

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

Acórdão: 25.016/25/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003893895-69  
Impugnação: 40.010158400-34, 40.010158424-36 (Coob.)  
Impugnante: Ubertec Service Usinagem Ltda  
IE: 001783046.00-51  
Luiz Carlos Nunes (Coob.)  
CPF: 560.837.426-68  
Proc. S. Passivo: Cristiano Cury Dib  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**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.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA.** Imputação de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da constatação de divergência entre o valor informado na conta contábil “Estoque” e o valor informado no registro “H010” do Sped Fiscal (Inventário). Irregularidades apuradas nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 196, § 2º, do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, nos exercícios de 2020, 2021, 2022 e 2023, em face da constatação de divergência entre o valor informado na conta contábil “Estoque” e o valor informado no registro “H010” do Sped Fiscal (Inventário), com fundamento no disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária o sócio-administrador, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º,

inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações de págs. 51/67 e 77/93, requerendo, ao final, a procedência das impugnações.

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 101/112, refuta as alegações da Defesa e, ao final, requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 113/125, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de págs. 126, no sentido de oportunizar que os Impugnantes demonstrem em planilha, esclarecendo, período por período, que efetivamente a Fiscalização teria desconsiderado o estoque final do exercício anterior para fins de apuração de saldo. Em seguida, foi aberta vista à Fiscalização.

Às págs. 132/146 os Impugnantes se manifestam, o que é refutado pela Fiscalização às págs. 147/149 e a Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior às págs. 150/157.

---

## ***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.

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que este estaria baseado em falsa presunção.

Alegam que a Fiscalização presumiu que o fato de a Impugnante ter transmitido, em sua EFD no registro “H010”, a ausência de mercadorias/matéria-prima e, nos registros contábeis (ECD), ter informado a existência destes itens, tal situação implicaria em omissão de receitas por suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Entretanto, tal presunção utilizada pela Fiscalização, não seria uma presunção válida, pois não se trata da presunção prevista no art. 41 da Lei nº 9.430/96.

Aduzem que a presunção do art. 41 da Lei nº 9.430/96 se refere à divergência entre o estoque físico e o contábil e não a divergência entre estoque contábil e informações declaradas na EFD/ICMS.

Ressaltam que “*na época da edição da Lei nº 9.430/96, o livro de registro e apuração de ICMS sequer tinha a obrigação de conter o estoque do contribuinte*”.

Defendem que também não seria cabível a presunção *hominis*, porque a divergência entre estoque contábil e fiscal não leva a conclusão lógica de omissão de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receitas por saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, mas sim de que há incorreções em uma das declarações enviadas (ECD ou EFD).

Entretanto, razão não lhes assiste.

Trata o trabalho fiscal da análise das escrita fiscal e contábil da Autuada, tendo sido constatado a divergência entre os valores informados na conta contábil “Estoque” e os valores informado no registo “H010” do Sped Fiscal, o qual corresponde ao inventário físico das mercadorias (estoque físico), resultando na ocorrência de omissão de receitas, ao que se aplica a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, vigente no período autuado. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

(...)

RICMS/02

Art. 196. Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 1º Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação que dispõe sobre os tributos federais.

§ 2º Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita, tais como:

I - saldo credor de caixa ou recursos sem a correspondente origem;

II - manutenção, no passivo exigível, de valores relativos a obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

III - falta de escrituração de pagamentos efetuados;

IV - existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(Grifou-se)

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, caracteriza-se como omissão de receitas, dentre outros, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, a falta de escrituração de pagamentos efetuados ou a não comprovação da origem de valores creditados em contas bancárias, os quais autorizam a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

O § 2º do art. 196 do RICMS/02 é cristalino ao dispor que salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita.

No caso dos autos, as diferenças de valores entre os estoques finais dos exercícios de 2020, 2021, 2022 e 2023, apurados pelo Fisco, indicam a falta de registro de pagamentos de compras efetuadas.

A falta do registro de custos, despesas, pagamentos pela aquisição de bens permanentes, de mercadorias ou de direitos de qualquer natureza, admite a presunção de omissão de receitas, pois a ausência do registro faz pressupor que este foi efetuado com dinheiro à margem da contabilidade.

Assim sendo, não há que se falar em presunção inválida, já que como exposto, a presunção adotada pelo Fisco encontra-se legalmente embasada nos dispositivos acima desatacados e será detalhado quando se tratar do mérito propriamente dito, porque com ele se confunde.

Assim, cabe ao Sujeito Passivo o ônus de contraditar a presunção normativa, explicitando a origem dos recursos do ativo e a quais obrigações correspondem os valores lançados no passivo.

Nesta toada, cumpre destacar que é admissível o uso de presunções, como meio indireto de prova, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tampouco aumento da base de cálculo.

Importante, também, destacar que a utilização de presunção, pelo Fisco, não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe ao Sujeito Passivo. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção.

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, nos exercícios de 2020, 2021, 2022 e 2023, em face da constatação de divergência entre o valor informado na conta contábil “Estoque” e o valor informado no registro “H010” do Sped Fiscal (Inventário), com fundamento no disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária o sócio-administrador, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

Mediante a análise da escrita fiscal e os registros da Escrituração Contábil Digital (ECD) da Autuada, por meio do confronto do estoque declarado no registro “H010” do Sped Fiscal e o valor do estoque final informado na conta contábil “Estoques – Estoque Matéria-prima”, constante do Balancete Contábil, o Fisco constatou “diferença positiva para “Estoque Contábil menos Estoque Fiscal”.

Em outras palavras, os valores informados como estoque físico (fiscal – Registro “H010”), foram menores dos que os valores informados como saldo em 31/12 nas contas “Estoque” do Balancete Contábil, nos exercícios de 2020 a 2023.

Observa o Fisco que a auditoria de estoques se encontra alicerçada no art. 41 e §§ 1º, 2º e 3º da Lei Federal nº 9.430/96:

#### Lei nº 9.430/96

Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

Os Impugnantes alegam que “a fiscalização presumiu que o fato de a Impugnante ter transmitido em sua EFD no registro do H010 a ausência de mercadorias/matéria prima e nos registros contábeis (ECD) ter informado a existência destes itens, tal situação implicaria em omissão de receitas por suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais.

Aduz que “quando a fiscalização aponta que encontrou estoque de matéria prima na ECD (escrituração contábil) da Impugnante é porque encontrou nos registros contábeis da mesma a informação da matéria prima que a Impugnante possuía, ao passo que, quando a fiscalização afirma que não encontrou na EFD (escrituração fiscal) no inventário da Impugnante (Registro H10), nenhuma informação de matéria prima, não quer dizer que houve omissão de receitas em decorrência da venda de mercadorias sem nota fiscal, mas apenas um mero erro contábil, posto que a ausência de escrituração de matéria prima na EFD, que é utilizada para apuração de ICMS, não implica em omissão de receitas, mas sim um mero erro de preenchimento do dever instrumental.

Sustenta que, “todavia, em que pese a diferença entre os registros da ECD e EFD da Impugnante, tem-se que a presunção utilizada pela fiscalização no presente caso não é uma presunção válida, pois não se trata da presunção prevista no artigo 41 da lei 9.430/96”, visto que a presunção do art. 41 da Lei nº 9.430/96 se refere à divergência entre o estoque físico e o contábil e não a divergência entre estoque contábil e informações declaradas na EFD/ICMS.

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

Como exposto, anteriormente, a presunção adotada pela Fiscalização tem fundamento no disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, vigentes no período autuado.

O procedimento fiscal encontra-se previsto no art. 194, inciso I, do RICMS/02, tendo sido realizada a análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais do Contribuinte.

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:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os dados de estoques confrontados pelo Fisco foram os declarados pelo Contribuinte em seu Sped Fiscal (Inventário – Registro H010) e o valor informado no Balancete Contábil.

No caso, foi apurado estoque fiscal (Registro H010) menor do que o estoque contábil, denotando-se que houve saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, uma vez que os valores que compõem o estoque contábil foram lançados decorrentes de aquisições de mercadorias (Ativo), as quais não se encontram fisicamente de posse do contribuinte ao final do exercício, razão pela qual conclui-se que houve saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Relata o Fisco que intimou o Contribuinte a prestar esclarecimentos, e, em resposta, ele se limitou a abordar a sistemática interna da empresa, não pontuando ou quantificando mercadorias, nem mesmo fazendo menção à falta de escrituração do Livro Registro de Controle de Produção e do Estoque, que, na condição de estabelecimento industrial, é obrigado pela legislação tributária a mantê-lo escriturado.

Informa, ainda, que a Autuada solicitou e obteve prazo dilatado para atendimento da intimação, sendo que até a data da lavratura do Auto Infração não houve atendimento ao Fisco, uma vez que o Contribuinte não apresentou qualquer número relativo a seu estoque físico.

Diante disso, considerando que o Estoque final fiscal (Registro de Inventário) está menor do que deveria, o Fisco considerou haver omissão de receitas, por saídas desacobertas de documentação fiscal.

Nota-se, da resposta à intimação fiscal, que o Contribuinte tenta justificar a divergência entre o estoque físico e o contábil com os seguintes argumentos, em síntese, que:

- a Autuada trabalha com usinagem de peças;
- a matéria-prima (componentes metálicos) quando adquirida, é classificada como *Produtos em Elaboração (ou produtos em fabricação pois correspondem à fase intermediária entre a matéria-prima e o produto acabado)*;
- as NFs de produtos adquiridos são registradas como compra de matéria-prima no livro fiscal;
- a empresa ainda não possui um sistema de controle de estoque que faz a baixa dos componentes no momento em que estes são definidos como produtos em elaboração devido à complexidade de itens que muitas vezes compõem a fabricação ou o serviço;
- quando das vendas dos produtos acabados, a saída se dá pelas NFs de venda em atendimento a tributação específica, enquanto os serviços também são cobrados pela mão de obra;
- a escrituração contábil das notas fiscais de entrada e de saída atende às normas e regras contábeis pelo método das partidas dobradas ou seja:

Entradas:

Débito – Matérias Primas (Ativo)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Crédito – Fornecedor (Passivo)

- as matérias-primas, posteriormente, são definidas como produto em elaboração, e no momento da venda são redefinidas como produto acabado;

- o estoque de peças e equipamentos consumidos no processo de produção ou nos serviços prestados são na verdade produtos em elaboração. Não há revenda de peças e as baixas de estoque seguem a orientação do RIR/1999 - Regulamento do Imposto de Renda;

- a empresa não fabrica ou mantém máquinas e ou peças de prateleira, e ou revenda de mercadoria, mas apenas fabrica as máquinas e ou peças para atender pedidos de clientes, para reforma ou reconstrução de máquinas e a direta aplicação;

- a implantação de um sistema de estoques devidamente customizado, que possibilita o maior controle e assertividade na administração dos estoques de produtos adquiridos para fabricação de seus produtos ou serviços, está na agenda da empresa;

- a divergência entre os relatórios fiscais e os números escriturados na contabilidade que é tributada na modalidade do Lucro Presumido em nenhuma operação ocorre prejuízo aos Fiscos na esfera Municipal, Estadual e Federal.

Entretanto, tais alegações não são capazes de afastar a acusação fiscal.

Insta esclarecer que a informação relativa ao estoque de mercadorias encontra-se prevista no art. 197 do Anexo V do RICMS/02 (vigente no período atuado). Confira-se:

#### RICMS/02 - Anexo V

Art. 197. O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelo valor e especificações que permitam sua perfeita identificação, a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem, o produto manufaturado e o produto em fabricação existentes no estabelecimento, à época do balanço.

§ 1º - No livro Registro de Inventário serão também arrolados, separadamente:

I - a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e o produto manufaturado pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;

II - a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem, o produto manufaturado e o produto em fabricação pertencentes a terceiros, em poder do estabelecimento.

§ 2º - O arrolamento em cada grupo deverá ser feito segundo a ordenação da tabela prevista na legislação do IPI.

(...)Grifos acrescidos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta do Guia Prático da EFD, a orientação para preenchimento dos campos dos registros que constam na Escrituração Fiscal Digital (EFD), inclusive do Bloco “H”, destinado às informações relativas ao inventário físico de mercadorias. Confira-se:

### BLOCO H: INVENTÁRIO FÍSICO

Este bloco destina-se a informar o inventário físico do estabelecimento, nos casos e prazos previstos na legislação pertinente.

(...)

### REGISTRO H010: INVENTÁRIO.

Este registro deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque. Este registro não pode ser fornecido se o campo 03 (VL\_INV) do registro H005 for igual a “0” (zero).

Frise-se, o Registro de Inventário (Registro H010) destina-se a informar as mercadorias existentes no estabelecimento, à época do balanço, quais sejam: mercadoria, matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, produto manufaturado e produto em fabricação existente no estabelecimento.

Não tem razão a Defesa quando alega que a divergência apurada pelo Fisco não seria em relação ao estoque contábil e o estoque físico, mas sim divergência entre estoque contábil e informações declaradas na EFD/ICMS, uma vez que, como acima exposto, o estoque declarado no registro H010 do Sped Fiscal corresponde ao inventário físico do estabelecimento.

No caso em discussão, a Autuada informou em todos os exercícios fiscalizados no registro “H010” a inexistência de mercadorias em estoque, enquanto os registros contábeis apresentaram a presença de mercadorias nas mesmas datas.

Portanto, tendo sido constatadas divergências entre os valores declarados como estoques no Sped Fiscal e no Balancete contábil, verifica-se a ocorrência de falta de escrituração de pagamentos, do que se presume saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Noutra toada, alegam os Impugnantes que “*o contabilista que assessora a Impugnante acredita que não deveria ter informado o estoque de matéria-prima no registro H010 da EFD, motivo pelo qual deixou a mesma em branco, com valores zerados, conforme explicação feita por ele e juntada em anexo*”.

Aduzem que se trata apenas de um equívoco contábil de não preencher o formulário da EFD com a informação da matéria-prima existente, fato que foi declarado na ECD, mas que não implicaria em omissão de receitas por venda de mercadoria sem a emissão de notas fiscais.

Defendem que não seria razoável crer que uma indústria desenvolveria a sua atividade sem possuir nenhum estoque de matéria-prima, conforme aponta o Sped fiscal (EFD) com a ausência de preenchimento do registro H010.

A declaração prestada pelo Contabilista se limita a justificar a falta de entrega das informações do Bloco H do Sped Fiscal dizendo que a informação de

“saldo Zero foi na verdade no Registro H005”, por não dispor de informações para preencher os demais Registros exigidos (H010 e H020) e que não se poderia deixar de transmitir a EFD no prazo sob pena de multa por atraso na entrega da declaração, além de outros problemas pertinentes por descumprimento de obrigações acessórias.

Alega que existem diversos outros meios que comprovam a saída de mercadorias tributadas. Afirma que o bloco H010 pode ser exigido a qualquer momento pela Fiscalização ou até mesmo pedir o antigo livro de registro de estoque.

Entretanto, tais argumentos não tem o condão de afastar a exigência fiscal.

Insta destacar que as informações de estoques se referem aos exercícios de 2020, 2021, 2022 e 2024, ou seja, caso a Impugnante, de fato, tivesse verificado as incorreções, teve tempo hábil para corrigi-las.

Ademais, mesmo tendo sido intimada pelo Fisco e tendo sido prorrogado o prazo para esclarecimentos, a Autuada não apresentou qualquer documentação que comprovasse a existência de mercadorias (matérias-primas) nos estoques nos finais dos exercícios.

Cabe ressaltar que a própria Impugnante afirma que “a empresa, não trabalha/fabrica ou mantém máquinas e ou peças de prateleira, e ou revenda de mercadoria, ela fabrica e ou reforma as máquinas/peças para atender pedidos de clientes, por este motivo são classificadas como produtos em Elaboração”. Entretanto, não consta do registro H010, qualquer informação de estoques de produtos em elaboração, bem como não foi apresentado o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, previsto no art. 176 do Anexo V do RICMS/02:

Anexo V - RICMS/02

Art. 176. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes à entrada e à saída, à produção e ao estoque de mercadoria.

Parágrafo único. A escrituração será feita operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de mercadoria.

Não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória, como quer fazer crer a Defesa, mas de omissão de receitas, corretamente apurada pelo Fisco, com supedâneo na presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02.

No tocante à alegação de que houve equívoco na apuração da base de cálculo do imposto devido, esta também não merece prosperar como se demonstrará.

Os Impugnante alegam que “ao apontar o estoque final contábil de cada ano como base da autuação fiscal, a Fiscalização desconsiderou o estoque contábil final do ano anterior, partindo da premissa de que o estoque contábil da Impugnante teria iniciado do “zero” em cada ano fiscal”.

Para demonstrar o suposto erro, a Defesa considera os valores de estoque final de cada ano como estoque inicial do ano seguinte e abate este valor do estoque final.

Tal entendimento é equivocado.

No caso, o trabalho fiscal se pauta no confronto dos valores declarados pelo Contribuinte como estoque fiscal (registro H010) e estoque contábil (saldo em 31/12).

Assim, o valor consignado no final do exercício contábil já considerou o saldo inicial do período e as entradas e saídas decorridas durante o exercício, sendo, portanto, incorreta a afirmativa de que o Fisco considerou o estoque inicial zero.

De igual maneira, não tem razão a afirmativa constante da declaração do contabilista (anexa à impugnação), dizendo que o Fisco não apresentou a memória de cálculo dos impostos.

Os valores de base de cálculo, imposto e multas encontram-se demonstrados na planilha *Excel* “Desenvolvimento do AI”, tendo sido aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02.

Em busca da verdade material, a 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 10/03/25, converteu o julgamento em despacho interlocutório para que a Impugnante demonstrasse, em planilha, esclarecendo, período por período, que efetivamente a Fiscalização teria desconsiderado o estoque final do exercício anterior para fins de apuração do saldo.

Constata-se que a Câmara de Julgamento, na referida sessão (gravada e disponível no Canal do YouTube em <https://www.youtube.com/live/to3Vqb2n5wI>), busca esclarecer a alegação da Impugnante de que haveria sobreposição de valores considerados como omissão de receitas, em razão dos valores dos estoques iniciais comporem os estoques finais de cada exercício.

Cabe primeiro registrar que a Impugnante não atendeu ao despacho interlocutório, uma vez que não demonstrou, em planilha, por exercício, que efetivamente a Fiscalização desconsiderou o estoque final do exercício anterior para fins de apuração do saldo, tendo se limitado a repisar os argumentos já apresentados em sede de impugnação inicial.

Importante, também, destacar que durante o procedimento de fiscalização, a Autuada foi intimada a prestar esclarecimentos acerca da divergência entre o estoque físico e o estoque contábil (EFD x ECD), tendo se limitado a abordar a sistemática interna da empresa, e, mesmo após dilação de prazo não apresentou nenhuma informação sobre o estoque físico, que se encontra zerado na EFD (Registro H010 do Sped Fiscal).

Diante disso, considerando que o Estoque final fiscal (Registro de Inventário) encontrava-se zerado e na conta contábil “Estoques – Estoque Matéria-prima”, constante do Balancete Contábil, foram informados valores, o Fisco considerou haver omissão de receitas.

Não se pode perder de vista que a acusação fiscal é saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, como fundamento na presunção legal prevista no já transcrito art. 196, §§ 1º e 2º, do RICMS/02.

Insta frisar que o § 2º do art. 196 do RICMS/02 é cristalino ao dispor que salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita.

No caso em discussão, a apuração de omissão de receita se dá pelo confronto dos valores declarados pelo Contribuinte como estoque físico (Registro de Inventário – Sped Fiscal), com os valores informados como saldos finais da conta Estoque de matérias primas do Balancete Contábil.

Importante registrar que o Registro de Inventário deve refletir as mercadorias em estoque no dia 31/12 de cada exercício, o que, no presente caso, foi informado como sendo “zero”.

O art. 197 do Anexo V do RICMS/02 (vigente no período autuado e já transcrito), dispõe que serão informados no livro Registro de Inventário a mercadoria, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem, o produto manufaturado e o produto em fabricação existentes no estabelecimento, à época do balanço.

Reitere-se que a Autuada declarou a inexistência de qualquer mercadoria, matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, produto manufaturado e produto em fabricação, no seu estabelecimento, no final dos exercícios de 2020, 2021, 2022 e 2023.

Por outro lado, a contabilidade registrou valores nas contas de estoques, em 31/12 de cada exercício acima.

A conclusão lógica é que os saldos foram mantidos nas contas contábeis de Estoques por falta de registro contábil de pagamentos efetuados, os quais ensejariam a baixa da conta estoques, o que indica omissão de receitas, conforme previsto no inciso III do § 2º do art. 196, do RICMS/02.

O fato de o Balancete Contábil registrar que houve apenas lançamentos a débito da conta Estoques nos exercícios de 2021, 2022 e 2023 (compras/entradas), sem qualquer lançamento a crédito, indica que nesses exercícios não foram baixados os pagamentos, claro indício de pagamentos à margem da contabilidade (caixa dois).

Ao contrário do sustentado pela Defesa, a fórmula matemática “Estoque Inicial Entradas – Saídas = Estoque Final” demonstra que foi considerado o Estoque Final de cada exercício, o qual corresponde ao estoque inicial do exercício seguinte.

Se ao final do exercício a conta contábil mantém saldo e no Registro de Inventário (inventário físico) foi declarada a inexistência de estoques, significa dizer que tais valores foram pagos com recursos não contabilizados, portanto, omissão de receitas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já exposto, o trabalho fiscal se pauta no confronto dos valores declarados pelo Contribuinte como estoque fiscal (registro H010) e estoque contábil (saldo em 31/12).

Assim, o valor consignado no final do exercício contábil já considerou o saldo inicial do período e as entradas e saídas decorridas durante o exercício, sendo portanto, incorra a afirmativa de que o Fisco considerou o estoque inicial zero.

Insta comentar que esse entendimento tem sido adotado pelas Câmaras de Julgamento desse CCMG, a exemplos dos Acórdãos n<sup>os</sup> 22.757/21/2<sup>a</sup>, 22.756/21/2<sup>a</sup>, 21.755/21/2<sup>a</sup> e 23.549/20/1<sup>a</sup>.

Diante do exposto, não merece reparo o trabalho fiscal, estando corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75.

### Lei n<sup>o</sup> 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 desacompanhada 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:

(...)

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 §§ 9<sup>o</sup> e 10 do art. 53.

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas exigidas (revalidação e isolada), nos exatos termos da Lei e ofensa aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva, 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 n<sup>o</sup> 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

### Lei n<sup>o</sup> 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador da Autuada, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### Código Tributário Nacional

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

(...)

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

### Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)Grifou-se.

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, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada a partir da constatação da omissão de receitas.

Restou comprovado atos de gestão e infração legal dolosa (requisitos previstos no art.135 do CTN), pois as divergências apuradas entre o estoque contábil e o estoque declarado ao Fisco caracterizam omissão de receita, e que, conforme presunção legal, caracteriza saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, portanto, trata-se de ato contrário à lei, ou seja, infração à lei.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Induvidoso, no caso, que o sócio-administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

Portanto, correta a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da Autuada, com base no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Frederico Augusto Lins Peixoto (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para que o cálculo fosse retificado, a fim de considerar os saldos finais de estoque como saldo inicial do exercício subsequente. Designada relatora a Conselheira Mellissa Freitas Ribeiro (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Luciano Neves de Souza. Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 29 de maio de 2025.**

**Mellissa Freitas Ribeiro**  
**Presidente / Relatora designada**

D

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

---

Acórdão:	25.016/25/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003893895-69	
Impugnação:	40.010158400-34, 40.010158424-36 (Coob.)	
Impugnante:	Ubertec Service Usinagem Ltda IE: 001783046.00-51 Luiz Carlos Nunes (Coob.) CPF: 560.837.426-68	
Proc. S. Passivo:	Cristiano Cury Dib	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Frederico Augusto Lins Peixoto, 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.

Trata-se o presente de caso de impugnação ao Auto de Infração contendo a ocorrência de omissão de receitas e, como consequência, de cobrança de ICMS das operações próprias, Multa de revalidação de 50% do valor do imposto e Multa Isolada de 20% do valor da operação.

O Fisco utilizou as próprias escritas contábil e fiscal do Contribuinte para indicar a omissão de receitas.

Para tanto, comparou os saldos finais de estoque dos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023 contantes na ECD (escrita contábil) com a ECF (escrita fiscal).

Tal procedimento de apurar omissão de receitas como presunção legal por diferença entre as escritas contábil e fiscal consta das seguintes bases legais:

a) Lei nº 6.763/75, art. 49, §§ 1º e 2º, em que se determina:

“§1º Para os efeitos da fiscalização do imposto (ICMS), é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.”

“§2º Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.”

b) RICMS/02 – Vigente à época dos fatos geradores apontados, art. 196, §2º:

“§ 2º Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita.”

c) Lei Federal nº 9.430/96, arts. 40 e 41:

“Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença (..) entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.”

Afere-se, pois, que a legislação estadual prevê a hipótese de tributação de ICMS por presunção legal, no entanto, não o fez diretamente, mas remete sua apuração à legislação federal, de forma subsidiária.

Por sua vez a legislação federal prevê a forma de apuração de omissão de receitas através da comparação entre a escrita contábil e a escrita fiscal.

Sendo assim, temos a fundamentação teórica para o Auto de Infração na legislação estadual e a forma de apuração prática na legislação federal.

Frente ao fundamentado até o momento rejeito a alegação, em preliminar, de nulidade do Auto de Infração, tendo em vista estar devidamente fundamentado na Legislação Estadual e Federal, esta, de forma subsidiária.

Quanto ao mérito, a impugnação aponta equívoco nos valores apontados pela Fiscalização.

Mais especificamente, relata como procedimento incorreto que o Fisco não tenha considerado os estoques finais de cada ano como estoques iniciais no ano seguinte.

A manifestação fiscal, por sua vez, relata que “o trabalho foi de confronto do “Estoque Contábil”, informado em ECD, com o “Estoque Inventariado” informado em EFD.”

Acrescenta que “Há de se observar os Estoques Iniciais e movimentação de entradas e saídas não são considerados neste levantamento”.

Para o deslinde da controvérsia, necessário se faz analisar a base legal utilizada para o cálculo, qual seja, o § 1º do art. 41 da Lei nº 9.430/96.

Sua redação determina que, para fins de verificação da omissão de receitas, apurar-se-á a diferença entre a escrita contábil e a escrita fiscal.

a) A ESCRITA CONTÁBIL é assim definida: soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa;

b) A ESCRITA FISCAL é assim definida: quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

Afere-se, pois, que o diploma legal citado indica, nominalmente e especificamente, os estoques iniciais no cálculo da escrita contábil.

Além disso, trata-se de aplicação da equação base da contabilidade, no caso de ATIVOS, ou seja:

- a) Saldo inicial + débitos – créditos = Saldo Final;
- b) Estoque Inicial + Insumos Utilizados – Vendas = Estoque Final.

Sendo assim, seja por indicação direta da legislação que fundamenta o auto, seja pela aplicação das verdades matemáticas da contabilidade, deve-se considerar o estoque inicial para fins de apuração do estoque final contábil comparável.

Por outro lado, a lei não exige essa movimentação para a escrita fiscal, indicando somente quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

Obviamente, em não se tendo todas as peças da equação contábil, utilizam-se as disponíveis pela Fiscalização e permite-se que o contribuinte prove as demais, o que não foi feito no caso em questão.

Mas, indubitável dizer que o Fisco tinha e utilizou os estoques iniciais de cada ano, exceto o primeiro, pois, invariavelmente, o estoque inicial de cada ano corresponde ao estoque final do ano anterior.

Nesse sentido, voto pela procedência do argumento do Impugnante para que o cálculo do ICMS e, conseqüentemente, das multas, seja retificado pelo Fisco.

Tendo em vista que o estoque dos livros fiscais é “zero” em todos os anos, a omissão de receitas deve considerar a variação dos estoques de cada ano, pela diferença dos estoques iniciais contábeis e estoques finais.

Quanto ao efeito confiscatório das multas, não cabe razão à impugnante.

Isso porque, como bem explicitado no Parecer da Assessoria: “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”.

Quanto ao coobrigado, tendo em vista ser o sócio-administrador, tinha conhecimento e poder de comando sobre as operações praticadas, sendo correta sua inclusão no Polo Passivo. Destaca-se que não houve impugnação à sujeição passiva.

Por fim, concluo meu voto no seguinte sentido:

- a) Em preliminar: pela rejeição das prefaiais arguidas;
- b) No mérito, pela procedência do pedido de retificação do cálculo do ICMS e, conseqüentemente, das multas.
- c) E pela improcedência do pedido de nulidade das multas aplicadas.

**Sala das Sessões, 29 de maio de 2025.**

**Frederico Augusto Lins Peixoto  
Conselheiro**