

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.486/20/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001173534-67  
Impugnação: 40.010148127-54  
Impugnante: Clarios Energy Solutions Brasil Ltda  
IE: 067631264.00-93  
Coobrigados: Carlos Roberto Banzato  
CPF: 066.432.968-38  
Valdemir Barbosa de Souza  
CPF: 134.414.258-39  
Proc. S. Passivo: Wagner Silva Rodrigues/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os administradores respondem pelo crédito correspondente às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Apuração fiscal de entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02, com base em informações sobre entradas, saídas e estoques fornecidas pela Autuada, constantes em arquivos SPED-EFD transmitidos pela empresa. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a apuração fiscal de entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017.

As irregularidades foram apuradas por meio do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, a partir de informações contidas nos arquivos eletrônicos SPED-EFD transmitidos pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada estipulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.

A Autuada está classificada no CNAE 2722-8/01 – fabricação de baterias e acumuladores para veículos automotores. Em 23/08/19, alterou sua razão social de Johnson Controls PS do Brasil Ltda para Clarios Energy Solutions Brasil Ltda, conforme alteração contratual constante às fls. 528/550.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, os administradores arrolados no Auto de Infração, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Ambos constam como administradores da Autuada, conforme cláusula 9ª de seu Contrato Social, alterado em 16/05/14 (fls. 33/40), sendo Valdemir Barbosa de Souza no período de 26/02/13 a 07/08/18; e Carlos Roberto Banzato de 28/05 a 15/12/14. Cada um deles deve responder pelo crédito tributário na proporção de sua participação temporal na conduta da Autuada.

Instruem os autos: Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF (fls. 02); Termo de Intimação datado de 17/09/18, bem como a resposta da Autuada (fls. 04/09); Termos de Prorrogação de AIAF, datados de 03/12/18 e 11/03/19 (fls. 10/13); Auto de Infração de fls. 14/15; Relatório Fiscal (fls. 16/18; Anexo 01 - Demonstrativo do Crédito Tributário - por irregularidade (fls. 19/20); Anexo 02: LEQFID – Resumo Geral do Resultado Consolidado - 2014 a 2017 (fls. 21/22); Anexo 03: LEQFID – Resumo Geral – Totais Base de Cálculo (fls. 23/27); Anexo 04: DVD-R contendo os seguintes arquivos: A) LEQFID – Resultados – 2014 a 2017; B) Estoques – 2014 a 2017 (fls. 28/29); Anexo 5: Alterações Contratuais (fls. 30/53); Avisos de Recebimento relativos ao Auto de Infração e Anexos entregues aos administradores (fls. 61/62).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada, tempestivamente e por seu procurador, apresenta Impugnação às fls. 64/96, oferecendo documentos às fls. 97/243.

Às fls. 245/267, a Impugnante apresentou requerimento, com data de 29/05/19, de juntada de instrumento de procuração e seu contrato social. Nesse mesmo documento, declara ratificar todos argumentos, alegações e pedidos já apresentados anteriormente na Impugnação, postada via correio em 27/05/19 e recebida em 28/05/19.

Às fls. 269/302, consta a reapresentação da mesma Impugnação que já havia sido apresentada inicialmente (fls. 64/96).

### **Da Reformulação do Crédito Tributário**

À vista das alegações da Defesa, a Fiscalização procede a reformulação do crédito tributário, por meio do Termo de Rerratificação do Lançamento e anexos de fls. 477/489, excluindo do cálculo do LEQFID a nota fiscal eletrônica nº 64, de emissão da Impugnante, datada de 07/07/14, em razão de seu cancelamento. Sendo assim, foram excluídos do cálculo do LEQFID, no ano de 2014, os seguintes produtos e quantidades: 6011105013 (360 pc) e 601206001 (416 pc), que constavam na referida nota fiscal, o que levou à redução do valor de crédito tributário exigido.

**Do Aditamento à Impugnação**

Intimada da reformulação, a Autuada apresenta aditamento à Impugnação (fls. 497/526) e documentos anexos (fls. 527/559), reiterando e ratificando a impugnação anterior.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização vem, então, aos autos para refutar os argumentos da Defesa, às fls. 561/577, pugnano pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada às fls. 477/489.

---

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

A Impugnante alega que não houve intimação prévia para esclarecer as diferenças apontadas no LEQFID. Em especial, menciona o recebimento de itens a título de retorno em garantia, os quais, segundo a Defesa, permaneceriam sob a titularidade do seu cliente. Por essa razão, a Impugnante entende não ser necessário registrá-los no estoque de inventário, o que teria gerado divergências no confronto efetuado pelo LEQFID. Requer, assim, que seja declarado nulo o Auto de Infração.

Não cabe razão à Impugnante, pois inexistente o direito subjetivo do contribuinte à “prévia intimação” (fls. 67) para prestar esclarecimentos, antes da autuação, sejam eles acerca de recebimento de itens a título de retorno em garantia, seja sobre quaisquer outros motivos ou temas.

Conforme previsto no art. 69, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, a Fiscalização iniciou a ação fiscal mediante a emissão do Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000027020.51 (fls. 02), momento no qual podiam ser solicitados documentos e informações do Contribuinte, caso o Fisco julgasse necessário, nos termos do art. 70, ambos transcritos a seguir:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

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

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

Deflui do dispositivo transcrito o entendimento de que se trata de uma prerrogativa da Fiscalização a solicitação ao sujeito passivo para apresentar documentos ou informações relacionados à ação fiscal. O que se mostra excluído seria um eventual direito do contribuinte de prestar esclarecimentos, o qual, se

eventualmente não respeitado, viesse a ocasionar a nulidade da autuação. Como se verifica acima, tal direito vinculado a esta consequência jurídica não se encontra contemplado na legislação tributária em vigor.

E como se verifica às fls. 02, no campo 04 do AIAF, denominado “Informações, documentos requisitados e prazo para sua apresentação”, a Fiscalização não viu necessidade de solicitar qualquer informação ou documento do Contribuinte sob ação fiscal.

Conclui-se, portanto, que não há razões para se declarar nulo o Auto de Infração, tendo a Fiscalização agido nos termos da legislação vigente.

Ademais, os esclarecimentos pela Autuada podem ser prestados durante a própria fase de Impugnação, situação em que, caso sejam entendidas como pertinentes, podem ser acatadas.

Como exemplo de esclarecimento prestado na Impugnação e acatado pela Fiscalização encontra-se a nota fiscal cancelada nº 64 que, embora lançada no SPED-EFD pela Autuada, verificou-se que estava de fato cancelada (vide tópico III.3 da Impugnação, inicialmente apresentada às fls. 291/294). Essa nota fiscal foi excluída do levantamento quantitativo, fato este que motivou o recálculo do demonstrativo do crédito tributário do presente Auto de Infração e subsequente lavratura do Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 477/489).

Os demais aspectos trazidos em preliminar pela Defesa integram o mérito, e dessa forma serão abordados a seguir.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a apuração fiscal de entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017.

As irregularidades foram apuradas por meio do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, a partir de informações contidas nos arquivos eletrônicos SPED-EFD transmitidos pela Autuada.

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

A Impugnante alega, em preliminar, que houve presunção quanto ao pressuposto fático autorizativo do arbitramento, realizado pelo LEQFID, por falta de demonstração pelo Fisco do descumprimento da legislação tributária (tópico II.2, fls. 503/506).

Entende o levantamento quantitativo como um arbitramento, baseado no art. 194, inciso III e § 4º, do RICMS/02, cujo método teria por escopo buscar, por meio de provas indiretas, o movimento real tributável. Alega, contudo, que a autuação está baseada em errônea presunção, por arbitramento sem amparo fático, de realização de posteriores saídas sem a emissão de documentos fiscais, supostamente com base em operações que não demandavam qualquer registro no estoque e desconsideração de

registros posteriormente lançados no SPED-EFD, e que esses elementos rechaçariam, então, o que seria uma cobrança presumida por meio do Auto de Infração.

O tema da presunção, mesmo suscitado pela Impugnante como preliminar, funda-se em questão de mérito, e assim será tratado a seguir.

Observe-se, de início, que a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não se trata de presunção, arbitramento ou prova indireta, mas sim de uma operação matemática, cujo resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias no estoque existente ao final de cada período, até porque as informações utilizadas no levantamento foram extraídas das declarações do SPED-EFD da própria Impugnante.

Ela alega que é uma distorção da metodologia adotada pelo Fisco considerar entradas e saídas desacobertas dentro do mesmo período (tópico III.2, fls. 516/519). Entende que dever-se-ia apurar as diferenças de estoque em bases anuais, adotando-se a fórmula "Estoque Inicial + Entradas – Saídas – Estoque Final = Diferenças".

O argumento da Impugnante não pode prosperar na medida em que o fato gerador do imposto, no caso, é a saída de mercadoria, conforme disposto no inciso VI do art. 2º do RICMS, *in verbis*:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Nesse sentido, acompanhando a sistemática do fato gerador do ICMS, o LEQFID tem como metodologia a apuração diária da movimentação de mercadorias, tanto em termos quantitativos como financeiro.

Por meio do LEQFID, ter-se apurado para o produto 601000000, por exemplo, apenas a infração de entrada desacoberta de documento fiscal não significa que esta seja a única possibilidade de ocorrência plausível de ser apurada. Como se pode ver na planilha "LEQFID – RESUMO GERAL DO RESULTADO CONSOLIDADO – 2014 A 2017", a título de exemplo, para o produto 601206001, em 2015, foram apuradas as ocorrências de infrações de entrada e saída desacobertas.

A utilização dessa técnica de fiscalização está embasada nos incisos II e III do art. 194 do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Consiste tal roteiro em uma simples operação matemática de soma e subtração, em que o resultado é inquestionável, representando toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente.

Essa técnica tem por finalidade a conferência matemática da veracidade dos registros das operações de entrada e saída de mercadorias, de forma diária, conforme documentado nas notas fiscais, considerando, em confronto, como balizamento, no cálculo matemático, no caso de verificação do exercício fechado, as informações do estoque inicial e o estoque final de mercadorias, prestadas pelo próprio Contribuinte.

Nesse procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro) com a finalidade de apurar possíveis irregularidades por meio da utilização da equação em quaisquer das duas formas apresentadas a seguir:

A) Saídas = Estoque Inicial + Entradas – Estoque Final Apurado;

B) Estoque Final Apurado = Estoque Inicial + Entradas – Saídas.

Portanto, esse levantamento consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, no qual o resultado é objetivo, não permitindo que se confunda com mera suposição.

No Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID existem apuração de três irregularidades físicas:

#### 1. Entrada Desacobertada – Saída Sem Estoque - SSE

Essa irregularidade ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias registrada no dia, identifica-se que houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “saída sem estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Essa ocorrência é indicada no Relatório de Movimento Diário do Produto, do LEQFID, como estoque negativo, com sinal de menos, e ainda está assinalada com a abreviação "SSE" na coluna "OBS" deste relatório. Quando em dia posterior há nova entrada de mercadoria, essa nova quantidade zera a contagem do saldo de estoque negativo anterior, mas sem, contudo, anular o que foi registrado nos dias anteriores em que houve ocorrências de "saída sem estoque – SSE".

#### 2. Estoque Desacobertado

Essa irregularidade é apurada no final do período, levando em conta os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles. Ocorre quando o estoque declarado é maior do que o estoque apurado, ou aritmético.

#### 3. Saída Desacobertada

Essa irregularidade é apurada no final do período, levando em conta os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles. Ocorre quando o estoque declarado é menor do que o estoque apurado, ou aritmético.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, conforme demonstrado, as ocorrências entradas e saídas desacobertadas são distintas. A primeira é apurada diariamente, levando-se em conta a movimentação do dia, e a segunda é apurada ao final do período considerando, além das movimentações diárias, os estoques inicial e final. Assim, ao contrário do que alega a Impugnante, considerando a metodologia relatada, é possível resultar em saídas e entradas desacobertadas simultaneamente.

Só não é possível ocorrer saídas desacobertadas e estoque desacobertado ao mesmo tempo para o mesmo item, considerando a movimentação do período e os estoques inicial e final, pois são excludentes uma da outra, isto é, só é possível haver uma ou outra ocorrência.

Para fins de elucidação da metodologia do LEQFID, a Fiscalização reproduz, às fls. 574, parte do relatório gerado pelo LEQFID, que está em DVD-R constante do Anexo 4 (fls. 489 do PTA), cuja cópia foi entregue à Impugnante quando da entrega do Termo de Rerratificação de Lançamento, referente ao cálculo matemático para apuração de irregularidades, no caso em exemplo, do produto 601105013 referente ao ano de 2015, em que houve apuração de entrada desacobertada e saída desacobertada de mercadorias.

Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais		Pág. 21	
Superintendência de Fiscalização			
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário			
JOHNSON CONTROLS PS DO BRASIL LTDA. CNPJ: 01.376.079/0002-01 IE: 067.631.264-0093 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015			
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)			
Produto: 601105013 Descrição: AC. EL. NDS0GD ALTA/519250430 U/C 12V FIAT 2011 Unidade: PC Valores Expressos em R\$(REAL)			
<hr/>			
Demonstrativo Global de Quantidades	Debito	Crédito	
1 - Estoque Inicial .....	383,000		
2 - Entradas com Notas Fiscais .....	120.705,000		
3 - Entradas Desacobertadas (SSE) .....	592,000		
4 - Total das Entradas (2+3) .....	121.297,000		
5 - Estoque Final .....		929,000	
6 - Saídas com Notas Fiscais .....		119.679,000	
7 - Saídas sem Notas Fiscais (1+4-5-6>0) .....		1.072,000	
8 - Saídas sem Notas Fiscais (SAT) .....		0,000	
9 - Total das Saídas (6 + 7 + 8) .....		120.751,000	
10 - Soma .....	121.680,000	121.680,000	
11- Estoque Desacobertado .....	0,000		
12- Total Geral .....	121.680,000	121.680,000	
OBS: Saída Real (1 + 2 + 3 - 5)			
<hr/>			
Diferenças	Quantidades	Preço Unitário	Base de Cálculo
Entradas Desacobertadas(SSE) .....	592,000	64,3875	38.117,37
Saídas sem Notas Fiscais (EF) .....	1.072,000	115,9200	124.266,24
Estoque Desacobertado .....	0,000	0,0000	0,00

A Fiscalização esclarece que foram consideradas no levantamento somente as mercadorias cuja entrada e saída se deram na mesma unidade de medida, expurgando na origem qualquer possibilidade de interpretação equivocada.

A Impugnante alega que é improcedente a acusação de manutenção de estoque desacobertado, com relação aos produtos 601000000, 601105013 e 23.486/20/1ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

601206001, em 2017, pois teria havido registro ulterior das notas fiscais de entradas n°s 412916 e 412863 (tópico III.3, fls. 519/522).

Não se faz possível acatar o argumento da Defesa, pois, embora as citadas notas fiscais tenham sido emitidas em 28/12/17, a entrada delas no estabelecimento da Impugnante ocorreu em 02/01/18, conforme registros do SPED-EFD. Se elas deram entrada em data posterior a do inventário do estoque, que é o dia 31/12/17, tal fato demonstra que as mercadorias nelas relacionadas não estavam no estoque nesta data.

A data de emissão da nota fiscal não é elemento suficiente para afirmar ou presumir sobre a entrada (ou saída) de mercadorias. A autuação levou em consideração a data de entrada registrada pelo próprio Contribuinte em sua escrita fiscal.

A Impugnante alega que houve desconsideração pelo Fisco das operações efetuadas a título de retorno em garantia, que não transitam pelo estoque (tópico III.1, fls. 510/516). Diz que é comum a ocorrência de situações em que itens retornam ao seu estabelecimento em razão de cláusulas de garantia, que esses itens não são registrados em seu estoque por não estarem mais em sua titularidade, que uma mera falha no registro contábil não poderá, por si só, exprimir o movimento tributável do estabelecimento da Impugnante.

Porém, inexistente previsão legal que exima a Impugnante de registrar todas as entradas e saídas de mercadorias de seu estoque, mesmo que sejam por razão de garantia.

A Impugnante apresenta as seguintes notas fiscais de remessa em garantia e retorno de garantia: 459644 (fls. 123), 4687 (fls. 129), 417705 (fls. 135), 4364 (fls. 141), 535945 (fls. 148), 5229 (fls. 155), 518657 (fls. 161), 5112 (fls. 166), 532299 (fls. 172) e 5217 (fls. 177). Porém, não é possível presumir, como pretende a Impugnante, que essas notas fiscais correspondam a todas as saídas desacobertadas apuradas, uma vez que não existe documento fiscal para corroborar essas afirmações.

Como observa a Fiscalização, em sua manifestação fiscal, o levantamento quantitativo foi realizado utilizando todos os CFOPs registrados no SPED-EFD que expressam movimentação física de mercadorias (a relação dos CFOPs encontra-se no Relatório Fiscal às fls. 18), indicando entrada ou saída.

No caso das operações em garantia, registradas sob o CFOP 1949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), bem como do CFOP 5949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), nota-se na sua menção na referida relação de CFOPs, o que demonstra que os mesmos foram tomados por base no levantamento realizado.

Em quadro constante às fls. 569/570 da manifestação fiscal, a Fiscalização relaciona as notas fiscais eletrônicas mencionadas acima, anexadas na Impugnação pelo Contribuinte quando tratou das operações de remessa e retorno de garantia. Observa-se que essas cópias foram anexadas duas vezes no PTA, com exceção da NF-e n° 5015:



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

Notas Fiscais	Fls. do PTA		Emissão	Natureza da Operação (conf. NF-e)
459644	123	375	Terceiros	REMESSA ANÁLISE GARANTIA
4687	129	381	Própria	RETORNO GARANTIA
417705	135	387	Terceiros	REMESSA ANÁLISE GARANTIA
4364	141	393	Própria	RETORNO GARANTIA
535945	148	400	Terceiros	REMESSA ANÁLISE GARANTIA
5229	155	407	Própria	RETORNO GARANTIA
518657	161	413	Terceiros	REMESSA ANÁLISE GARANTIA
5112	166	418	Própria	RETORNO GARANTIA
532299	172	424	Terceiros	REMESSA ANÁLISE GARANTIA
5217	177	429	Própria	RETORNO GARANTIA
67	183	449	Própria	DEV. VENDA PROD ESTAB
68	191	336	Própria	DEV. VENDA PROD ESTAB
70	197	342	Própria	DEV. VENDA PROD ESTAB
73	203	435	Própria	DEV. VENDA PROD ESTAB
74	210	442	Própria	DEV. VENDA PROD ESTAB
64	218	349	Própria	DEV. VENDA PROD ESTAB
412863	226	357	Terceiros	TRANSF. PROD. ESTABELECIMENTO
412916	232	363	Terceiros	TRANSF. PROD. ESTABELECIMENTO
5015	329	-	Terceiros	VENDA [complementação de preço]

Com relação às notas fiscais acima, a Fiscalização ressalta que a Impugnante menciona no texto de seu pedido de Impugnação:

- as NNFF-e de entrada n°s 459644, 417705, 535945, 518657 e 532299, referem-se às operações de remessa para análise em garantia;

- as NNFF-e de saída n°s 4687, 4364, 5229, 5112 e 5217 seriam de retorno de garantia, citando respectivamente as NF-e anteriores de remessa em garantia;

- a nota fiscal de saída n° 64 foi cancelada (foi posteriormente excluída do LEQFID em rerratificação do Auto de Infração);

- as NNFF-e de entrada n°s 412863 e 412916 seriam de transferência de produção do estabelecimento (da matriz em Sorocaba/SP para a filial em Betim/MG).

Observa a Fiscalização que a Impugnante não menciona na Impugnação as outras NNFF-e de entrada n°s 67, 68, 70, 73 e 74, referentes às operações de devolução

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de vendas, e nem a NF-e de saídas nº 5015, referente à operação de complementação de preço (ref. NF-e nº 4969).

Esclarece que a NF-e nº 5015 de complementação de preço (ref. NF-e nº 4969) não foi considerada desde o início no levantamento quantitativo, para que não houvesse duplicidade de quantidades.

Quanto às NNFF-e nºs 67, 68, 70, 73 e 74, referentes às entradas por devolução de vendas, e as NNFF-e nºs 412863 e 41291, referentes às entradas por transferência de produção do estabelecimento (de Sorocaba/SP para a filial em Betim/MG), a Fiscalização assinala que foram consideradas desde o início no levantamento quantitativo.

A NF-e nº 64, que estava cancelada, embora estivesse incluída no SPED-EFD pelo Contribuinte, foi excluída do levantamento quantitativo, em acatamento parcial das alegações da Impugnante, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 477/489.

Ressalta, ainda, a Fiscalização, quanto à alegação da Impugnante de ter havido mera falha de registro contábil (fls. 514), que ela poderia ter feito anteriormente as devidas retificações do SPED-EFD. No entanto, não o fez ao longo desse tempo, do período autuado, de 2014 a 2017, até o início da presente auditoria fiscal. E identifica e alega essa falha de registro contábil justamente quando é autuada em razão dela.

Com relação à alegação de desídia (fls. 522) quanto ao descumprimento da fundamental formalidade do correto registro da entrada de mercadorias, como razão para se eximir da cobrança do imposto ora apurado, assim dispõe o art. 136 do CTN:

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

Nesse sentido, a alegação desídia não permite à Impugnante se escusar do dever de cumprir devidamente as suas obrigações tributárias. A legislação tributária permite a retificação de erros através da retransmissão dos arquivos eletrônicos, diversas vezes se necessário, para alterar os seus registros, mas a Impugnante, no entanto, não o fez em momento algum.

Diante disso, resta plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado, inclusive, devidamente revisado e reformulado, não tendo a Defesa apresentado provas capazes de elidir o trabalho fiscal.

No que tange à exigência da Multa de Revalidação, no novo Demonstrativo do Crédito Tributário do Auto de Infração, às fls. 478, o Fisco a exigiu nos termos em que se encontra capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Já a Multa Isolada aplicada diz respeito à prática de entrada, estoque e saída desacobertados, em relação à qual dispõe o art. 55, II, alínea “a” também da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

Corretas, portanto, as exigências remanescentes no Termo de Rerratificação do Lançamento, quanto ao ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada.

A Impugnante alega ter havido o *bis in idem* pela aplicação de duas penalidades em decorrência de um único fato (tópico III.4, fls. 522/523).

Contudo, as hipóteses legais de infração são diferentes e estão previstas na Lei nº 6.763/75. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, ou seja, é exigida em razão do não recolhimento do imposto, no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre o descumprimento de obrigação acessória.

Assim, desde que presentes os pressupostos de sua aplicabilidade, tal como neste caso, em que houve o descumprimento tanto da obrigação principal quanto da acessória, não se vislumbra qualquer ilegalidade na cobrança cumulativa das referidas multas.

Ressalta-se que a aplicação cumulativa das multas obteve autorização do Poder Judiciário do estado de Minas Gerais, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E

NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

A Impugnante aponta o efeito confiscatório da penalidade que ultrapassa 100% (cem por cento) do valor do imposto (tópico III.5, fls. 524/525).

Nesse caso, quanto à alegação de inconstitucionalidade do efeito confiscatório das multas, não cabe no âmbito do processo administrativo tributário 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. Veja-se:

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;

(...)

Portanto, as multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

Ressalte-se, que, no tocante ao cálculo da multa isolada, foram observadas as limitações impostas pelo § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 19 e vigência a partir de 29/12/17 estabelecida pelo art. 93, ambos da Lei nº 22.796/17:

Art. 55.

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

A Impugnante alega que houve ausência de indicação da conduta infracional e dispositivo legal para fundamentar a corresponsabilidade dos administradores (tópico II.3, fls. 506/509). Entende que a indicação destes como corresponsáveis seria indevida, uma vez que, em momento algum, houve a individualização da conduta deles, que tenha ensejado a responsabilidade pessoal dos agentes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, estando caracterizadas as irregularidades envolvendo entrada, saída e estoque desacobertos, tem entendido este Conselho que a prática reiterada deste tipo de conduta, ao longo de anos, em uma empresa, somente é possível a partir da participação ativa dos administradores, que precisam não somente decidir, como orientar seus funcionários para que assim procedam.

Os administradores foram incluídos como coobrigados por serem pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e art. 135, inciso III do CTN (às fls. 17):

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.

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

No Auto de Infração em análise, constatou-se que foram praticados atos contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária. Foi apurado que os Impugnantes deixaram de recolher o ICMS devido, relativo às entradas, saídas e estoques de mercadorias desacobertos. Por essas razões, cabe a responsabilização dos administradores, e sua consequente manutenção como Coobrigados no polo passivo.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 477/489. Vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que excluía, ainda, os Coobrigados. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wagner Silva

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

Rodrigues e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor).

**Sala das Sessões, 04 de fevereiro de 2020.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Relator**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

D

CC/MG

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

Acórdão: 23.486/20/1ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.001173534-67

Impugnação: 40.010148127-54

Impugnante: Clarios Energy Solutions Brasil Ltda

IE: 067631264.00-93

Coobrigados: Carlos Roberto Banzato

CPF: 066.432.968-38

Valdemir Barbosa de Souza

CPF: 134.414.258-39

Proc. S. Passivo: Wagner Silva Rodrigues/Outro(s)

Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 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.

Conforme consta do Relatório, a autuação versa sobre a constatação de entradas, manutenção de estoques e saídas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017. As irregularidades foram apuradas através do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, executado utilizando-se o programa institucional da SEF/MG denominado Auditor Eletrônico.

Foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da autuação os diretores da empresa, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e art. 124, inciso II, e art. 135, inciso III, ambos do CTN.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Na parte que nos interessa, cumprindo este comando, temos o art. 135 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

Observamos que as citadas normas ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária limita sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos; estamos então diante de uma responsabilização decorrente de uma conduta ilícita dessas pessoas físicas.

Comentando o art. 135, o Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra “Comentários ao Código Tributário Nacional” (Atlas, 2004), destaca:

“Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art. 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos.

Também chegaremos a essa conclusão através de um exame detido na legislação comercial, que, já dissemos, não difere substancialmente das disposições específicas do CTN. O artigo 10 da lei das Sociedades por Quotas determina a responsabilidade pessoal do sócio-gerente por atos praticados com violação do contrato ou da lei. O ‘contrato’, no caso, não é um contrato de mútuo, ou de compra e venda. É o contrato social. Da mesma maneira, a ‘lei’ referida no dispositivo não é qualquer lei, mas a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. Essa é a lição de Fran Martins, e de Amador Paes de Almeida.

Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os



limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso de liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu de Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.”

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do CTN, ser faz necessária a demonstração de dois elementos: os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão, e o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Neste cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos. A Fiscalização não demonstra, além da juntada de documentos conferindo poderes aos coobrigados, quaisquer elementos que comprovem a atuação destes na prática apurada, não foi apontada qualquer conduta dolosa dos gestores no desempenho de suas funções, requisito indispensável à inclusão no polo passivo da relação tributária.

Vale destacar, conforme reiteradamente é enfrentado por este Tribunal, ser bastante comum que fiscalizações realizadas a partir do ‘método quantitativo’ encontrem irregularidades, essas motivados por erros contábeis. Tais erros também não caracterizam uma conduta dolosa para fins de responsabilização, pois erros são factíveis, comuns e justificáveis.

Pelo exposto, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa dos gestores na prática de ato ilícito – violação à lei, estatuto ou contrato social, deve-se concluir pela exclusão dos Coobrigados do polo passivo do lançamento.

**Sala das Sessões, 04 de fevereiro de 2020.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri  
Conselheira**