

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.092/25/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.003092386-58	
Impugnação:	40.010156740-45, 40.010156875-89 (Coob.), 40.010156906-10 (Coob.), 40.010156905-39 (Coob.)	
Impugnante:	GFG Comércio Digital Ltda. IE: 002537427.00-52 Johann Malte Huffmann (Coob.) CPF: 234.913.488-11 Malte Niklas Horeyseck (Coob.) CPF: 234.520.088-00 Philipp Paul Marie Povel (Coob.) CPF: 416.239.878-06	
Coobrigado:	Thibaud Lecuyer CPF: 061.259.897-71	
Proc. S. Passivo:	Janaina Diniz Ferreira de Andrade Martins/Outro(s)	
Origem:	DF/Pouso Alegre	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - NÃO RECONHECIMENTO. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve-se adotar como base de cálculo do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada o valor das saídas de mercadorias desacobertas, sem a inclusão ICMS por dentro.

ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA – FEM. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), conforme previsto no inciso VI do art. 12-A da Lei nº

6.763/75 e no art. 2º, inciso VI, do Decreto nº 46.927/15. Exigências do ICMS relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve-se adotar como base de cálculo o valor das saídas de mercadorias desacobertas, sem a inclusão ICMS por dentro.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR/MANDATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. Os Coobrigados são responsáveis pelos créditos correspondentes a 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 o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de levantamento quantitativo de mercadorias e, ainda, sobre falta de recolhimento do adicional de alíquotas relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme previsto no inciso VI do art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e no inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15, devido ao estado de Minas Gerais, no exercício de 2018.

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

Foram eleitos, como coobrigados, para o polo passivo da obrigação tributária, os diretores da Autuada, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Das Impugnações

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 1.343/1.389 (GFG Comércio Digital Ltda.), 1.638/1.684 (Johann Malte Huffmann), 1.713/1.759 (Philipp Paul Marie Povel) e 1.788/1.834 (Malte Niklas Horeyseck) dos autos do presente Processo Tributário Administrativo Eletrônico – e-PTA.

Sustentam a inocorrência do fato gerador do imposto, alegando que o Fisco teria presumido saídas desacobertas de notas fiscais com base em diferenças entre entradas, saídas e estoque.

Esclarecem que, na realidade, trataria de baixas por perdas de estoque (quebras, extravios, furtos, devoluções imprestáveis, entre outros).

Pontuam que a empresa teria comprovado que essas perdas teriam sido registradas contabilmente e regularizadas por notas fiscais de Código Fiscal de Operações e de Prestações – CFOP 5.927, ainda que extemporâneas. Nesse ponto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observam que o percentual de perdas da empresa em 2018 seria de 0,14% (zero vírgula quatorze por cento), muito inferior à média do varejo nacional (1,38% - um vírgula trinta e oito por cento), segundo a Associação Brasileira de Prevenção de Perdas – ABRAPPE.

Sustentam que o Auto de Infração estaria eivado de nulidades, visto que a inclusão dos períodos de janeiro a setembro de 2018 seria vedada pelo prazo decadencial previsto no CTN.

Acrescentam que a alegada nulidade do Auto de Infração também decorreria do fato de que a Autoridade Fiscal teria partido dos registros de estoque do ano de 2017 sem considerar que referidas operações já teriam sido objeto de lançamento anterior nos autos do PTA nº 01.002385411-91, o que implicaria em tributação em duplicidade dos itens.

Dizem que haveria erro na base de cálculo apurada no lançamento, decorrente de aplicação de ICMS sobre valores de saída que já incluíam ICMS (“ICMS sobre ICMS”).

Pontuam que na apuração da base de cálculo os valores de entrada seriam superiores aos de saída, contrariando a lógica do varejo.

Entendem que a aplicação das penalidades seria totalmente desarrazoada, pelo fato de atingir o patamar de 160% (cento e sessenta por cento).

Argumentam que a inclusão de ex-diretores como corresponsáveis, sem prova de dolo ou infração à lei, seria arbitrária, em afronta ao art. 135 do CTN. Nesse contexto, acrescentam que o Coobrigado Malte Niklas Horeysek sequer seria administrador em 2018.

Mencionam jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Súmula nº 430) e do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG que entendem corroborar o afastamento da responsabilidade dos Coobrigados.

Invocam o princípio da verdade material para dizer que a Administração Pública deveria considerar as provas apresentadas, mesmo que não analisadas pela Fiscalização inicialmente.

Constatam que o lançamento, supostamente baseado apenas em presunção, não poderia prevalecer diante de registros contábeis e fiscais que comprovam as perdas de itens de estoque.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 1.835/1.845 dos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Requer, ao final, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG determina a realização da Diligência de págs. 1.846/1848, que resulta na

manifestação da Fiscalização às págs. 1.849/1.851 e na inclusão dos seguintes documentos: Anexo I (págs. 1.852/1.982) e planilha Excel (Anexo II - amostra de notas fiscais de saídas).

Reaberta vista, os Impugnantes comparecem aos autos, às págs. 1.986/2.007 2.071/2.092, 2.156/2.177 e 2.241/2.263, aduzindo que a manifestação fiscal apresentada não teria respondido, de forma satisfatória, aos questionamentos elaborados pela Assessoria e, mais que isso, teria exposto ainda mais os equívocos da autuação e os erros de cálculo, reiterando o pedido inicial de nulidade do lançamento.

Apresentam os tópicos que entendem não terem sido satisfatoriamente respondidos pela Fiscalização e os pontos em que discordam da Manifestação Fiscal.

Anexam documentos, incluindo planilha Excel, contendo “(1.1) a demonstração dos equívocos da análise quantitativa feita pela autoridade fiscal, e (1.2) a relação das NF de saída apontadas pela Autoridade Fiscal com as respectivas chaves de acesso”; cópia das notas fiscais eletrônicas – NF-es nºs 000388738, 000388739 e 000388744, que envolvem os 1200 (mil e duzentos) itens considerados em duplicidade (tanto no estoque inicial de 2018, como nas entradas de 2018) para o item “Cadeirinha Balanço Rosa Minha Infância F”; notas fiscais de saída canceladas; notas fiscais de saída de simples remessa; e notas fiscais de baixa de estoque, em razão de perda de mercadorias (CFOP 5.927).

Das Reformulações do Lançamento e dos Aditamentos à Impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 2.428/2.431, para:

- alterar o valor unitário das mercadorias que compõem o levantamento quantitativo, considerando o valor de base de cálculo do ICMS, visto que na base de cálculo, os descontos incondicionais já foram abatidos, uma vez que não a integram, conforme determina o RICMS/02 (art. 50, inciso I, alínea “b”);

- excluir as notas fiscais canceladas e de simples remessas, relativas ao produto “Cadeirinha Balanço Rosa Minha Infância F”.

A reformulação do lançamento encontra-se demonstrada no Termo de Extinção do Crédito Tributário (pág. 2.427); no Demonstrativo do Crédito Tributário (pág. 2.436); e na planilha Excel contendo o “LQ2018 Reformulação”.

Na oportunidade, anexa aos autos planilhas Excel contendo as notas fiscais de entradas e saídas, relativas ao exercício de 2018, as quais compõem o referido levantamento quantitativo.

Regularmente cientificados sobre a retificação, a Autuada e os Coobrigados aditam suas impugnações, às págs. 2.447/2.469, 3.721/3.743, 4.172/4.194 e 4.931/4.953, respectivamente, reiterando os termos da inicial que, no entendimento deles, não foram acatados pelo Fisco e acrescentando argumentos e documentos.

A Fiscalização, analisando os documentos acostados à Impugnação e aditamentos, procedeu à nova retificação do lançamento, conforme o Termo de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reformulação do Lançamento de págs. 5.732/5.735, promovendo as seguintes alterações:

- exclusão da NF-e de entrada nº 11707990 (importação), que se encontra cancelada;
- correção de cálculo do valor médio.

O valor unitário médio para cálculo do valor das saídas desacobertas de documentação fiscal foi calculado da seguinte forma:

- para apuração do valor unitário mensal, dividiu-se o valor da base de cálculo, informada nas notas fiscais, pelas quantidades saídas;
- para apuração do valor unitário anual, a média do valor unitário mensal foi somada e o total dividido pela quantidade de meses.

As alterações encontram-se demonstradas nas planilhas “LQ2018 Reformulação 2” e “Novo Detalhamento do Crédito”.

Foram, ainda, incluídos o Termo de Extinção do Crédito Tributário (pág. 5.730) e o Demonstrativo do Crédito Tributário (pág. 5.731).

Regularmente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos aditam suas impugnações, às págs. 5.752/5.774 e 6.004/6.0026 e 6.027/6.049, reiterando os termos das impugnações não acatados pelo Fisco e acrescentando que a cobrança fiscal continuaria eivada de nulidades, relacionando as seguintes inconsistências existentes no Levantamento Quantitativo Reformulado:

- o Fisco, sem qualquer fundamentação que o justifique, teria reincluído o item nº 2320649 (“Cadeirinha Balanço Rosa Minha Infância F”) no Auto de Infração;
- tal inclusão indicaria com maior clareza a nulidade do lançamento, por ausência de motivação, em afronta ao art. 142 do CTN;

- tal reinclusão sequer poderia ter sido realizada em razão da decadência, tendo em vista que se caracterizaria como novo lançamento que não pode ser realizado se decorridos mais de 5 (cinco) anos de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN c/c o art. 149, parágrafo único, do CTN;

- verificou-se que também se encontrariam canceladas as NF-es nºs 10255702 e 10259072 – (Docs. 01 e 02 anexos), devendo serem excluídas do Levantamento;

- quanto ao item nº 8480762 - “Bicicleta Schwinn Colorado Aro 29 Caloi”: *“itens de entrada que foram contabilizados em 2017, mas escriturados em 2018, razão pela qual equivocadamente compuseram, a um só tempo, o estoque inicial e as entradas de 2018”.*

Novamente, em acatamento parcial das razões de defesa, o Fisco retifica o crédito tributário, conforme o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 6.058/6.060, para excluir do Levantamento as Notas Fiscais nºs 10255702 e 10259072, que se encontram canceladas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A alteração encontra-se demonstrada na planilha “LQ2018 Reformulação 3”. Foram, ainda, incluídos o Termo de Extinção do Crédito Tributário (pág. 6.056) e o Demonstrativo do Crédito Tributário (pág. 6.057).

Novamente intimados, os Sujeitos Passivos comparecem aos autos e aditam as impugnações, às págs. 6.075/6.087, 6.301/6.313, 6.314/6.326 e 6.327/6.339, reiterando os termos não acatados pelo Fisco e apresentando novas irregularidades detectadas no Levantamento Quantitativo, quais sejam:

- também teria ocorrido o cancelamento das Notas Fiscais de Entrada n°s 012832483 e 012868441, as quais deveriam ser excluídas do LEQFID;

- referente ao item n° 2511302 (Cama Carros com Aerofólio Disney Star Pu), cuja apuração resultou em 13 (treze) unidades como saídas desacobertas de documentação fiscal: a Nota Fiscal de Entrada n° 000104992, que envolve 12 (doze) unidades, embora tenha tido entrada contábil em **31/10/17**, a escrituração fiscal no livro de entradas no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED teria ocorrido no dia **22/01/18**, gerando uma pequena distorção entre a informação contábil de “estoque final” *versus* informação fiscal do “SPED” de “entradas”; e, ainda, 1 (uma) unidade remanescente existe porque haveria uma perda, conforme evidencia a NF-e n° 047.986.907 (Doc. 03).

A Fiscalização, após análise dos argumentos e documentos acostados pela Defesa aos autos, e mediante revisão de todos os documentos fiscais que lastreiam o Levantamento Quantitativo, promove nova retificação do crédito tributário, conforme o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 6.346/6.348, para excluir as Notas Fiscais n°s 012832483 e 012868441, indicadas pelos Impugnantes, bem como as de n°s 12868631, 12869046, 12870499, 12873274, 12873370, 12873475, 12890237 e 12890257, que se encontram canceladas. Anexa, ainda, o Levantamento Quantitativo reformulado (planilha Excel “LQ2018 Reformulação4”), o Termo de Extinção do Crédito Tributário (pág. 6.344) e o Demonstrativo do Crédito Tributário (pág. 6.345).

Regularmente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos aditam novamente suas impugnações, às págs. 6.365/6.377, 6.409/6.421, 6.422/6.434 e 6.435/6.447, reiterando os termos das impugnações não acatados pelo Fisco e acrescentando a discordância com a apuração do Levantamento Quantitativo, no tocante aos seguintes itens (mercadorias):

- item n° 180779: a quantidade de 30 (trinta) unidades desacobertas de documento fiscal se referiria à perda de estoque, conforme NF-e n° 47986904, emitida pela empresa;

- item n° 2484731 (“Bicicleta Aro 12 Cecizinha Rosa e Bra”): a quantidade de 29 (vinte e nove) itens apurada como saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal decorreria de erro na informação das quantidades de entradas e de saídas, bem como das notas fiscais de perdas não consideradas;

- item n° 7151931 (“Kit Perf Ferrari Black edt 125ml+SG 150m”), cuja apuração resultou em 30 (trinta) unidades saídas desacobertas de documentação fiscal: quanto à NF-e de Entrada n° 000057656 (Doc. 05), com 30 (trinta) unidades, embora tenha tido entrada contábil em 09/11/17, a escrituração fiscal no livro de

entradas no SPED ocorreu no dia 05/04/18, gerando uma pequena distorção entre a informação contábil de “estoque final” *versus* informação fiscal do “SPED” de “entradas”.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 6.448/6.461, dos autos, refuta as alegações da Defesa, apresentadas em sede de aditamentos, e presta esclarecimentos sobre a diligência proposta pela Assessoria.

Ao final, requer a procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário.

Da Instrução Processual

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 10/04/25, decide proferir o Despacho Interlocutório de pág. 6.469, com o seguinte teor:

Decisão

ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, contado do recebimento da intimação, **traga aos autos os elementos que demonstrem a existência remanescente de duplicidade de entradas no levantamento quantitativo realizado que não tenham sido consideradas pelo Fisco a partir das reformulações efetuadas.** Os elementos devem ser apresentados na forma de planilha e outros documentos fiscais, e registros da escrituração fiscal que a Impugnante julgue pertinentes para comprovar o alegado. O prazo estabelecido para o cumprimento da presente deliberação, superior aos 10 (dez) dias previstos no art. 157 do RPTA, justifica-se pela complexidade na obtenção das informações e/ou documentos solicitados. Em seguida, vista à Fiscalização. (...)

(Grifou-se)

A Impugnante/Autuada promove a juntada dos seguintes documentos:

- cópia das NF-es nºs 000388738, 000388739 e 000388744;
- NF-e nº 235627; e
- recibos de entrega da Escrituração Contábil Digital – ECD de setembro de 2017, outubro de 2017, novembro de 2017, dezembro de 2017 e janeiro de 2018.

Manifesta-se às págs. 6.481/6.489.

Afirma que, conforme manifestado ao longo do processo administrativo, para vários itens, haveria equívoco relacionado ao estoque inicial. Isso teria ocorrido porque algumas notas fiscais compuseram o estoque final de 2017 e o inicial de 2018

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ao mesmo tempo, de modo que as entradas teriam sido registradas em duplicidade, o que teria impacto no resultado do levantamento quantitativo de estoque.

Diz que, em resumo, as respostas à Manifestação Fiscal demonstraram:

- em 30/04/24, 1200 (mil e duzentas) unidades a mais do item nº 2320649 - “Cadeirainha Balanço Rosa Minha Infância F” (parágrafos 31–37);

- em 12/09/24, 3 (três) unidades a mais do item nº 8480762 – “Bicicleta Schwinn Colorado Aro 29 Caloi” (parágrafos 36–47);

- em 07/11/24, 12 (doze) unidades a mais do item nº 2511302 – “Cama Carros com Aerofólio Disney Star Pu” (parágrafos 24–34);

- em 14/01/25, 16 (dezesesseis) unidades a mais do item nº 2484731 – “Bicicleta Aro 12 Cecizinha Rosa e Bra” (parágrafos 15–29) e 30 (trinta) unidades a mais do item nº 7151931 – “Kit Perf Ferrari Black edt 125ml+SG 150m” (parágrafos 30–38).

Pontua que, em face da decisão prolatada na sessão de julgamento, em que se pontuou que a empresa teria apresentado apenas *prints* de tela e documentos que não estariam aptos, por si só, a comprovar a duplicidade das entradas, abriu-se prazo para manifestação com a complementação da documentação apresentada.

Aduz que, em virtude disso, a empresa passaria a demonstrar/reiterar, item a item, agora com novos documentos, o porquê de as entradas em duplicidade:

- item nº 2320649 - “Cadeirainha Balanço Rosa Minha Infância F”: 3 (três) notas fiscais (NF-e’s nº 000388738, 000388739 e 000388744 – Doc. 01), que envolvem 1200 (mil e duzentos) itens, tiveram entrada contábil em 2017, mas entrada fiscal apenas em 2018.

Na oportunidade, apresentou-se *print* retirado do sistema contábil SAP e demonstrou-se, por meio do SPED, que os registros fiscais teriam ocorrido apenas em 2018.

Apresenta *print* do registro C170 do SPED e afirma que “*no print acima, 000388744, 000388738 e 000388739 são as notas fiscais. 19/12/2017 é a data da entrada contábil, enquanto 03/01/2018 a entrada fiscal. Por sua vez, 2320649 é o número do item*”.

Requer a juntada do recibo de entrega da ECD, que entende comprovar que os registros contábeis da empresa teriam sido devidamente entregues ao Fisco, que inclusive já possuiria, desde o início, absolutas condições de perceber, através do confronto das notas fiscais com a ECD, que a entrada contábil das Notas Fiscais nºs 000388738, 000388739 e 000388744 foi realizada no exercício de 2017.

Os demais itens (acima elencados) também foram objeto de análise por parte da Impugnante, nos mesmos moldes do item nº 2320649, o que será discutido quanto se tratar do mérito.

Em seguida, os Coobrigados se manifestam às págs. 6.494/6.502, 6.503/6.511 e 6.512/6.520.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se, às págs. 6.521/6.522, aduzindo que tais argumentos já foram analisados nas manifestações anteriores, discorre sobre os documentos acostados e conclui que *“como a auditoria fiscal de ICMS tem como objetivo verificar a conformidade das operações da empresa com a legislação tributária; que a legislação do ICMS impõe regras específicas sobre como devem ser registradas as entradas de mercadorias; que a escrituração fiscal deve ser feita para viabilizar a fiscalização acerca do cumprimento da obrigação principal; que a escrituração contábil deve corresponder ao que foi registrado na escrituração fiscal; e, ainda que as mercadorias não são plenamente identificáveis”*, não se pode acatar os argumentos da Defesa.

Registre-se que os Impugnantes requerem a juntada de documento denominado “Resposta à Manifestação Fiscal”, a qual é indeferida pela Assessoria, por falta de previsão legal para a prática do ato, nos termos dos arts. 117 a 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG, em Despacho de págs. 6.524/6.525, indeferiu a juntada aos autos do documento “Resposta à Manifestação Fiscal”, apresentado pela Impugnante via Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual – SIARE, por ausência de previsão legal para a prática do ato, nos termos dos arts. 117 a 120 do RPTA, uma vez que tal documento trata meramente de contestação à manifestação fiscal referente aos documentos acostados pela Impugnante, em atendimento ao Despacho Interlocutório.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 6.530/6.566, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 27/09/18. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de págs. 2428/2431; 5732/5735; 6058/6060 e 6345/6348 dos autos, e, ainda, para adotar como base de cálculo do ICMS, do ICMS/FEM e das Multas de Revalidação e Isolada o valor das saídas desacobertas apurados na planilha “LQ2018Reformulação4”, sem a inclusão do ICMS por dentro.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

Sustenta a Defesa que o Auto de Infração estaria eivado de nulidade, por violação ao art. 142 do CTN, visto que *“por uma simples análise da planilha de valores apresentada pela Autoridade Fiscal, já se identifica erros tão grosseiros que, além de macular o lançamento e colocar os critérios e metodologia utilizados pela Autoridade Fiscal em questionamento (por manifesta violação ao art. 142 do CTN), também representam óbice ao exercício dos direitos ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV da CRFB/88), na medida em que não permitem ao contribuinte nem mesmo a possibilidade de refazer a apuração fiscal e contestar os cálculos individualmente”*.

Defende que, de acordo como o citado dispositivo legal, uma das principais funções do lançamento tributário é justamente o de determinar a matéria tributável, sendo fundamental que os valores “de entrada” e “de saída”, levados em consideração para lastrear eventual lançamento, estejam corretos, o que não teria ocorrido no caso em discussão.

Destaca valores lançados na planilha do Anexo I, que entende demonstrar que a Fiscalização teria indicado, para diversos produtos, o valor médio de entrada muito superior ao valor de saída, o que já suscitaria questionamentos sobre a base das informações extraídas e sobre a metodologia utilizada.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Insta destacar que, em resposta à Diligência proposta pela Assessoria, o Fisco esclareceu a metodologia utilizada para apuração do preço médio das saídas, anexando planilha demonstrativa da apuração (Anexo I), bem como foram anexados aos autos arquivos Excel, contendo todas as notas fiscais de saída e todas as notas fiscais de entrada que compõem o presente levantamento quantitativo (registro C170 do SPED Fiscal), permitindo aos Impugnantes conferirem os cálculos e apresentarem as supostas inconsistências.

Ademais, verifica-se que os Impugnantes apresentaram os pontos de discordância com o levantamento quantitativo, os quais foram parcialmente acatados pelo Fisco, tendo sido efetuadas reformulações do lançamento, especialmente em relação ao preço médio das saídas, conforme relatado.

Noutra toada, os Impugnantes sustentam que as reformulações do lançamento evidenciariam ainda mais os equívocos cometidos pelo Fisco e não afastariam a nulidade do lançamento.

Defendem que *“os fundamentos do auto de infração são todos os argumentos e documentos que supostamente embasam a lavratura. Logo, a juntada de tantos documentos caracteriza nova fundamentação a exigir ao menos, prazo de 30 dias para aditamento da impugnação”*, conforme disposto no § 1º do art. 120 do RPTA, sob pena de se violar o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Sustentam que a Fiscalização não teria conseguido impugnar a manifestação dos Impugnantes quanto ao ponto em que se afirmou não ser possível a combinação dos arts. 53, inciso III c/c o 54, inciso IX, do RICMS/02, para fins de arbitramento.

Afirmam, ainda, que a Manifestação também evidenciaria a nulidade da autuação porque teria tornado clara a sua contradição interna quanto ao período fiscalizado, arguindo que “*Quando da lavratura do Auto de Infração, indicou-se que a referência era de 01/12/2018 até 31/12/2018*”, enquanto “*no Termo de Reformulação do Lançamento, a autoridade admite que levou em consideração as supostas saídas ocorridas durante todo o ano de 2018*”, o que, desde a Impugnação, a empresa defende que, “*na verdade, os supostos fatos geradores teriam ocorrido durante todo o exercício de 2018, razão pela qual há decadência de todas as supostas saídas ocorridas até 27/09/2018, pois a notificação do lançamento ocorreu em 27/09/2023*”.

Acrescentam que evidenciaria também a nulidade do Auto de Infração o fato de o Fisco ter acolhido o pedido quanto ao item “Cadeirinha Balanço Rosa Minha Infância F”, sendo que o único item que recebeu análise minuciosa foi retirado do Auto de Infração.

Após a segunda reformulação do lançamento, os Impugnantes passam a argumentar que “*sem qualquer fundamentação que o justifique, a fiscalização simplesmente reincluiu o item 2320649 (Cadeirinha Balanço Rosa Minha Infância F) no auto de infração*”, o que indicaria, com maior clareza, a nulidade do lançamento por ausência de motivação, em violação ao disposto no art. 142 do CTN.

Entretanto, não lhes cabe razão.

Em primeiro lugar, esclareça-se que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário trata-se de procedimento tecnicamente idôneo, utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02.

RICMS/02

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$$

A equação acima consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente ou por período.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A revisão do lançamento está prevista nos arts. 145 e 149 do CTN, c/c o art. 120 do RPTA. Confira-se:

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

RPTA

Efeitos de 1º/03/2008 a 1º/10/2019 - Redação original:

"Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:"

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

(...)

(Grifou-se)

No caso dos autos, não houve alteração da acusação fiscal ou inclusão de nova fundamentação legal ou material, como alegado, tendo sido revisto o lançamento para adequação do Levantamento Quantitativo, de modo a espelhar a realidade das operações, por acatamento de argumentos da Defesa.

Todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, uma vez que o Fisco, depois de recebida a impugnação, tendo acatado parte das alegações do Contribuinte, reformulou o lançamento e abriu prazo para os Sujeitos Passivos, conforme previsto no artigo supramencionado.

Ressalte-se que a cada reformulação do lançamento foram emitidos os respectivos Termos de Reformulação, nos quais encontram-se fundamentadas as alterações do lançamento, sendo que, ao promover exclusão de notas fiscais, como ocorreu no caso em discussão (exclusão das notas fiscais canceladas e de simples remessa), ocorre alteração em vários itens, podendo ocorrer a inclusão ou exclusão destes, não ocorrendo qualquer nulidade ou vício nesse procedimento.

Não se verifica qualquer descumprimento à legislação tributária que enseje a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Assim dispõe o citado art. 142 do CTN:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais, que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentar as respectivas defesas, 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.

No tocante às razões apresentadas quanto à decadência em face da reformulação do lançamento e da base legal para o arbitramento, estas confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de levantamento quantitativo de mercadorias e, ainda, sobre falta de recolhimento do adicional de alíquotas relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme previsto no inciso VI do art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e no inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15, devido ao estado de Minas Gerais, no exercício de 2018.

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

Foram eleitos, como coobrigados, para o polo passivo da obrigação tributária, os diretores da Autuada, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnantes pleiteiam, *a priori*, que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 27/09/18, por entenderem ser aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Sustentam que, pela leitura do relatório fiscal, a Fiscalização teve como objeto temporal todo o exercício de 2018, ou seja, todas as (presumidas) operações de saída que não teriam sido acompanhadas de notas fiscais e ocorridas entre 01/01/18 e 31/12/18 teriam sido levadas em consideração pelo Fisco quando do lançamento do tributo, tanto que “a Autoridade Fiscal considerou como ‘estoque inicial’ aquele registrado em 01/01/18 e ‘estoque final’ aquele registrado em 31/12/18”.

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

Esclareça-se que, em face da metodologia do levantamento quantitativo adotada, a verificação da ocorrência de promover saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal é possível somente ao final do exercício. No caso em discussão, a ocorrência foi apurada em 31/12/18.

Tal irregularidade (saída de mercadoria desacoberta) é apurada no final do período, levando em conta os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles. E ocorre quando o estoque declarado é menor do que o estoque apurado, ou aritmético.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo (§ 4º do art. 150 do CTN), se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No entanto, é cediço que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos na forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2018 iniciou-se em 01/01/19, findando-se em 01/01/24, nos termos do inciso I do mencionado art. 173. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 25/09/23 e que a Autuada teve ciência em 27/09/23 (pág. 1.338) e os Coobrigados em 04/10/23 (págs. 1.340/1.342), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

Ademais, o art. 150, § 4º, alegado pelos Impugnantes, estabelece explicitamente que a homologação não se aplica aos casos em que ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

É claro o dispositivo legal quando estabelece que se “a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

No caso dos autos, a irregularidade tratada é a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conduta que tem como elemento subjetivo o dolo caracterizado pela omissão de receita no sentido de suprimir ou reduzir tributo.

Assim, por qualquer prisma que se analise a hipótese dos autos, não há dúvida de que, no presente caso, deve ser observado o disposto no art. 173, inciso I, do CTN para apuração do prazo decadencial.

Tampouco há que se falar em decadência, em razão da reformulação do lançamento.

Alegam os Impugnantes que não se poderia reincluir no lançamento item já excluído anteriormente, por se caracterizar como novo lançamento, o qual não poderia ser realizado se decorridos mais de 5 (cinco) anos de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN c/c o art. 149, parágrafo único, do CTN.

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

Cabe destacar que as reformulações do lançamento que alteram o crédito tributário foram realizadas para **reduzir** o seu valor, acatando argumentos trazidos na Impugnação e seus aditamentos, em consonância com o art. 145, inciso I, do CTN:

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

(...)

Nesse caso, não há que se falar em decadência, pois o prazo decadencial para revisar o lançamento alcança apenas as mudanças decorrentes da reformulação por iniciativa de ofício da Autoridade Administrativa, visto que a decadência diz respeito à perda do direito do Fisco para constituir/revisar o crédito tributário (e não do direito de o Contribuinte se defender de exigências indevidas por meio do contencioso administrativo fiscal).

Ademais, verifica-se que o item nº 2320649 (“Cadeirinha Balanço Rosa Minha Infância F”), ao contrário do alegado pelos Impugnantes, não foi excluído do Auto de Infração na primeira rerratificação do lançamento, mas teve seus valores alterados, em face da exclusão de notas fiscais canceladas e de simples remessa, conforme se verifica da planilha anexa aos autos (“LQ 2018 Reformulação”).

Registre-se que é da natureza do levantamento quantitativo que ocorra alterações nos resultados das ocorrências, em face de alteração nos componentes da equação (Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final).

No caso em discussão, verifica-se que não houve agravamento ou aumento do crédito tributário, mas uma redução deste, em estrito cumprimento aos pedidos da Impugnante realizados na impugnação, devendo-se ressaltar que não houve alteração da acusação fiscal contida no Auto de Infração originalmente lavrado, qual seja, saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Como o Auto de Infração foi originalmente formalizado dentro do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, não há que se falar em decadência do crédito tributário relativo ao exercício de 2018, como afirmado anteriormente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afastado o argumento de decadência, passe-se às questões de mérito, propriamente dito.

Trata, a irregularidade apurada nos presentes autos, da constatação de que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, apurada mediante o levantamento quantitativo, realizado a partir das informações transmitidas pelo Contribuinte, por meio da Escrituração Fiscal Digital – EFD/SPED (notas fiscais de saídas, notas fiscais de entradas e registro de inventário).

Conforme relatado pelo Fisco, a Autuada tem como atividade principal o comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios (Classificação Nacional das Atividades Econômicas – CNAE 4781-4/00), é detentora de regime especial autorizado pelo e-PTA/RE nº 45.000014974-72 e atua no setor de *e-commerce* (operação contratada no âmbito do comércio eletrônico ou telemarketing), sob o nome fantasia “DAFITI GROUP”.

Com relação à aplicação da substituição tributária, de acordo com o art. 9º do Regime Especial, essa não se aplica às vendas realizadas no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing, destinadas a consumidor final.

Os Impugnantes alegam, inicialmente, que o Fisco presumiu, com base exclusivamente nas informações contidas na EFD/SPED e em uma planilha Excel enviada pelo Contribuinte, que a Autuada teria dado saída a mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, sem, contudo, analisar os registros contábeis, o estoque físico, os controles internos e demais informações que poderiam confirmar (ou afastar) referida presunção.

Aduzem que, por se tratar de plataforma de venda exclusivamente *online*, qualquer eventual operação de saída que tivesse sido realizada sem a respectiva documentação fiscal (além de improvável nesse modelo de negócio), certamente teria deixado lastro nos registros de *e-commerce*, o que seria facilmente detectável pela autoridade competente.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Como já mencionado, o Fisco, para desenvolvimento dos trabalhos, utilizou-se da técnica fiscal do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, procedimento idôneo previsto no art. 194, incisos II e III, do RICMS/02.

O Levantamento Quantitativo Financeiro Diário tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

Registre-se que, para a realização do levantamento quantitativo, o Fisco utilizou-se dos dados contidos nos arquivos eletrônicos da EFD/SPED transmitidos pelo Contribuinte, o qual deve conter todos os documentos fiscais de entrada e saída registrados pela Impugnante e informações de estoques.

No levantamento realizado, a Fiscalização valeu-se de aplicativo específico que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas

significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo, o resultado da aplicação de critérios objetivos que retratam o que dispõe a legislação de regência.

O levantamento quantitativo, baseado em arquivos SPED enviados pela própria Impugnante, é meio adequado de fiscalização e constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando a apuração da movimentação de mercadorias ocorrida no 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.

Portanto, não há que falar em presunção, ou tampouco que deveriam ter sido analisados registros contábeis e controles internos para confirmação da irregularidade constatada.

No caso em discussão, apurou-se saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme demonstrado no relatório “Planilha Levantamento Quantitativo” (Anexos 1 a 5 do grupo “Provas” do e-PTA) e planilhas Excel contendo o “LQ2018 Reformulação” (grupo “Reformulação do Lançamento”).

Como já exposto, cabe ao Sujeito Passivo, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso as acate, promova as devidas correções.

Cabe pontuar que o LEQFID sofreu 4 (quatro) reformulações, contemplando as seguintes exclusões, em face dos argumentos de defesa apresentados pelos Impugnantes:

- exclusão das notas fiscais canceladas e de simples remessas, relativas ao produto “Cadeirinha Balanço Rosa Minha Infância F”; e
- exclusão das seguintes notas fiscais de entradas, que se encontram canceladas: 11707990, 10255702, 10259072, 012832483 e 012868441, 12868631, 12869046, 12870499, 12873274, 12873370, 12873475, 12890237 e 12890257.

De fato, em sede de impugnação inicial, os Impugnantes alegaram que teria sido informado no Relatório Fiscal Complementar *que para fixação do valor médio das entradas e saídas, teria sido utilizado os valores constantes das informações repassadas pelo contribuinte de seus registros fiscais, tomando por base as operações do exercício, por produto*. Entretanto, tal assertiva não estaria correta, “*pois os dados enviados pela empresa não indicavam valores tais como apurados na autuação*”.

Na oportunidade, citou exemplos, nos quais demonstrava que o valor médio de entrada era muito superior (em alguns casos mais de dez vezes superior) ao valor de saída, o que já suscitaria questionamentos sobre a base das informações extraídas e sobre a metodologia utilizada.

Em face desses argumentos, a Assessoria do CCMG proferiu diligência, com o seguinte teor:

Despacho

(...) para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:

1) Esclarecer como se deu a apuração do valor unitário médio de saída, utilizado para apuração da base de cálculo do ICMS e demonstrar exemplificativamente;

(...)

A Fiscalização, em resposta à diligência, esclarece que a apuração do valor unitário médio se daria a partir do preço da mercadoria cheio (sem desconto), pois tratando-se de levamento quantitativo, este é o preço utilizado, uma vez que o valor com descontos não é o preço “real” da mercadoria. Apresenta relatório de produto por saída (Anexo I - págs. 1.852/1982), com o item nº 2320649, de forma exemplificativa, e planilha Excel (Anexo II), contendo amostra de notas fiscais de saídas.

A partir desse exemplo, os Impugnantes alegam que, independentemente dos valores médios apresentados (quantitativamente), o procedimento para calculá-los, com base em arbitramento, seria incorreto e não atenderia aos requisitos determinados pela legislação mineira, especialmente os arts. 53 e 54 do RICMS/02, que preveem, de forma expressa, (i) as hipóteses em que o valor da operação ou prestação podem ser arbitrados; e (ii) em quais dessas hipóteses pode ser utilizada a técnica de apuração de “valor médio”.

Sustentam que, no caso em tela, a Autoridade Fiscal alegou ter ocorrido suposta “*saída desacobertada de nota fiscal*” e, por isso, enquadrou o arbitramento na hipótese do art. 53, inciso III, e o parâmetro no art. 54, inciso IX, do RICMS/02, o que, no entendimento deles, estaria incorreto, visto que “*tal combinação é vedada pela legislação mineira. Nos termos expressos do art. 54, IX do RICMS/02 (ou mesmo do equivalente art. 22, IX do RICMS/23), o parâmetro de apuração com base no valor médio das operações apenas pode ser utilizado “nas hipóteses dos incisos I, IV e V do artigo anterior”*”.

Aduzem que, no caso dos autos, a própria Autoridade Fiscal acusou o Contribuinte de ter realizado saídas sem documentação fiscal, nos termos do inciso III do art. 53 do RICMS/02. Por essa razão, não poderia ser aplicado o parâmetro de cálculo (valor médio) disposto no art. 54, inciso IX, do RICMS/02.

Argumentam, ainda, que, ao contrário do entendimento fiscal, se notaria pelo histórico das operações realizadas pelo Contribuinte e pela própria dinâmica do setor varejista de *e-commerce* que as vendas de produtos nos sites de *e-commerce*, como a DAFITI, usualmente possuiriam descontos não condicionados concedidos aos consumidores.

Reiteram os argumentos quanto ao fato de que, para vários produtos, os valores médios de entrada indicados seriam substancialmente superiores aos valores médios de saída apurado pela Fiscalização, inconsistência essa que teria sido objeto de apontamento na diligência.

É oportuno registrar que o Fisco, em relação ao valor médio unitário, utilizado para apuração da base de cálculo das saídas de mercadorias desacobertadas de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentação fiscal, promoveu as seguintes alterações, mediante reformulações do lançamento:

- alteração do valor unitário das mercadorias que compõem o Levantamento Quantitativo, considerando o valor de base de cálculo do ICMS, visto que na base de cálculo, os descontos incondicionais já foram abatidos, uma vez que não a integram, conforme determina o RICMS/02 (art. 50, inciso I, alínea “b”) (1ª reformulação do lançamento);

- correção de cálculo do valor médio (2ª reformulação do lançamento).

Observa-se que, na segunda reformulação do lançamento, o Fisco reconhece que houve erro no cálculo efetuado, na extração dos valores. Alguns valores foram carregados cheios, sem dividir pela quantidade, o que levou à discrepância. Para sanar os erros de cálculo, foram revisados todos os preços, adequando-os, conforme levantamento reformulado. Para tanto, foi adotada a seguinte metodologia:

- a) para apuração do valor unitário mensal, dividiu-se o valor da base de cálculo (NF) pelas quantidades saídas;

- b) para apuração do valor unitário anual, a média do valor unitário mensal foi somada e o total dividido pela quantidade de meses.

Assim sendo, ficam superados os argumentos relativos ao valor médio apurado, no tocante aos descontos incondicionais e em relação ao fato de o valor médio de entrada se apresentar muito superior (em alguns casos mais de dez vezes superior) ao valor de saída.

Cumprе esclarecer que os resultados apurados mediante levantamento quantitativo financeiro diário são fruto de aplicação matemática na qual são utilizados unicamente os dados contidos nos arquivos eletrônicos da EFD/SPED transmitidos pelo Contribuinte, relativos aos documentos fiscais de entrada e saída registrados pela Impugnante e informações de estoques.

Mediante tal sistemática, a Fiscalização apurou saídas de mercadorias sem documentação fiscal, fato que remete ao arbitramento dos preços conforme autoriza o art. 51, incisos III, da Lei nº 6.763/75 e o art. 53, inciso III, do RICMS/02, nos seguintes termos:

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:

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

(...)

RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

(...)

Já o parâmetro adotado pelo Fisco de arbitrar o valor das operações com base no valor médio destas, por seu turno, está previsto nos arts. 54, inciso IX, e 194, § 4º, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02

Art. 54 - Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

(...)

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.

(...)

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

(...)

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

(...)

(Grifou-se)

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais supracitados que o procedimento adotado pelo Fisco está correto e perfeitamente embasado na legislação tributária.

Importante destacar que o § 2º do art. 54 do RICMS/02 dispõe que os valores arbitrados podem ser contestados pelo contribuinte, mediante exibição de documentação hábil e idônea que demonstre qual foi o valor real das operações.

Verifica-se que, ao contrário do alegado pela Defesa, não há vedação expressa no RICMS/02 para utilização do valor médio das operações realizadas no período.

Assim sendo, não há qualquer ilegalidade na utilização do valor médio das mercadorias, pois tal medida visa, única e exclusivamente, tornar o preço arbitrado razoável ou o mais próximo possível da realidade, pois, por se tratar de uma média aritmética, o preço arbitrado tende a se situar entre os preços mínimos e máximos praticados em cada período.

Noutra toada, alegam os Impugnantes que o que a Autoridade Fiscal supõe serem “saídas desacobertadas de notas fiscais” seriam, na verdade, “baixas por ajuste de inventário” decorrentes de perdas de itens do estoque; o que, segundo alegam, seria comum no setor varejista ao qual a Impugnante pertence, decorrentes de quebra de itens do estoque, perecimento/validade do produto; extravio no transporte; furtos internos e/ou externos; devolução de mercadoria imprestável para ser revendida, dentre outros.

Aduzem que *“tal problemática já foi objeto de robustos estudos. De acordo com pesquisa anual realizada pela Associação Brasileira de Prevenção de Perdas – ABRAPPE (Doc. 04), o índice médio de perdas do mercado varejista brasileiro no ano de 2018 – ano da fiscalização ora combatida – foi de 1,38% das operações, estando os setores de moda e perfumaria entre os principais segmentos sujeitos às perdas”*.

Destacam que, no caso concreto, o cenário identificado pelos registros contábeis da DAFITI seria muito semelhante: muito embora para o ano de 2018 a empresa ainda não tivesse desenvolvido ferramenta de gestão que desse visibilidade às causas das perdas, os dados levantados nos últimos anos de 2021 e 2022 (Doc. 05) mostrariam que as principais causas de perda da empresa também correspondem a “quebras operacionais”, extravios nos centros de distribuição, devolução de mercadorias pelos consumidores em situação muitas vezes inservíveis para revenda, entre outros.

Afirmam que referidas perdas seriam tão comuns e esperadas no setor varejista que a própria legislação tributária estadual prevê um CFOP específico (5.927) para registro fiscal das baixas de inventário em razão de perda.

Aduzem que, com o objetivo de regularizar sua situação fiscal e garantir visibilidade e lastro à realidade fática que já havia sido devidamente registrada contabilmente – qual seja, a baixa do inventário em razão da perda de mercadorias (verdade material) – a Impugnante teria cuidado de emitir todas as notas fiscais de CFOP 5.927, correspondentes aos itens “perdidos/baixados” do estoque, conforme se verificaria pelos documentos apresentados quando do procedimento exploratório (Doc. 03).

Sustentam que, ainda que referidas notas fiscais tenham sido emitidas de forma extemporânea (fato que foi, inclusive, previamente comunicado à Auditora Fiscal durante o termo exploratório, o que demonstraria boa-fé), o fato é que a regularização a destempo não teria gerado qualquer tipo de prejuízo ao erário, visto que, segundo eles, seria simples descumprimento de obrigação acessória, o que não

poderia, em nenhuma hipótese, ser confundido e qualificado como descumprimento de obrigação principal (ausência de recolhimento de tributo).

Acrescentam que *“quando a análise comparativa parte para o critério quantitativo, a razoabilidade fica ainda mais evidente: as situações de baixa de estoque por perdas de mercadorias (que a fiscalização equivocadamente presumiu serem saídas desacobertas de Notas Fiscais) representaram, no ano calendário de 2018, a apenas 0,14% do total de operações realizadas pela empresa, conforme se verifica pelo levantamento quantitativo anexo (doc. 06)”*. Ou seja, as baixas de estoque em razão de perdas de mercadorias ocorridas no ano de 2018 pela DAFITI representariam um número 10 (dez) vezes menor que a média de perdas do setor varejista apurado pela ABRAPPE (1,38% – um vírgula trinta e oito por cento – das operações).

Trazem, para demonstrar as supostas diferenças de estoque em razão das perdas de mercadorias, os registros contábeis realizados pela empresa no ano de 2018, os quais entendem serem suficientes para comprovar documentalmente que a situação fática ocorrida seria exatamente essa: baixa de estoque decorrente de perda, roubo/extravio ou deterioração das mercadorias (telas SAP).

Alegam que a Autoridade Fiscal, em momento algum, teria analisado o razão contábil e demais registros gerenciais da empresa capazes de demonstrar a ocorrência das referidas perdas, mesmo com as reiteradas solicitações feitas pela Impugnante durante o procedimento de fiscalização, tendo se limitado a confrontar os dados da EFD da empresa.

Por outro lado, o Fisco se manifesta sobre os documentos apresentados pela Defesa, relacionados às supostas perdas de estoques, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal

A hipótese de perdas de estoques, somente poderá ser admitida se demonstrada por meio de documentos hábeis e idôneos de sua ocorrência.

O documento 04 (pesquisa ABRAPPE de Perdas no Varejo Brasileiro - Resultados 2018), juntado a título de prova, não comprova a ocorrência do fato arguido. Se é comumente ao setor a ocorrência de perdas, há que se tomar as providências para a transparência das operações. Sem que haja provas da efetiva ocorrência das situações postas pela impugnante, não há como acatar tal argumento.

(...)

O trabalho desenvolvido envolve o ICMS. Assim, a escrituração fiscal prevalece nesse caso. Ademais, **a escrituração contábil deve estar em consonância com a escrituração fiscal**. Deve ser realizada de tal forma que atenda às exigências da legislação fiscal. Para ser considerada como prova, **os lançamentos na escrituração contábil deveriam estar embasados em**

documentação hábil, comprovando a ocorrência, o que não foi realizado.

Quanto aos registros gerenciais trata-se de documentos internos que não se sobrepõem à ausência de documentos fiscais legalmente exigidos para regularização da situação, no que não foram considerados.

(...)

O contribuinte é responsável pela escrituração de seus livros e arquivos com registros eletrônicos, inclusive no caso de extravio, roubo, furto perda ou inutilização, observados os prazos da legislação.

A emissão extemporânea de notas fiscais no CFOP 5927, conforme já informado à autuada quando do procedimento, não foi acatada pela fiscalização (e-mail de 03/03/23 anexo ao Auto de Infração). A legislação em que buscou amparo não prevê a possibilidade infinita de acertos de estoque motivados por perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda. Há um prazo para que tal procedimento seja realizado.

Nos termos do inciso V do art. 71 do RICMS/2002, a nota fiscal para fins de baixa de estoque decorrente de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, deve ser emitida **dentro do mesmo período em que se verificar o fato**, ou no prazo de **30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial.**

A emissão dessas notas apenas vem fortalecer a apuração fiscal. Houve saídas dessas mercadorias desacobertas de documentação fiscal em 2018. Ao emitir as notas fiscais, com base no levantamento fiscal, 5 anos após a ocorrência verificada, o contribuinte confessa a irregularidade. As notas emitidas denotam intenção de burlar o fisco.

(Destacou-se)

Com razão o Fisco.

Como já exposto, o levantamento quantitativo financeiro diário é um procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194 do RICMS/02, baseado em arquivos SPED enviados pela própria Impugnante, em observação à legislação tributária, sendo este meio adequado de fiscalização e constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando a apuração da movimentação de mercadorias ocorrida no estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não há qualquer fundamento legal para adoção de relatórios gerenciais/contábeis para a realização desse procedimento, não havendo que se falar em análise da escrita contábil do Contribuinte.

Traz-se, por oportuno, os arts. 71 e 73 do RICMS/02, vigentes à época dos fatos ocorridos:

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:

(...)

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 08/07/2021 - Redação original:

"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.

Parágrafo único. Na hipótese de estorno de crédito de ativo permanente entrado no estabelecimento até 31 de julho de 2000, o valor encontrado por período de apuração, nos termos do disposto no artigo 205 da Parte 1 do Anexo V, será destacado em separado."

(Grifou-se)

Prevía o art. 73 do RICMS/02, à época dos fatos ocorridos na presente autuação, que, para efeitos de estorno de crédito, deveria ser emitida nota fiscal com destaque do imposto anteriormente creditado, mencionando o motivo do estorno.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que o contribuinte deveria emitir a nota fiscal para baixa do estoque e estorno dos créditos de ICMS, dele decorrentes, caso existisse, consignando o CFOP 5.927 (*"Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração - Classificam-se neste código os registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias"*).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse entendimento encontra-se exposto em várias respostas a consultas de contribuintes, expedidas pela Superintendência de Tributação, das quais cita-se, a título de exemplo, a Consulta de Contribuinte nº 252/2019. Confira-se:

Consulta de Contribuinte nº 252/2019

ICMS - ESTORNO DE CRÉDITO - ROUBO, PERDA OU DETERIORAÇÃO - NOTA FISCAL GLOBAL - **O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que a mercadoria vier a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda**, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, **dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial, nos termos do inciso V do art. 71 do RICMS/2002.**

(...)

CONSULTA:

A nota fiscal para fins de baixa de estoque, decorrente de roubo, perda ou deterioração, pode ser emitida de forma global, ao final do mês, ou deve ser emitido um documento fiscal a cada perda constatada?

RESPOSTA:

Para efetivar esse estorno, **bem como promover a regularização do estoque**, o estabelecimento da consulente **deverá emitir nota fiscal com destaque do imposto, adotando o CFOP 5.927** - “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante desse estorno, nos termos do art. 73 do RICMS/2002.

Cuidou ainda o legislador de orientar como se deve proceder ao estorno, esclarecendo que, tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente, conforme previsto no art. 72 do RICMS/2002.

Nos termos do inciso V do art. 71 do RICMS/2002, a nota fiscal para fins de baixa de estoque decorrente de roubo, perda ou deterioração, deve ser emitida dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em

se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial.

Desse modo, desde que emitida dentro do mesmo período em que se verificar o fato, a nota fiscal relativa ao estorno, nas hipóteses do inciso V do art. 71 do RICMS/2002, pode ser emitida de forma global, ao final do mês, ou emitida a cada perda constatada.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 4 de dezembro de 2019.

(...)

(Destacou-se e grifou-se)

Conforme se verifica da resposta à Consulta de Contribuintes nº 252/2019, o contribuinte está obrigado à emissão de nota fiscal para baixa do estoque e estorno do crédito de ICMS anteriormente apropriado, sempre que ocorrer baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias, no mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial, conforme já previa o inciso V do art. 71 do RICMS/02.

Portanto, não se pode acatar, para efeito do levantamento quantitativo do exercício de 2018, as notas fiscais de CFOP 5.927, emitidas pela Autuada, **em janeiro de 2023**, visto que em desacordo com o art. 71, inciso V, do RICMS/02, e, claramente, com o objetivo de fazer uma conta de chegada no Levantamento Quantitativo.

No tocante ao arguido quanto ao fato de existência de perdas no setor de *e-commerce*, sustentado na pesquisa realizada pela ABRAPPE, não se discorda que tais eventos podem realmente acontecer no cotidiano de uma atividade empresarial.

Tanto assim, que a legislação prevê procedimentos para escrituração e baixa das mercadorias envolvidas em tais eventos, procedimentos esses que devem ser realizados pelo contribuinte ao tempo dos eventos e que são imprescindíveis para garantia da veracidade e regularidade dos registros contábeis e fiscais daí decorrentes, o que não ocorreu no caso dos autos.

Assim sendo, não havendo notas fiscais que demonstrem as alegadas baixas de estoque decorrente de perdas, emitidas nos termos do inciso V do art. 71 do RICMS/02, não há que se considerar no levantamento quantitativo, como sustentado pelos Impugnantes.

Nesse sentido é a jurisprudência desse CCMG, conforme se verifica nas decisões proferidas em diversos acórdãos, citando-se como exemplo os Acórdãos nºs 25.172/25/3ª, 24.842/24/1ª, 24.832/24/1ª, e 24.198/22/1ª.

Noutra toada, os Impugnantes alegam que, além do Auto de Infração ora combatido, foi lavrado contra a Autuada o Auto de Infração nº 01.002385411-91, que envolveria a mesma situação fática, diferenciando-se apenas quanto ao exercício-base (2017).

Sustentam que, em ambos os processos, a Autoridade Fiscal partiria dos levantamentos quantitativos de estoque (registros de entrada, saída e saldo de estoque), contantes das EFDs do Contribuinte, para presumir que teriam ocorrido supostamente saídas desacobertas de emissão de notas fiscais. Assim, comparou-se as **quantidades iniciais do estoque** somadas às entradas e subtraídas as saídas da empresa. Quando não houve coincidência entre a soma “Estoque Inicial + Entradas – Saídas” com o “Estoque Final”, teria se presumido que houve vendas de mercadorias sem emissão de notas fiscais.

Alegam que, ao fazer a referida apuração de estoque inicial do ano de 2018, a Autoridade Fiscal teria retornado ao saldo de estoque do ano de 2017, sem considerar que, em relação ao referido exercício, já havia tributado parte das saídas que presumiu terem sido desacobertas de documento fiscal.

Entretanto, tal entendimento é equivocado.

Conforme informado pelos Impugnantes, o lançamento no Auto de Infração nº 01.002385411-91 refere-se a saídas de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo.

De acordo com a metodologia do levantamento quantitativo, como já dito anteriormente, a saída desacoberta de documentação fiscal é apurada no final do período, levando em conta os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles. E ocorre quando o estoque declarado é menor do que o estoque apurado.

Assim, as saídas desacobertas representam a diferença positiva entre o estoque declarado e o estoque apurado. Portanto, não compõem o estoque de mercadorias declarado pelo Contribuinte no SPED, sendo que o estoque inicial de 2018 é o declarado como estoque final de 2017.

Como bem pontuado pelo Fisco “*a diferença encontrada no levantamento, tratada como saída desacoberta não pode compor o estoque dos produtos, uma vez que dele saíram. O estoque inicial do ano de 2018 é o registrado pelo contribuinte em seu Registro de Inventário*”.

Saliente-se que o Auto de Infração nº 01.002385411-91 foi aprovado no Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 24.404/22/3ª, e confirmado na Câmara Especial (Acórdão nº 5.688/23/CE).

Observa-se que, a cada reformulação do lançamento, os Impugnantes, em aditamentos à impugnação, elencam itens que entendem que não teriam sido contemplados nas referidas reformulações, apontando as justificativas para as quantidades de saídas de mercadorias desacobertas, apuradas no levantamento quantitativo. Em resumo:

- item nº 2320649 (“Cadeirinha Balanço Rosa Minha Infância F”): erro na composição do estoque inicial, visto que as NF-es nºs 000388738, 000388739 e 000388744, as quais envolvem um total de 1200 (mil e duzentos) itens, tiveram entrada contábil em 29/12/17, enquanto a escrituração fiscal no livro de entradas do SPED ocorreu no dia 03/01/18;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- item nº 8480762 - “Bicicleta Schwinn Colorado Aro 29 Caloi”: as 3 (três) supostas saídas desacobertas de nota fiscal são, na verdade, itens de entrada que foram contabilizados em 2017, mas escriturados em 2018;

- item nº 2511302 (“Cama Carros com Aerofólio Disney Star Pu”), cuja apuração resultou em 13 (treze) unidades como saídas desacobertas de documentação fiscal: quanto à NF-e 000104992, que envolve 12 (doze) unidades, embora tenha tido entrada contábil em 31/10/17, a escrituração fiscal no livro de entradas no SPED ocorreu no dia 22/01/18, e, ainda, 1 (uma) unidade relativa à perda, conforme evidencia a NF-e nº 047.986.907 (Doc. 03).

- item nº 180779: a quantidade de 30 (trinta) unidades refere-se à perda (NF-e nº 47986904);

- item nº 2484731 (“Bicicleta Aro 12 Cecizinha Rosa e Bra”): de acordo com o levantamento quantitativo são (i) 15 (quinze) itens no “estoque inicial”; (ii) 27 (vinte e sete) operações de “entrada”; (iii) 13 (treze) operações de “saída”; (iv) 0 (zero) itens restantes no inventário final; o que levou à conclusão do Fisco de que haveria 29 (vinte e nove) saídas desacobertas de nota fiscal. Ocorre que, conforme se verifica pela documentação anexa e pelas informações abaixo, houve equívocos em três campos: (i) ao invés de 27 (vinte e sete), ocorreram apenas 11 (onze) entradas; (ii) ao invés de 13 (treze), ocorreram 14 (quatorze) saídas; e (iii) ocorreram, ainda, 12 (doze) perdas com respectivas notas fiscais emitidas.

O equívoco relacionado às entradas relaciona-se à NF-e nº 46817905. Referida nota envolve 16 (dezesesseis) unidades, cuja entrada contábil ocorreu em **18/09/17**, e a escrituração fiscal no livro de entradas no SPED em **20/07/18**. O mesmo equívoco ocorreu com a NF-e de Saída de nº 008936736, com 1 (uma) unidade, a qual foi contabilizada em 2018 e escriturada em 2017.

- item nº 7151931 (“Kit Perf Ferrari Black edt 125ml+SG 150m”): a respectiva apuração resultou em 30 (trinta) unidades como saídas desacobertas de documentação fiscal. Quanto à NF-e de Entrada nº 000057656 (Doc. 05), com 30 (trinta) unidades, embora tenham tido entrada contábil em **09/11/17**, a escrituração fiscal no livro de entradas no SPED ocorreu no dia **05/04/18**.

Reitera-se que as alegações quanto às diferenças decorrentes de perdas de estoque não podem ser acatadas, visto que as notas fiscais de CFOP 5.927, emitidas pela Autuada, em janeiro de 2023, não atendem ao disposto no art. 71, inciso V, do RICMS/02.

Em face dos apontamentos acima, a 1ª Câmara de Julgamento oportunizou à Defesa apresentar elementos que demonstrem a existência remanescente de duplicidade de entradas no levantamento quantitativo realizado que não tenham sido consideradas pelo Fisco a partir das reformulações efetuadas.

A Impugnante/Atuada responde que, nas impugnações apresentadas, teria demonstrado que, para vários itens, houve equívoco relacionado ao estoque inicial, decorrente do fato de que algumas notas fiscais compuseram o estoque final de 2017 e o inicial de 2018 ao mesmo tempo, de modo que as entradas teriam sido registradas em

duplicidade, o que teria impactado no resultado do levantamento quantitativo de estoque.

A fim de demonstrar a alegada duplicidade de registros, teria apresentado cópia de notas fiscais e *prints* dos registros no SPED Contábil, para os itens 2320649, 8480762, 2511302, 2484731 e 7151931 (já acima citados).

Junta aos autos o recibo de entrega da Escrituração Contábil Digital - ECD, que entende comprovar que os registros contábeis da empresa foram devidamente entregues ao Fisco.

Defende que “*ao mesmo tempo, o SPED, que também é um documento disponível à Autoridade Fiscal, demonstra que as entradas fiscais dessas mesmas notas ocorreram em janeiro de 2018. Ora, isso significa que a fiscalização possui tanto o documento oficial que demonstra a entrada contábil de 2017 quanto o documento que prova a entrada fiscal em 2018*”.

O Fisco, por sua vez, se manifesta nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal

Não vemos como acatar a argumentação apresentada, uma vez que o trabalho foi realizado, como não podia deixar de ser, com os registros fiscais transmitidos pelo próprio contribuinte. Não pode agora, querer demonstrar, que outros lançamentos informam o contrário do declarado.

A legislação fiscal estabelece regras específicas para a apuração de impostos, e a empresa deve seguir essas regras. A escrituração deve ser realizada de forma que as datas registradas nos diferentes livros reflitam a realidade das operações.

O Livro Registro de Entradas reflete a realidade das operações de entrada de mercadorias. Nele consta a data em que a mercadoria efetivamente entrou no estabelecimento.

O RICMS/2002, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, ao tratar do Registro de Entradas, dispõe no art. 167 do Anexo V que: 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. Claro está que, para todos os efeitos fiscais, o que deve prevalecer, sempre será a data de entrada, pois esta é determinante para a apuração e recolhimento do imposto, obrigação principal do contribuinte.

O lançamento no Registro de Entradas está claro e perfeito, as Notas Fiscais foram emitidas em 2017, mas as mercadorias deram entrada em 2018. Não há

dúvida nos registros, para que se busque outros documentos ou outros registros para subsidiar a ação fiscal.

Quanto ao estoque de mercadorias, o que temos de concreto, é o que foi informado no Registro de Inventário. As mercadorias não são plenamente identificáveis. O Registro de Inventário reflete o estoque do final do período, após computadas as entradas efetivas de mercadorias e as saídas, comprovadas através dos lançamentos das respectivas Notas Fiscais nos Registro de Entradas e Registro de Saídas.

(...)

Com razão o Fisco.

Cabe, mais uma vez, ressaltar que o Levantamento Quantitativo foi realizado com base nos dados das notas fiscais de entradas, notas fiscais de saídas e estoques informados pelo Contribuinte, por meio da EFD/SPED Fiscal.

A escrituração dos livros e documentos fiscais destinados à apuração do imposto encontra-se regulamentada no Anexo V do RICMS/02, Título VI, no art. 166 e seguintes.

Estabelece o Regulamento do ICMS que a entrada de mercadorias no estabelecimento do contribuinte deve ser escriturada no livro Registro de Entradas, em ordem cronológica das respectivas entradas, encerrando-se a escrituração no último dia útil do período de apuração do imposto, conforme disposto nos arts. 166, 167 e 169 do Anexo V do RICMS/02.

A escrituração extemporânea correta não prejudica a apuração obtida no LEQFID, pois o campo de data de entrada utilizado para as notas fiscais de entrada é o apostado no campo 11 (DT_E_S) da EFD, o qual deve ser preenchido com a data da efetiva entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Como relatado pela Fiscalização, todas as informações de entrada/saída/estoques considerados no levantamento quantitativo foram declarados na Escrituração Fiscal Digital do Contribuinte, ou seja, a Autuada declarou documentalmente as datas, quantidades e valores, considerados na autuação.

Registra-se, por oportuno, que a EFD, instituída pelo Convênio ICMS nº 143/06, constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades da Federação e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Assim, o contribuinte deve gerar e manter uma EFD-ICMS/IPI para cada estabelecimento, devendo esta conter todas as informações referentes aos períodos de apuração do imposto.

O Ato COTEPE/ICMS nº 09/08 trata das especificações técnicas para a geração de arquivos da EFD, e institui o Manual de Orientação do Leiaute da EFD, que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI. Confira-se:

Ato COTEPE/ICMS nº 09/08

Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Art. 1º Fica instituído, nos termos do Anexo Único deste ato, o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais.

Parágrafo único. **Deverão ser observadas as regras de escrituração e de validação do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI, versão 2.0.22**, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que terá como chave de codificação digital a sequência “4CEC4033B58C2FBC4B32406C542E95D7”, obtida com a aplicação do algoritmo MD5 – “Message Digest 5”.

(...)

Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital- EFD-ICMS/IPI

“Capítulo I – Informações gerais sobre a EFD-ICMS/IPI

(...)

Seção 3 – Da apresentação do arquivo da EFD-ICMS/IPI

O arquivo digital deve ser submetido a um programa validador, fornecido pelo SPED – Sistema Público de Escrituração Digital – por meio de download, o qual verifica a consistência das informações prestadas no arquivo. Após essas verificações, o arquivo digital é assinado por meio de certificado digital, tipo A1 ou A3, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil e transmitido.

(...)

A EFD-ICMS/IPI representa a escrituração fiscal do contribuinte e deve ser apresentada em conformidade com as disposições previstas na legislação tributária.”

(...)

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao preenchimento da data da nota fiscal de entrada, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI, **o registro C100, no qual o Contribuinte informa todos os dados referentes às Notas Fiscais**, assim dispõe:

Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI

"REGISTRO C100: Nota Fiscal (código 01), Nota Fiscal Avulsa (código 1B), Nota Fiscal de produtor (código 04), NFE (código 55) e NFC-e (código 65)

Este registro deve ser gerado para cada documento fiscal código 01, 1B, 04, 55 e 65 (saída), conforme item 4.1.1 da Nota Técnica (Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações), **registrando a entrada ou saída de produtos ou outras situações que envolvam a emissão dos documentos fiscais mencionados**. As NFC-e (código 65) não devem ser escrituradas nas entradas.

(...)

IMPORTANTE: para documentos de entrada, os campos de valor de imposto, base de cálculo e alíquota só devem ser informados se o adquirente tiver direito à apropriação do crédito (enfoque do declarante).

(...)

Campo 10 (DT_DOC) - Preenchimento: informar a data de emissão do documento, no formato "ddmmaaaa", excluindo-se quaisquer caracteres de separação, tais como: ".", "/", "-". Validação: o valor informado no campo deve ser menor ou igual ao valor do campo DT_FIN do registro 0000.

Campo 11 (DT_E_S) - Preenchimento: informar a data de entrada ou saída, conforme a operação, no formato ddmmaaaa; excluindo-se quaisquer caracteres de separação, tais como: ".", "/", "-". Quando o campo IND_OPER indicar operação de "saída", este campo será informado apenas se o contribuinte possuir este dado em seus sistemas. Validação: este campo deve ser menor ou igual ao valor do campo DT_FIN do registro 0000. **Para operações de entrada ou saída este valor deve ser maior ou igual à data de emissão (campo DT_DOC). Nas operações de entradas de produtos este campo é sempre de preenchimento obrigatório.**

(...)"

(Destacou-se e grifou-se)

Como se vê, a informação referente às datas das notas fiscais de entradas, de preenchimento obrigatório, na escrituração fiscal digital, faz referência tanto à data de emissão do documento fiscal, como à data de entrada deste, no estabelecimento que recebe a mercadoria (enfoque no declarante).

No caso, as notas fiscais de entradas foram registradas no exercício de 2018, portanto, devem compor o levantamento quantitativo de 2018.

O mesmo entendimento se aplica à NF-e de Saída de nº 008936736, que, segundo a Defesa, teria sido contabilizada em 2018 e escriturada em 2017. Prevalece a escrituração fiscal.

A Defesa discorda, ainda, da forma como o Fisco apurou a base de cálculo do ICMS.

Alega que “o lançamento ora combatido também incorreu em manifesta nulidade na apuração da base de cálculo por, ao definir o valor de saída dos itens tributados, considerar o valor de nota já com a incidência de ICMS, configurando nova incidência sobre o próprio ICMS. Consta da descrição do crédito tributário que teria sido considerada a “base de cálculo do ICMS imposta pelo § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/1975. O valor das saídas desacobertas de documentação fiscal foi considerado como preço da mercadoria sem o ICMS”.

Diz que tal assertiva não seria verdadeira, haja vista que, conforme se extrai da própria planilha utilizada pela Fiscalização, quando da lavratura do Auto de Infração, a base de cálculo utilizada para fins de alcançar o valor supostamente devido do tributo teria sido justamente o valor médio de saída considerados os valores das notas fiscais (ou seja, com incidência de ICMS).

Aduz que “os valores individuais de saída considerados pela Autoridade Fiscal representam justamente os valores de venda dos produtos, os quais já incluem a parcela referente ao ICMS. Por essa razão, o valor médio de saída, qual seja, aquele praticado pela empresa no exercício de suas atividades, também já traz em si embutido o ônus econômico do tributo. Incidir as alíquotas sobre o valor médio das saídas das operações supostamente realizadas pela empresa faz com que o tributo devido seja cobrado sobre outro tributo, configurando o indesejável “efeito cascata” indesejável em nosso ordenamento (que o Princípio da Não Cumulatividade se presta justamente a afastar)”.

Por outro lado, pontua o Fisco que o § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 dispõe que o montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Afirma que a norma não excepcionaria seus efeitos nos casos em que, em razão de sua observância, o montante sobre o qual deverá ser aplicada a alíquota do imposto for superior àquele que, hodiernamente, o sujeito passivo pratica em operações tributadas e regularmente declaradas em documentária fiscal.

Aduz o Fisco que a ocorrência de operações ou prestações desacobertas de documento fiscal importaria a conclusão de que o tributo incidente não foi considerado e o respectivo ônus não foi repassado ao adquirente.

Assim, a base de arbitramento foi o valor das operações declaradas ao Fisco, sendo esse valor utilizado como ponto de partida para a obtenção da base de cálculo do imposto (sobre este valor foi embutido o montante do tributo e, depois, calculado o montante devido mediante a aplicação da alíquota cabível).

Entretanto, o procedimento para formação da base de cálculo para cobrança do ICMS, na situação em discussão – apuração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal por meio do levantamento quantitativo de mercadorias – difere das situações em que se apura saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, a partir de documentos extrafiscais ou mesmo por omissão de receitas (valores declarados pelas operadoras de cartão de crédito/débito), ou ainda, com base na presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75.

No caso do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, em que se apura o valor das saídas desacobertas a partir do preço médio de saídas, constante das notas fiscais emitidas pelo Contribuinte, operações essas em que o preço de venda (base de cálculo do ICMS) inclui o ICMS, não se haveria que incluir o ICMS por dentro.

Em se tratando de LEQFID, procedimento no qual a base de arbitramento é o valor das operações declaradas ao Fisco, ou seja, tributadas, a base de cálculo do ICMS é o valor das saídas de mercadorias desacobertas de documentação, apurado no próprio levantamento quantitativo.

Diante disso, a base de cálculo do ICMS, do ICMS/FEM e das Multas de Revalidação e Isolada a ser adotada deve ser o valor das saídas desacobertas apurado na planilha “LQ2018Reformulação4”, sem a inclusão do ICMS por dentro.

Foram detectadas, ainda, mercadorias sujeitas ao adicional de alíquotas a título de FEM, conforme previsto no inciso VI do art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e no inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15, cujo recolhimento, ao estado de Minas Gerais, não foi efetuado, estando, também, corretas as exigências.

Assim, corretas as exigências remanescentes de ICMS e de ICMS/FEM sobre as saídas desacobertas de documentação fiscal, apuradas pela Fiscalização.

Corretas também as exigências da Multa de Revalidação aplicada com fulcro no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos 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 desacoberta 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;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 5313, 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.

(...)

Não merece prosperar a alegação de que não se poderia cumular as penalidades tal como feito pelo Fisco Estadual no caso concreto, uma vez que configuraria dupla penalidade sobre a mesma infração.

Com efeito, a multa de prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) apena o descumprimento de obrigação principal de recolher o imposto devido. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória em razão de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, isto é, ao dar saída a mercadorias desacobertas de documentos fiscais, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II, da mencionada lei.

Contudo, referida Penalidade Isolada deve ser adequada a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente nas operações objeto da autuação, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, considerando a redação dada ao inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por meio do art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25:

Lei nº 6.763/75

Efeitos a partir de 1º/08/25

Art. 55

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Diante do exposto, considerando as reformulações já efetuadas pelo Fisco e a adequação proposta, correto o trabalho fiscal.

Diante de todo o exposto, restou demonstrada a infringência à legislação tributária, em face das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, não se podendo acatar o argumento de que “a única infração que poderia vir a ser imputada à Impugnante seria a de descumprimento de obrigação acessória em razão da emissão extemporânea das Notas Fiscais de Perda (CFOP 5927)”, e de que, em face da alegada ausência de dano ao erário e regularização da situação fiscal de modo a retratar a realidade fática, deveria ser aplicado o permissivo legal previsto § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, para afastar a penalidade.

Cumpre registrar que o benefício previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, visto que a infração resultou em falta de pagamento do imposto.

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas violariam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I, do RPTA).

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;

(...)

Da Coobrigação

Foram eleitos como coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária os diretores da Autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e do art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnantes alegam que o Fisco, ao atribuir aos diretores responsabilidade tributária por conduta dolosa de “infração a lei ou excesso de poder”, limitou-se a mencionar os dispositivos legais invocados, “*sem sequer descrever dos fatos, sem aferir as atribuições administrativas das referidas pessoas físicas, sem buscar fazer qualquer concatenação minimamente lógica entre os fatos e os poderes gerenciais dos supostos coobrigados*”.

Aduzem que “*o art. 135 do CTN traz a hipótese de responsabilidade pessoal. Nela, permite-se que, desde que seguidos os requisitos e pressupostos estabelecidos em lei, as pessoas elencadas possam, em razão das condutas que venham a praticar no exercício de seus cargos e atribuições, ser responsabilizadas por eventual infração à legislação tributária*”.

Sustentam que os diretores listados na autuação, ora Impugnantes, teriam exercido, à época dos supostos fatos geradores (2018), funções estratégicas e de liderança institucional, conforme atos constitutivos anexos (Doc. 02). Acrescentam que nenhum dos referentes coobrigados teria ingerência ou mesmo conhecimento de atividades tão operacionais, como controle de estoque de mercadorias, contagem de produtos, registro das perdas, gestão contábil e fiscal da empresa, escrituração de arquivos fiscais digitais, entre outras.

Destacam que o Sr. Malte Niklas Horeyseck sequer integraria a administração da empresa quando da suposta ocorrência dos fatos geradores, o qual

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

teria sido destituído da função de diretor na data de 30/04/17, conforme a 31ª Alteração Contratual (Doc. 02 anexo).

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a responsabilidade dos Coobrigados.

A inclusão dos diretores no polo passivo da obrigação tributária decorre do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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;

(...)

(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, mas, ao contrário, demonstrou-se o prejuízo causado à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conduta essa comprovada nos autos.

Portanto, não se aplica aos autos a Súmula nº 430 do STJ, por não se tratar de simples inadimplemento da obrigação tributária, mas de prática de atos contrários à lei.

Ao contrário do alegado pela Defesa, restaram comprovados atos de gestão e infração legal dolosa (requisitos previstos no art. 135 do CTN), pois a infração de promover saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal trata-se de ato contrário à lei, ou seja, infração à lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, respondem os diretores, que, efetivamente, são aqueles que participam das deliberações e dos negócios sociais da empresa.

Não resta dúvida quanto ao poder de gerência dos Coobrigados, conforme se depreende dos arts. 9º e 10 do Contrato Social (págs. 1.295/1.297 dos autos).

29ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da GFG Comércio Digital Ltda.

ARTIGO 9º A sociedade, que pode ser administrada por sócios e/ou não sócios, é administrada pelos Srs. **THIBAUD LECUYER**, (...); **PHILIPP PAUL MARIE POVEL**, (...); **MALTE NIKLAS HOREYSECK**, (...); e **JOHANN MALTE HUFFMANN**, (...), todos residentes e domiciliados em São Paulo, Estado de São Paulo, com escritório na mesma cidade, (...), designados **DIRETORES**.

(...)

ARTIGO 10 Observado o disposto no artigo 11 deste Contrato Social, os Diretores terão poderes para administrar e gerir os negócios sociais e para, agindo individualmente, representar e obrigar a sociedade para todos os fins.

Induvidoso, portanto, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as movimentações de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal caracterizam fraude ao Fisco mineiro, restando evidenciado o dolo de suprimir ou reduzir tributo, ilícito típico de evasão fiscal.

No tocante ao diretor Sr. Malte Niklas Horeyseck, observa-se, da consulta aos dados cadastrais da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG no SIARE (pág. 1.327), que o referido diretor consta como administrador da Autuada até 30/04/19. Portanto, responde pelo crédito tributário ora lançado relativo ao período de 2018.

Por oportuno, traz-se as informações apresentados pelo Fisco sobre a Alteração Contratual, em que se teria destituído o referido diretor da administração da empresa:

Manifestação Fiscal

De acordo com o documento que consta na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, a 31ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da GFG Comércio Digital Ltda, **foi registrada em 25/06/2019**, registro nº 7362675.

Para fins de conhecimento, publicidade e efeitos junto ao Estado de Minas Gerais a data a ser considerada, de acordo com o disposto no Código Civil Brasileiro instituído pela Lei nº 10.406, de 10/01/2002, será então a data do registro.

*Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; **mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.** (grifo nosso)*

(...)

(Destacou-se)

Ademais, registra-se que de acordo com o STJ, em decisão proferida em sede de recurso especial (REsp), modificações nos atos constitutivos de pessoas jurídicas não têm efeitos retroativos, caso os respectivos registros ocorram extemporaneamente. Veja-se:

RESP Nº 1.864.618/RJ

EMENTA

DIREITO EMPRESARIAL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. SOCIEDADE SIMPLES. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DE TRANSFORMAÇÃO SOCIETÁRIA. PRAZO DE 30 (TRINTA DIAS). EFEITOS A PARTIR DO REGISTRO. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 1.150 E 1.151 DO CÓDIGO CIVIL E 36 DA LEI N. 8.934/1994. NATUREZA DECLARATÓRIA DO REGISTRO EM RELAÇÃO AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA. TEORIA DA EMPRESA. IRRELEVÂNCIA PARA A PRODUÇÃO DE EFEITOS EXTERNOS DOS ATOS DE ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL. RECURSO IMPROVIDO.

1 - A TRANSFORMAÇÃO DO TIPO DE SOCIEDADE PARA SOCIEDADE SIMPLES TRANSFERE SEU REGISTRO DA JUNTA COMERCIAL PARA O REGISTRO CIVIL DAS PESSOAS JURÍDICAS. A PARTIR DA TRANSFORMAÇÃO SOCIETÁRIA, OS ATOS PASSARAM A SER REGISTRADOS TÃO SOMENTE NO REGISTRO CIVIL DAS PESSOAS JURÍDICAS, NÃO TENDO SIDO REGISTRADOS NA JUNTA COMERCIAL, CONTINUANDO A FIGURAR A AUTORA COMO SÓCIA ADMINISTRADORA DA PESSOA JURÍDICA.

2 - OS ATOS DE ALTERAÇÃO NO CONTRATO SOCIAL PRODUZEM EFEITOS A PARTIR DA DATA EM QUE FORAM PRATICADOS, SE LEVADOS A REGISTRO NOS 30 (TRINTA) DIAS SEQUINTE, OU DA DATA DO REGISTRO, NO CASO DE INOBSERVÂNCIA DESTE PRAZO. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 1.150 E 1.151 DO CÓDIGO CIVIL E 36 DA LEI N. 8.934/1994.

3 - AS ALTERAÇÕES QUE RESULTARAM NA TRANSFORMAÇÃO FORAM LEVADAS A REGISTRO NA JUNTA COMERCIAL MUITO TEMPO DEPOIS, O QUE ENSEJOU O REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS E ATINGIMENTO DA PESSOA DA SÓCIA ADMINISTRADORA EM VIRTUDE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA SOCIEDADE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4 - O REGISTRO POSSUI, EM REGRA, NATUREZA DECLARATÓRIA, O QUE PERMITE A CARACTERIZAÇÃO DO EMPRESÁRIO INDIVIDUAL OU DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA E SUA SUBMISSÃO AO REGIME JURÍDICO EMPRESARIAL, EM VIRTUDE DO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA. NO ENTANTO, OS ATOS DE MODIFICAÇÃO SOCIETÁRIA EXIGEM PUBLICIDADE PELO REGISTRO PARA PRODUZIREM EFEITOS CONTRA TERCEIROS.

5 - AS MODIFICAÇÕES NOS ATOS CONSTITUTIVOS DA PESSOA JURÍDICA PRODUZEM EFEITOS INTRA-SOCIETÁRIOS OU EXTERNOS, EM RELAÇÃO A TERCEIROS. NAQUELES, AINDA É IMPORTANTE DISTINGUIR OS ATOS ENTRE OS SÓCIOS, QUE OS VINCULAM, E AQUELAS RELAÇÕES ENTRE OS SÓCIOS E A PRÓPRIA SOCIEDADE EMPRESÁRIA, QUE PRESSUPÕEM A INCORPORAÇÃO AOS SEUS ATOS CONSTITUTIVOS PELO REGISTRO. NESSE SENTIDO, ENTREMOSTRA-SE POSSÍVEL SUPOR QUE EVENTUAL ALTERAÇÃO NO CONTRATO SOCIAL POSSA PRODUZIR EFEITOS DESDE LOGO, ANTES MESMO DE SEU REGISTRO NA JUNTA COMERCIAL OU NO REGISTRO CIVIL DAS PESSOAS JURÍDICAS. NO ENTANTO, A PRODUÇÃO DE EFEITOS EM RELAÇÃO A TERCEIROS PRESSUPÕE QUE SEJA ADEQUADAMENTE FORMALIZADA E PUBLICIZADA POR INTERMÉDIO DE SEU REGISTRO.

6 - IMPOSSIBILIDADE DO RECONHECIMENTO DA RETROAÇÃO DOS EFEITOS DA TRANSFORMAÇÃO À DATA DE SUA REALIZAÇÃO, EM RAZÃO DA EXTEMPORANEIDADE DO REGISTRO E DOS POTENCIAIS EFEITOS EM RELAÇÃO A TERCEIROS.

7 - RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

(...)

(GRIFOU-SE)

Dessa forma, como o registro da alteração societária em relação ao Coobrigado Malte Niklas Horeyseck perante a Junta Comercial do Estado de Minas Gerais não observou o prazo previsto na legislação, o citado ato não produz efeitos em relação a este Estado no presente caso.

Correta, portanto, a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária, com base no inciso III do art. 135 do CTN c/c o 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 indeferir requerimento de juntada do documento denominado "Contrarrazões ao parecer da Assessoria do CCMG", protocolado no SIARE no dia 19/08/25 sob o nº 202.512.238.435-0. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às págs. 2428/2431, 5732/5735, 6058/6060 e 6345/6348, e, ainda, para adotar como base de cálculo do ICMS, do ICMS-FEM e das Multas de

Revalidação e Isolada o valor das saídas desacobertas apurados na planilha “LQ2018Reformulação4”, sem a inclusão ICMS por dentro, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. E, ainda, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Vencidos, em parte, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Frederico Augusto Lins Peixoto, que o julgavam parcialmente procedente para, ainda, excluir o Coobrigado Malte Niklas Horeysek. Pelos Impugnantes GFG Comércio Digital Ltda., Johann Malte Huffmann, Malte Niklas Horeysek e Philipp Paul Marie Povel, sustentou oralmente a Dra. Alice de Abreu Lima Jorge e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Dimas Geraldo da Silva Júnior. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 21 de agosto de 2025.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator**

m/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	25.092/25/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.003092386-58	
Impugnação:	40.010156740-45, 40.010156875-89 (Coob.), 40.010156906-10 (Coob.), 40.010156905-39 (Coob.)	
Impugnante:	GFG Comércio Digital Ltda. IE: 002537427.00-52 Johann Malte Huffmann (Coob.) CPF: 234.913.488-11 Malte Niklas Horeyseck (Coob.) CPF: 234.520.088-00 Philipp Paul Marie Povel (Coob.) CPF: 416.239.878-06	
Coobrigado:	Thibaud Lecuyer CPF: 061.259.897-71	
Proc. S. Passivo:	Janaina Diniz Ferreira de Andrade Martins/Outro(s)	
Origem:	DF/Pouso Alegre	

Voto proferido pela Conselheira Gislana da Silva Carlos, 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.

A autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de levantamento quantitativo de mercadorias e, ainda, sobre falta de recolhimento do adicional de alíquotas relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme previsto no inciso VI do art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e no inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15, devido ao estado de Minas Gerais, no exercício de 2018.

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

Foram eleitos, como coobrigados, para o polo passivo da obrigação tributária, os diretores da Autuada, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnantes alegam que o Fisco, ao atribuir aos diretores responsabilidade tributária por conduta dolosa de “infração a lei ou excesso de poder”, limitou-se a mencionar os dispositivos legais invocados, “sem sequer descrever dos

fatos, sem aferir as atribuições administrativas das referidas pessoas físicas, sem buscar fazer qualquer concatenação minimamente lógica entre os fatos e os poderes gerenciais dos supostos coobrigados”.

Aduzem que “o art. 135 do CTN traz a hipótese de responsabilidade pessoal. Nela, permite-se que, desde que seguidos os requisitos e pressupostos estabelecidos em lei, as pessoas elencadas possam, em razão das condutas que venham a praticar no exercício de seus cargos e atribuições, ser responsabilizadas por eventual infração à legislação tributária”.

Sustentam que os diretores listados na autuação, ora Impugnantes, teriam exercido, à época dos supostos fatos geradores (2018), funções estratégicas e de liderança institucional, conforme atos constitutivos anexos (Doc. 02). Acrescentam que nenhum dos referentes coobrigados teria ingerência ou mesmo conhecimento de atividades tão operacionais, como controle de estoque de mercadorias, contagem de produtos, registro das perdas, gestão contábil e fiscal da empresa, escrituração de arquivos fiscais digitais, entre outras.

Destacam que o Sr. Malte Niklas Horeyseck sequer integraria a administração da empresa quando da suposta ocorrência dos fatos geradores, o qual teria sido destituído da função de diretor na data de 30/04/17, conforme a 31ª Alteração Contratual (Doc. 02 anexo),

Neste ponto entendo assistir razão aos Impugnantes. De fato, o Coobrigado Sr. Malte Niklas Horeyseck deixou de integrar o quadro diretivo da empresa em período anterior à autuação, e a Impugnante providenciou os atos regulares de publicação desta alteração, conforme documento carreado aos autos.

A inclusão dos diretores no polo passivo da obrigação tributária decorre do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, §2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Ainda quanto a coobrigação, temos o que dispõe o art. 221 do Código Civil.

Código Civil

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; **mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.** (grifo nosso)

O referido dispositivo legal não faz qualquer menção à necessidade de que tal registro se dê em alguma unidade da federação específica, mas apenas que o ato seja devidamente registrado, o que restou comprovado nos autos.

Nesse aspecto, entendo que a Impugnante logrou êxito em demonstrar a ausência de responsabilidade do Coobrigado Sr. Malte Niklas Horeyseck, à época dos fatos ora em debate.

É sabido que o mero não recolhimento de tributo não é hipótese de transferência de responsabilidade pessoal, nos termos do art. 135 do CTN, conforme entendimento sumulado pelo STJ:

SÚMULA Nº 430 STJ

O INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA SOCIEDADE NÃO GERA, POR SI SÓ, A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE.

Tendo a Impugnante comprovado de forma cabal que o diretor mencionado não mais integrava a administração da empresa no período autuado, resta clara a impossibilidade de sua manutenção no polo passivo da obrigação.

Sala das Sessões, 21 de agosto de 2025.

Gislana da Silva Carlos
Conselheira