infração à lei, resultando no descumprimento de obrigações relativas ao ICMS (adquirir e dar saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 34/53 e 190/210 respectivamente, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 348/375.

DECISÃO

Da Preliminar

A Defesa alega nulidade do lançamento, em razão de o Fisco não ter buscado a verdade material dos fatos, baseando-se apenas em uma presunção em desfavor do Contribuinte.

Alega que juntou aos autos as fichas de registros de estoque, também denominadas “Kardex”, como forma de comprovar que não cometeu as infringências indicadas no Auto de Infração.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Conforme ser verá adiante, no tópico relacionado ao mérito, o Fisco utilizou no levantamento quantitativo toda a documentação e informações contábeis e fiscais disponíveis naquele momento, de forma que a apuração está plenamente alicerçada nos documentos existentes.

Ademais, compulsando os autos, verifica-se que o lançamento possui todos os requisitos de validade exigidos pela legislação de regência (arts. 85 a 94 todos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA), especialmente a descrição clara e precisa dos fatos impositivos que deram origem ao lançamento, com citação dos dispositivos legais relativos às infringências detectadas e às penalidades exigidas.

Tais informações podem ser consultadas nos anexos do Auto de Infração que explicam a origem das informações e a metodologia utilizada no levantamento e na apuração do crédito tributário.

Além disso, o lançamento está acompanhado das planilhas em formato “Excel”, contendo todos os dados da apuração realizada, o que permite amplas análises e questionamentos específicos por parte da Autuada, que não podem ser substituídas por alegações genéricas de improcedência do Auto de Infração.

Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento, visto que o Autuado compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos ao Autuado todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de mercadorias, sujeitas ao recolhimento do imposto pela tributação normal e por substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos documentos, livros e arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD da Contribuinte, no período de 01/01/20 a 31/12/23.

Para as saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal foi exigido o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Para as entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal foi exigida somente a citada multa isolada.

Para as entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária foi exigido o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º,

inciso I e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Para as saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária foi exigida somente a citada multa isolada.

Foi realizada a recomposição da base de cálculo do imposto das operações desacobertas de documentação fiscal com a finalidade de incluir o valor do imposto não cobrado nas referidas operações, conforme disposto no art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75, no art. 49 do RICMS/02 e no art. 18 do RICMS/23.

Foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação o sócio-administrador da Autuada, em razão da prática de atos com infração à lei, resultando no descumprimento de obrigações relativas ao ICMS (adquirir e dar saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Esclareça-se, de início, que no desenvolvimento dos trabalhos a Fiscalização utilizou-se da técnica fiscal do LEQFID, procedimento idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02, então vigente:

RICMS/02

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

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

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

Nesse procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (por isso, “quantitativo financeiro”) com a finalidade de apurar possíveis irregularidades por meio da utilização da equação apresentada a seguir:

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

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

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

No que tange às informações que alimentam o LEQFID, para as apurações de períodos “fechados” (iniciadas em 01/01 e finalizadas em 31/12), os estoques de

mercadorias são aqueles informados anualmente pelo contribuinte na sua escrituração fiscal e têm como referência o inventário de estoque físico realizado no dia 31/12 de cada exercício. No caso de apurações de períodos “abertos” (períodos diferentes do ano fechado), o estoque final é apurado pelo Fisco em contagem realizada no estabelecimento do Contribuinte.

As informações do estoque final existente em 31/12 são prestadas pelo Contribuinte no arquivo eletrônico de fevereiro do ano subsequente, por meio do Bloco H da EFD (relativo ao livro Registro de Inventário), nos Registros H005 (Totais do Inventário), H010 (Inventário) e H020 (Informação Complementar do Inventário). O estoque final de um exercício é o estoque inicial do exercício seguinte.

Já as entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documento fiscal são obtidas por meio do banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), baixando-se as informações de todas as notas fiscais que tenham como remetente ou destinatário o contribuinte para o qual se pretende realizar o levantamento, assim como dos registros do Bloco C do arquivo SPED, que contém as movimentações de mercadorias do estabelecimento informadas por esse contribuinte.

Assim, em razão de seu caráter matemático e por estar baseado somente em documentos fiscais e na própria escrituração fiscal do contribuinte, o LEQFID apresenta um resultado que, como regra, é irrefutável, na medida em que representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada no estabelecimento ao longo do período verificado.

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

No caso em discussão, foram apuradas entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, conforme demonstrado nos relatórios LEQFID - Levantamento 2020, 2021, 2022 e 2023 e planilhas *Excel* de Demonstrativos dos cálculos e do Crédito Tributário relativo às entradas e às saídas desacobertadas referentes ao mesmo período.

Verifica-se, ainda, que a Autoridade Fiscal anexou cópia dos inventários de mercadorias existentes no estabelecimento da Autuada ao final do encerramento dos exercícios de 2019 a 2023, conforme documento constante do Grupo “Auto de Infração”, Tipo “Anexo (provas)”, documento de nome “Reg. Inventário – 2019 a 2023”.

Portanto, mais uma vez, não merece acolhida o argumento da Impugnante de que o LEQFID faz apenas “o mero confronto entre estoques iniciais e finais”, apresentando uma “presunção” de que a operação foi realizada sem lastro em documentação fiscal.

A Impugnante apresenta o levantamento da movimentação de algumas mercadorias, com base nas fichas de registro interno denominadas “KARDEX”, a fim de demonstrar inconsistências no levantamento quantitativo realizado pela Fiscalização através do LEQFID.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uma das inconsistências alegada pela Impugnante foi em relação às entradas do produto “Impressora Eco-solvente MU4-1301 XP”. A Impugnante tenta demonstrar, com a apresentação da ficha de registro KARDEX deste produto, que não teria havido a entrada Desacobertada de 3 (três) unidades, conforme constado pelo Fisco no LEQFID.

No entanto, o Fisco explica, em sua manifestação fiscal, que a “*apuração de 03 (três) unidades de entrada desacobertada deve-se ao fato de que nos dias 06/08/2020 e 11/08/2020 a Autuada promoveu a saída de 03 (três) unidades do produto através das notas fiscais nº 115 de 06/08/2020 (01 unidade) e 119 de 11/08/2020 (02 duas unidades), ambas com CFOP 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), sem que tivesse saldo de estoque suficiente para suportar as referidas saídas.*”

O saldo de estoque apurado pelo LEQFID para os dias 06/08/2020 e 11/08/2020 era de 0 (zero) unidades.

Portanto, claramente demonstrada a ocorrência de saída sem estoque (SSE), apurada pelo Levantamento Quantitativo, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal.”

O Fisco demonstra, da mesma forma, pontualmente, a incoerência das alegações referentes aos demais períodos.

A Impugnante argui, ainda, que é detentora de um Regime Especial de Tributação – RET (ou Tratamento Tributário Setorial – TTS) que lhe concederia o diferimento do ICMS e do ICMS/ST na entrada de mercadorias importadas e a apuração pelo crédito presumido nas saídas.

Constata-se que a Autuada é realmente detentora do RET, e_PTA nº 45.000.014.907-70, vigente desde 04/06/18 (data da ciência), o qual lhe assegura tratamento tributário distinto dos demais contribuintes do setor.

Sabe-se que um Regime Especial é um conjunto de regras tributárias ou administrativas específicas que se aplicam a determinados contribuintes ou grupos de contribuintes ou ainda grupos de atividades (setores), com o objetivo de simplificar, incentivar ou tornar mais eficiente o cumprimento de obrigações fiscais ou administrativas.

Trata-se, portanto, de um benefício fiscal concedido pelo ente federativo, no caso o estado de Minas Gerais, visando facilitar o cumprimento de obrigações acessórias, reduzir a carga tributária, incentivar e fomentar o desenvolvimento de setores da economia, dentre outros.

No entanto, para que o Regime Especial cumpra seus objetivos é imperioso que o contribuinte detentor do Regime Especial, ou seja, o contribuinte beneficiado com regras tributárias distintas, realize suas operações com mercadorias devidamente acobertadas por documentos fiscais.

O próprio texto do Regime Especial disciplina que as operações deverão ser acobertadas por documentos fiscais, tanto as operações de entrada quanto as operações de saída ou mesmo as transferências de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como ficou evidenciado, somente as operações praticadas com o devido respaldo dos respectivos documentos fiscais é que serão alcançadas pelo tratamento tributário concedido pelo Regime Especial.

Não se pode admitir que operações desacobertas de documentos fiscais tenham as benesses da sistemática tributária disciplinada no Regime Especial.

No referido Auto de Infração apurou-se, de maneira inequívoca, que a Impugnante praticou operações de entrada e de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ou seja, deixou de cumprir regra basilar do regime especial ao praticar operações com mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobrada 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;

(...)

Ressalta-se que foi exigida apenas a citada multa isolada para as entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal e para as saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Registre-se que a Multa Isolada aplicada encontra-se dentro do limite previsto no § 2º, inciso da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Com relação à inclusão do sócio-administrador no polo passivo da obrigação tributária, verifica-se que ele responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e no 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.

O art. 135, inciso III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º, inciso II descrito anteriormente e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

A melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, ou estatuto forem prévios ou concomitantes ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFGM, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

Cumprе salientar que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária e não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, qual seja, dar saída em mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Induvidoso, no caso, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a infração à lei e justificam a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante Ideal Commerce Ltda, sustentou oralmente o Dr. Heitor Rambaiolo Salles, pelo Impugnante Adolfo Sortica Cortez, o Dr. Leonardo Pereira Rocha Moreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Luciano Neves de Souza. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Frederico Augusto Lins Peixoto e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 22 de maio de 2025.

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator

D