

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.603/20/3ª Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.000991204-86

Impugnação: 40.010146137-60, 40.010146138-41 (Coob.), 40.010146142-60 (Coob.), 40.010146143-41 (Coob.), 40.010146144-21 (Coob.), 40.010146141-89 (Coob.), 40.010146140-06 (Coob.), 40.010146139-21 (Coob.)

Impugnante: Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos Para Saúde Ltda  
IE: 058997909.01-63  
Leandro José dos Santos Gomes (Coob.)  
CPF: 103.256.188-28  
Luís Diaz Rubio Amate (Coob.)  
CPF: 235.729.098-64  
Luís Miguel da Purificação Teixeira (Coob.)  
CPF: 236.358.778-24  
Márcio Codeco Coelho (Coob.)  
CPF: 868.628.807-30  
Maria Eduarda Mascarenhas Kertesz (Coob.)  
CPF: 146.986.968-36  
Roberto Ferrarini (Coob.)  
CPF: 130.426.318-50  
Sérgio Ricardo dos Santos Pompilio (Coob.)  
CPF: 106.297.248-14

Proc. S. Passivo: Renata Correia Cubas/Outro(s)

Origem: DF/Pouso Alegre

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO.** Os diretores 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 do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias, sujeitas ao

recolhimento do ICMS por substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II, do art. 194 do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, ICMS/ST, respectivas Multas de Revalidação, capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, todos da Lei nº 6.763/75, observando-se que em relação às infrações de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas exigiu-se apenas a citada multa isolada.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE REGISTRO DE ENTRADA - PRESUNÇÃO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal decorrente da falta de escrituração de notas fiscais no livro Registro de Entradas, apurada por meio de cruzamento de dados de arquivos eletrônicos (Sped Fiscal) e notas fiscais emitidas pelos remetentes, circunstância esta que autoriza a presunção da ocorrência de saídas das respectivas mercadorias, a teor do disposto no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75. Os argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para deconstituir o lançamento. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, ICMS/ST, respectivas Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, c/c § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), no exercício de 2014, mercadorias essas relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às quais a Autuada é responsável, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS pelas saídas subsequentes destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado.

Exige-se o ICMS, ICMS/ST e respectivas Multas de Revalidação, capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, observado o limite previsto no § 2º do mesmo art. 55, todos da Lei nº 6.763/75. Em relação às entradas e ao estoque desacobertado de documentação fiscal foi exigida apenas a Multa Isolada.

Versa, ainda, a autuação, sobre a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal decorrente da falta de escrituração de notas fiscais de entradas, apurada por meio de cruzamento de dados de arquivos eletrônicos (Sped Fiscal) e notas fiscais emitidas pelos remetentes, circunstância esta que autoriza a presunção da ocorrência de saídas desacobertadas das respectivas mercadorias, a teor do disposto no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Exige-se ICMS, ICMS/ST, respectivas multas de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II e § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária os diretores da empresa autuada com fulcro no art. art. 135, inciso III do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 104/153, e acosta mídia de fls. 183.

Alega preliminarmente a nulidade do Auto de Infração pelos seguintes motivos:

- por utilizar metodologia equivocada para a apuração de suposto débito de ICMS, ao adotar o procedimento previsto no inciso III do art. 194 do RICMS/02, adotando a periodicidade diária, em vez da mensal;

- por desconsiderar particularidades ocorridas no contexto das operações, tais como ajustes de inventário, escriturações extemporâneas e duplicidade de códigos para um único produto;

- a metodologia adotada pelo Fisco não permite a identificação correta do suposto fato gerador, bem como a matéria tributável, nos moldes exigidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN;

- o Auto de Infração foi formalizado com base em meras presunções, em face da total ausência do aprofundamento na investigação dos fatos;

- houve equívoco por parte do Fisco ao presumir que todas as operações praticadas pela Autuada são internas e que a mesma é substituta tributária em relação a todas elas, ignorando que a Impugnante pratica operações internas e interestaduais;

- foi desconsiderada a possibilidade de existência de crédito de ICMS/ST, conforme previsto no art. 14 do RET nº 156/2013;

- foi desconsiderado que a responsabilidade da Impugnante de recolher o ICMS/ST não abrangeu todas as operações interestaduais e dependia de protocolo específico entre Estados para este fim;

- a Impugnante foi tolhida do exercício do contraditório e da ampla defesa;

- não foram respeitados os procedimentos previstos no RPTA no tocante à fase antecedente à lavratura do AIAF, uma vez que a Impugnante não foi confrontada acerca das informações apontadas como divergentes no levantamento quantitativo diário; além de não ter lhe oportunizado a denúncia espontânea, conforme determina o § 4º do art. 70 do RPTA.

No tocante ao mérito, afirma que o Auto de Infração é improcedente pelos seguintes motivos, em apertadíssima síntese:

- inobservância por parte do Fisco dos detalhes e contextos fáticos das operações autuadas, quais sejam, a escrituração extemporânea de notas fiscais de entradas, ajuste de inventário e registro com código em duplicidade para o mesmo produto; conforme demonstrado no arquivo digital (Doc. 2);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no exercício de 2014, ocorreram escriturações extemporâneas de notas fiscais de entrada nos registros dos livros de Entrada da Impugnante, tendo em vista que os registros eram imputados manualmente;

- que assim como ocorreu com o produto “Agrupamento 601 (TYLENOL SINUS 24 CART 24 CP – OR61, Código 1561)”, todos os itens que foram escriturados de forma extemporânea tiveram saída em momento anterior ao da devida escrituração da entrada, conforme notas fiscais relacionadas na planilha “Macro 2014 completa 1.1”, aba “Notas Fiscais Extemporâneas”;

- que todas as notas fiscais de saída emitidas foram devidamente escrituradas, bem como os impostos incidentes foram destacados e recolhidos, de modo que o valor cobrado a título de ICMS e ICMS/ST demonstra clara situação de bitributação;

- que o registro de dois códigos SKUs para o mesmo produto somente ocorreu no “Agrupamento 414 (JSB LENÇOS UMED HORA SONO 24X50UNTRIL24)”, o qual possuía, no período de 2014, dois códigos de referência no registro da Autuada, quais sejam 53924 e 51624;

- que a Fiscalização não levou em consideração, no levantamento quantitativo fiscal diário, o ajuste de inventário realizado pela Impugnante no produto “ROC MINESOL OIL CONTROL FPS30 240X5G AG63 - código 97663” (Agrupamento 554);

- que se houve o descumprimento de requisitos inerentes à escrita fiscal, não houve danos ao erário, nem recusa, pela Impugnante, de apresentação de todas as informações e documentos para que a Fiscalização pudesse efetivar a sua atividade fiscalizatória;

- caso se mantenha a exigência da penalidade, esta seja reduzida a um patamar proporcional à suposta infração, uma vez que a Impugnante não agiu com dolo, fraude ou simulação e que seja relevada ou reduzida a multa de revalidação, devido a falta de razoabilidade e do seu caráter confiscatório.

Por fim, assevera que, em respeito ao princípio da verdade material, deve a Fiscalização exaurir a análise da documentação disponível, em busca de exatidão dos fatos ocorridos, diante das elucidações trazidas nesta Impugnação, resguardando também os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações: Leandro José dos Santos Gomes, às fls. 184/213; Sérgio Ricardo dos Santos Pompilio, às fls. 310/339; Roberto Ferrarini, às fls. 435/466; Maria Eduarda Mascarenhas Kertesz, às fls. 562/591; Luiz Diaz Rubio Amate, às fls. 688/717; Luiz Miguel da Purificação Teixeira, às fls. 816/845; e Márcio Codeco Coelho, às fls. 942/971 dos autos.

Os coobrigados apresentam Impugnação, em separado, sob os mesmos argumentos, os quais se elencam a seguir:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a autuação padece de vício insanável, visto que não cumpre os requisitos previstos no art. 142 do CTN, uma vez que não houve a indicação de qualquer elemento fático que justifique a aplicação dos dispositivos legais apontados como fundamentadores da responsabilidade solidária dos Impugnantes coobrigados; no seu entender, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN;

- todos os atos administrativos devem ser devidamente motivados;

- não consta dos autos qualquer prova no sentido de que os Impugnantes teriam praticado ato a ensejar a prática de ilícito ou, ainda, qualquer conduta com dolo, fraude ou simulação, conforme previsto no art. 135, inciso III do CTN; o que desrespeita os princípios do contraditório e da ampla defesa; bem como os requisitos previstos no art. 89 do RPTA, destacando-se os incisos IV e V;

- não se poderia coexistir, em um mesmo processo administrativo, a tributação de uma pessoa jurídica, como devedora principal, e a sujeição passiva solidária de terceiros, com fundamento no art. 135 do CTN;

- não se pode alegar que o simples fato de se figurar como diretor da companhia retrate por si só, que a esse possa ser imputada infração tributária, conforme se manifestou o Superior Tribunal de Justiça – STJ, por meio da Sumula 430;

- não existem atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nem com dolo, pelos Impugnantes;

- não restou caracterizada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, muito menos qualquer crime contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90), por parte tanto da Johnson & Johnson, quanto dos Impugnantes;

- não foi verificada nenhuma dessas condutas, tendo em vista que a Autuada prestou informações e forneceu todos os documentos solicitados, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal;

- a Autoridade Fiscal, indiretamente, tentou aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que o resultado pretendido pelo Fisco é a confusão entre o patrimônio da empresa e do administrador, o que não pode ser levado adiante visto que o patrimônio da companhia é dissociado do patrimônio dos seus sócio e administradores.

Ratificam e reiteram todos os argumentos apresentados na impugnação do sujeito passivo principal.

Requerem a procedência das impugnações.

As taxas de expediente são recolhidas conforme DAEs de fls. 154, 214, 340, 467, 592, 718, 846, e 972 dos autos.

### **Da Instrução Processual**

Em face do argumento exposto pela Impugnante autuada, quanto à existência de nota fiscal (NF nº 42.091) não lançada no Sped Fiscal, verificou-se, do confronto entre as Notas Fiscais lançadas no Sped Fiscal do Contribuinte e o Banco de Dados das Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros, ativas, a existência de 10.813 (dez 23.603/20/3ª

mil oitocentos e treze) notas fiscais sem registros no Sped Fiscal, que após saneamento para exclusão das operações não pertinentes ao trabalho fiscal, resultou em 5.514 (cinco mil quinhentas e quatorze) notas fiscais não informadas no Sped Fiscal do Contribuinte, mas ativas no Banco de Dados de Notas Fiscais Eletrônicas de terceiros, portanto, não incluídas no presente Leqfid.

Em razão disso, a Fiscalização intimou os Sujeitos Passivos a apresentarem, no prazo de 10 (dez) dias do recebimento da intimação (intimações de fls. 1081/1118), esclarecimentos acerca da não inclusão no Sped Fiscal das notas fiscais de terceiros, relacionadas na “Planilha 2 – LEQFID – NFe não incluídas no Sped Fiscal”, que se encontravam ativas no Banco de Dados de Notas Fiscais Eletrônicas de terceiros; informando que é direito do contribuinte analisar a “Planilha 1 – Banco de Dados de Notas Fiscais Ativas – NFe’s não inclusas no Sped” e solicitar a inclusão de NFe’s que entender pertinentes ao Leqfid.

Informa o Fisco que, para tanto, deverá o Contribuinte apresentar planilha própria com os dados solicitados na “Planilha 2 – LEQFID – NFe não incluídas no Sped Fiscal”, quais sejam: CFOP, unidade de medida para quantificação dos produtos – Registro 0190, coincidentes com as unidades constantes dos registros C170 e H010; código do produto conforme Registro 0200 e fatores de conversão, conforme Registro 0220 (planilha constante do CD de fls. 1083); podendo tais informações serem substituídas pela retificação do Sped Fiscal do exercício de 2014, para inclusão das notas fiscais eletrônicas ativas no Banco de Dados de Nota Fiscal Eletrônica, não registradas no Sped Fiscal já transmitido.

Em que pese o pedido de prazo adicional de 20 (vinte dias) para atendimento à intimação, o qual foi concedido pelo Fisco (fls. 1131/1132), a Autuada e os coobrigados apresentaram argumentos, mas não atenderam à intimação.

Comparece a Autuada, às fls. 1119/1132, e os coobrigados, às fls. 1133/1234, alegando que as referidas 5.514 (cinco mil quinhentas e quatorze) notas fiscais indicadas como ativas no Banco de Dados de Notas Fiscais Eletrônicas, que não estariam registradas no Sped Fiscal do Contribuinte, não foram objeto de fiscalização em momento anterior à lavratura do Auto de Infração, mas somente foram citadas em momento posterior ao aperfeiçoamento do lançamento pela Autoridade fiscal.

Entendem que a pretensão de alterar o Auto de Infração, após sua lavratura e formalização do crédito tributário não pode ser levada a efeito, pois fere o princípio da segurança jurídica, devendo, portanto, ser integralmente cancelado, em virtude da clara iliquidez e incerteza.

Alegam que a fundamentação legal adotada pelo Fisco para justificar a intimação à Autuada, não se presta a fundamentar a solicitação de informações em fase processual, na qual já foi lavrado e formalizado o Auto de Infração (arts. 195 do CTN, 138 e 139 do RPTA e 193 do RICMS/02).

Asseveram que, após a lavratura do Auto de Infração, não pode a Autoridade Fiscal realizar procedimento fiscal auxiliar, o que feriria o direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, configurando claro cerceamento de defesa.

Afirmam que, de acordo com os arts. 120 e 168 da Lei nº 6.763/75, diante da impugnação do sujeito passivo, compete à repartição fazendária somente apresentar manifestação fiscal ou reformular o crédito tributário, não havendo hipótese na legislação de intimação para apresentação de informações alheias ao objeto da autuação.

Sustentam que houve mudança de critério jurídico, o que é expressamente vedado pelo art. 146 do CTN. E que, no caso dos autos, tal mudança de critério jurídico sequer possui fundamentação legal que a ampare.

Concluem que, diante do exposto, é evidente a nulidade do Auto de Infração, já que a Autoridade Fiscal, por meio da intimação proferida, busca alterar o objeto da autuação, de modo que inova e modifica o critério jurídico do lançamento, o que não se pode admitir, sob pena de cerceamento de defesa e violação dos princípios da legalidade, segurança jurídica e contraditório.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, apresentadas na Impugnação inicial, a Fiscalização reformula o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação de Lançamento, de fls. 1239/1245, para realizar as seguintes alterações:

- 1 - exclusão do agrupamento 414 e inclusão dos agrupamentos 605 e 606, em razão do agrupamento dos produtos de códigos 51624 e 53924;
- 2 - inclusão da Nota Fiscal de entrada nº 42.091 no agrupamento 554; e
- 3 - inclusão da ocorrência fiscal 01.019.009 – Saída desacobertada – Operação de aquisição informada pelo remetente ou pelo transportador, não declarada pelo contribuinte.

Em relação à ocorrência 01.019.009, mantém-se também os coobrigados já elencados anteriormente.

Na oportunidade, o Fisco esclarece que as 5.514 notas fiscais sem registro no Sped Fiscal se referem a entradas de produtos relacionados ao Leqfid, estando diretamente ligadas ao objeto do trabalho fiscal descrito no campo 03 - Objeto da auditoria fiscal do AIAF nº 10.000025131.26 (fls. 13), qual seja “verificar a ocorrência de entrada, saída e manutenção em estoque desacobertados de documentação fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária e à tributação normal, no exercício de 2014”.

Assim sendo, não tendo o Contribuinte atendido à intimação fiscal para preenchimento da “Planilha 2 – LEQFID – NFe não incluídas no Sped Fiscal”, supramencionada, nem retificado o Sped Fiscal, não foi possível a inclusão das referidas notas fiscais de entrada no Leqfid.

Diante disso, a Fiscalização retifica o Auto de Infração, para inclusão da ocorrência fiscal 01.019.009 (Saída desacobertada/Operação de aquisição informada pelo remetente ou pelo transportador, não declarada pelo contribuinte), nos termos do art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 194, § 5º, inciso I do RICMS/02.

Exige-se ICMS, ICMS/ST, respectivas multas de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II e § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Apresenta, às fls. 1243/1244, o resumo das alterações após rerratificações do Auto de Infração, Quadro Consolidado das exigências fiscais, e Resumo das Infringências e Penalidades, por código de ocorrência.

Acosta novo Demonstrativo do Crédito Tributário, às fls. 1247/1249, Resumo Geral Leqfid 2014 retificado (fls. 1250/1254), e a mídia de fls. 1255, contendo o “Leqfid 2014 Retificado”, planilha “DCT 2014 Retificado”, Planilha “Cálculo saídas desacobertas”; e planilha “Demonstrativo Consolidado”.

Registre-se que foi aberto o prazo de 30 (trinta) dias para os Sujeitos Passivos, nos termos do disposto no art. 120, § 1º do RPTA, para pagamento/parcelamento do crédito tributário, ou aditamento da impugnação.

Regularmente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos aditam suas impugnações, a Autuada às fls. 1345/1402 e os Coobrigados, às fls. 1409/1728 dos autos.

A Autuada se manifesta nos seguintes termos.

Concorda com as alterações efetuadas por meio dos itens 1 e 2 do Termo de Rerratificação do Lançamento, e reforça as demais argumentações trazidas na impugnação inicial em relação aos demais tópicos que não foram objeto da reformulação.

Alega que mais uma vez que a Autoridade Fiscal não analisou detidamente a documentação fiscal da Impugnante e aponta os supostos equívocos cometidos pela Fiscalização:

- a maioria das notas fiscais, apontadas como não escrituradas no novo lançamento, possui o devido registro no Sped Fiscal;

- parte das notas fiscais se refere a operações recusadas pela Impugnante; e

- parte das notas fiscais se refere a operações que não geram incidência de ICMS.

Aduz que o Fisco também presumiu que todas as saídas de mercadorias realizadas pela Impugnante seriam internas e estariam sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo esta a substituta em todas elas.

Em relação às remessas de amostra grátis e remessas para acondicionamento em embalagem, assevera que o Fisco não respeitou disposto no art. 194, § 4º que menciona a presunção legal se resume à entrada e saída de mercadorias supostamente não declaradas pelo contribuinte, porém, não menciona a possibilidade de a Autoridade Fiscal arbitrar o regime jurídico de tais saídas e entradas como bem entender.

Destaca que, de acordo com o referido disposto legal, a Fiscalização deveria ter adotado como parâmetro as operações mais recentes em seu levantamento, não podendo ignorar regimes especiais, isenções, saídas para outras unidades da Federação e os créditos referentes à entrada de mercadorias.



Discorre sobre a impossibilidade de inovação do lançamento com mudança do critério jurídico no tocante à inclusão de novo levantamento baseado no cruzamento de dados entre notas fiscais de saída de terceiros e notas fiscais de entradas no Sped Fiscal da Impugnante.

Aduz que não há que se falar em inclusão de novas notas fiscais, que sequer foram objeto de fiscalização prévia, em decorrência de a D. Autoridade Fiscal se recordar de um cruzamento que poderia ter sido realizado (mas não o foi), e, ainda, por meio de argumento da própria Impugnante, o que não teria amparo nos arts. 145 e 149 do CTN, que prevê a alteração de ofício pela autoridade administrativa do lançamento.

Diz que não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN que trata da revisão do lançamento, visto que não ocorreu qualquer falsidade, erro, ação ou omissão supostamente cometida pela Impugnante (incisos IV e VI), bem como não caracteriza como fatos novos as notas fiscais incluídas na autuação, visto que a Autoridade Fiscal tinha pleno conhecimento da existência de banco de dados de notas fiscais de terceiros ativas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, bem como tinha acesso a todos os dados e documentos fiscais da Impugnante, portanto, também não teria ocorrida a hipótese prevista no inciso VIII do mesmo art. 149.

Discorre sobre o art. 146 do CTN e conclui que o Fisco não pode alterar o objeto de auto de infração já lavrado. Cita doutrina que entende corroborar sua tese.

Aduz que, mediante análise das 5.514 notas fiscais apontadas como não escrituradas constatou, num curto espaço de tempo, que 64% (sessenta e quatro por cento) destas constam efetivamente no SPED, o que seria motivo para anulação do lançamento, pela falta de liquidez e certeza.

Traz a mídia digital (Doc.2), fls. 1407/1408, anexa ao presente aditamento, que comprova os referidos registros, os quais devem ser analisados juntamente com as provas já apresentadas com a impugnação anterior.

Aduz que também constam dentre as notas apontadas, 5 (cinco) notas fiscais que foram recusadas pela Impugnante, as quais elenca à fls. 1383; operações registradas em notas fiscais que não geram incidência de ICMS, quais sejam: remessas de amostra grátis (fls. 1388/1389), remessas de embalagem para acondicionamento de mercadorias (fls. 1390/1391, todas incluídas na mídia digital (Doc. 02).

Os Coobrigados apresentam os mesmos argumentos da Autuada.

### **Da Nova Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando, novamente parte das razões, bem como os documentos apresentados pela Impugnante, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação de Lançamento, de fls. 1731/1740, para realizar as seguintes alterações, em face das informações apresentadas na mídia de fls. 1407/1408 (Doc. 2).

1 – Em relação à presunção de saída de mercadoria desacobertada por falta de escrituração das notas fiscais de aquisição de mercadorias:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- exclusão de 3513 notas fiscais em face do acatamento das informações quanto ao registro das referidas notas fiscais no Sped Fiscal nos exercícios de 2015 e 2016;

- exclusão das 5 (cinco) notas fiscais referentes às operações recusadas pela Autuada;

- exclusão das notas fiscais relativas às remessas de embalagem;

- exclusão das exigências de ICMS e MR relativas à da Nota Fiscal nº 42.113 de CFOP 6.949 (Outras saídas) da ocorrência 01.019.009, mantendo-se a multa isolada por falta de registro na EFD.

Na oportunidade registra que em relação à Nota Fiscal nº 42.113, somente havia exigência do ICMS em relação ao CFOP 6.949 (Outras saídas), o qual foi excluído na presente reformulação. Não havia exigência de ICMS em relação à operação de “Amostra Grátis” (CFOP 6.911).

2 – Ocorrência 01.019.008 (Leqfid):

- inclusão no Leqfid de 3.511 (três mil e quinhentas) notas fiscais de entradas de mercadorias, registradas no Sped Fiscal, no exercício de 2015, conforme informações da Impugnante na mídia de fls. 1407/1408 (Doc. 2);

- inclusão das NFe's de entrada de nºs 1368004, de 02/12/14, e nº 7286921, de 01/04/14, registradas no Sped Fiscal nos meses de março de 2015.

Registre-se que foram incluídos no Leqfid, relativas às supracitadas notas fiscais de entrada cujo registro foi extemporâneo, apenas os produtos que já constavam dos Agrupamentos de Produtos relacionados no Anexo IV (fls. 43/57), do lançamento original.

Apresenta às fls. 1739, o Demonstrativo do Crédito Tributário reformulado, após o aditamento da Impugnação, com o quadro “Consolidado das exigências fiscais por código de ocorrência fiscal”.

Acosta novo Demonstrativo do Crédito Tributário às fls. 1742/1744, Resumo Geral Leqfid 2014 retificado (fls. 1745/1749), Demonstrativo Consolidado Retificado – DCT NFEs sem registro (fls. 1750) e a mídia de fls. 1751, contendo o “Leqfid 2014 Rerratificado\_Adit Impug”, planilha “DCT\_2014\_produtos Leqfid\_Adit Imp”, Planilha “NFe's registro Extemporâneo Leqfid\_Adit Imp”; Planilha “Cálculo saídas desacobertadas\_Adit Imp”; e planilha “Demonstrativo Consolidado\_rerratificado Adit Imp”.

Novamente, foi aberto o prazo de 30 (trinta) dias para os Sujeitos Passivos, nos termos do disposto no art. 120, § 1º do RPTA, os quais se manifestam, a Autuada às fls. 1864/1917, e os Coobrigados, às fls. 1920/2238.

A Autuada se manifesta nos seguintes termos.

Diz que, no tocante à ocorrência 01.019.009, após a reformulação do lançamento, restaram 2.001 (duas mil e uma) notas fiscais que supostamente não estariam registradas no Sped Fiscal da Impugnante, em relação às quais verificou que parte relevante destas se referem a notas fiscais de devolução que foram

equivocadamente emitidas pelos clientes da Impugnante, cujos efeitos foram anulados por meio da emissão de notas fiscais de retorno de devolução.

Alega que o prazo de 30 (trinta) dias para que o Contribuinte busque informações sobre as operações com os clientes é desproporcional e desarrazoado, tanto que apenas 2 dentre os 177 clientes listados pela Impugnante (doc. 1), responderam às solicitações de informações.

Informa que, em resposta, os clientes “Decminas Distribuição e Logística S/A” e “Profarma Dist Prod Farmacêuticos”, afirmaram que emitiram as notas fiscais de devolução de mercadoria por equívoco, e, para anular os efeitos da devolução emitiram, em sequência, nova nota fiscal com retorno de devolução.

Para comprovar as afirmações, anexa mídia digital (doc. 1 – fls. 1919) na qual constam as planilhas denominadas “Decminas anulação” e “Profarma anulação”, com a relação das notas fiscais de devolução equivocadamente emitidas e as respectivas notas fiscais emitidas para anulá-las. Exemplo de fls. 1905/1907 dos autos.

Os Coobrigados reiteram e ratificam todos os argumentos amplamente expostos nas Impugnações e no Aditamento das Impugnações anteriormente apresentadas, inclusive com as mídias digitais a elas anexadas.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 2240/2295, refuta as alegações da Defesa, sob os seguintes argumentos, em apertadíssima síntese:

- o levantamento quantitativo financeiro é um método tecnicamente idôneo, previsto no art. 194 do RICMS/02, que tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período;
- foi constatada a ocorrência de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias, sujeitas a substituição tributária, desacobertas de documentos fiscais, apurada através de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) desenvolvido a partir da análise dos registros Sped, transmitidos pela própria Autuada;
- a escrituração extemporânea pode acontecer esporadicamente em qualquer empresa, tendo tal ocorrência previsão na legislação. Entretanto, deve refletir a real operação, ou seja, não se pode mudar a data de ocorrência da operação;
- a escrituração extemporânea correta não prejudica a apuração obtida no Leqfid, pois o campo data de entrada utilizada no Leqfid para as notas fiscais de entrada é a aposta no campo 11 (DT\_E\_S), o qual deve ser preenchido com a data da efetiva entrada da mercadoria no estoque da empresa;
- a forma de escrituração do livro Registro de Entrada está disciplinada nos arts. 167, 168 e 169 do RICMS/02;
- a Autuada não produziu provas nos autos que comprovassem que a data aposta no campo 11 do Registro C100 de seu Sped, não é a data real da entrada em estoque das mercadorias;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os documentos anexados aos autos constantes da mídia CD referentes a supostos registros extemporâneos de NFe's recebidas de terceiros (Pasta Macro 2014 Completa ver. 1.1 – Planilha Notas Extemporâneas), não elidem a acusação fiscal, pois não há qualquer comprovação robusta de que as mercadorias constantes destas notas fiscais de terceiros deram realmente entrada em data anterior à data informada no Sped pela Autuada, como por exemplo canhotos assinados com data de recebimento, que comprovassem efetivamente a data do real ingresso da mercadoria em seu estoque, se assim realmente tivesse ocorrido;

- em uma análise mais detalhada da planilha apresentada pela Impugnante (CD de fls. 183), extrai-se que há inúmeros registros em que o lapso de tempo é de mais de 15 dias entre a data do Sped e a suposta data que a Autuada afirma ser a da real entrada em estoque, em total desacordo com os artigos 167 e 168 do Anexo V do RICMS/02;

- os referidos “eventuais registros irregulares de NFs” alegados pela Impugnante em sua Defesa, na realidade seriam registros de 6.067 NFs extemporâneas, cujos valores das mercadorias envolvidas representam 48,48% (quarenta e oito vírgula quarenta e oito por cento) do valor total de todas as mercadorias entradas do exercício de 2014, na empresa, conforme quadro de fls. 2266 dos autos;

- é inadmissível que uma multinacional do porte e faturamento da Impugnante, em atividade no Estado desde 29/11/07, tenha tanto descontrole em seu departamento fiscal ao ponto de escriturar quase metade do valor de todas as mercadorias recebidas de terceiros de forma extemporânea;

- observa-se do quadro de fls. 2266, que as diferenças no que se refere às datas das colunas C (Fiscal) e D (MB51) ou seja, entre o Sped Fiscal e o dito controle interno gerencial, ora ocorrem registros em datas posteriores à data do Sped (711 registros), ora em datas anteriores (5.096 registros), o que demonstra que as supostas alterações de datas de NFs busca atender a sua conveniência e necessidade, visando anular as exigências fiscais formalizadas;

- foram identificadas 260 notas fiscais que tiveram suas alegadas datas de SPED e entrada de mercadoria fora do mesmo período de apuração;

- tal registro extemporâneo seria de comunicação obrigatória ao Fisco, conforme exigência da legislação, porém nenhum comunicado foi apresentado ao Fisco no período de 2014 a 2018;

- o RPTA, em seu art. 210, prevê que fica dispensada a denúncia espontânea para a escrituração intempestiva da nota fiscal nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas de mercadorias, desde que feita no período de apuração do imposto e sem finalidade de burlar o Fisco;

- a comprovação da real entrada das mercadorias em estoque, para fazer prova, deve obedecer às normas estabelecidas na legislação tributária do Estado de Minas Gerais, devendo também se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação tributária, conforme se depreende da norma prevista no art. 69 do RICMS/02;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o carimbo de trânsito de mercadorias atesta somente a entrada das mercadorias no Estado e carimbos de portaria não tem previsão regulamentar, visto que a comprovação de recebimento se dá conforme previsto no art. 4º do Anexo V, do RICMS/02 (vide Consulta de Contribuinte nº 276/2012);

- não se pode conceber que a Autuada, como argumenta em sua defesa, mantenha uma rotina interna denominada “Controle Gerencial e Estoque”, à margem dos registros fiscais, que comprovam as datas de entrada física de determinadas mercadorias, e que tenha tido o maior empenho em documentar a suposta real data de entrada dos produtos em seu estoque em controle paralelo e não tenha tido o mesmo zelo, em reproduzir tais supostas datas em seus registros de transmissão obrigatória para a SEF/MG;

- ainda que se aceitasse que o dito “Controle Gerencial de Estoque” retrate com fidelidade a real data de recebimento dos produtos em estoque, a Autuada teve quatro anos para auditar os registros Sped e verificar a divergência de datas entre estes lançamentos do controle interno e os registrados na escrita fiscal, os quais deveriam ser alterados, adequando-os a suposta realidade de datas alegados pela Autuada e retransmitidos, corrigidos, a SEF/MG;

- como a Autuada não cumpriu as formalidades da legislação tributária, para comunicar ao Fisco o aludido registro extemporâneo destas NFe's, bem como não trouxe ao processo documentos comprobatórios, que desmerecessem a data constante em seu Sped, nos termos da legislação tributária anteriormente explanada, conclui-se, que a data constante dos arquivos Sped transmitidos a SEF/MG é o pressuposto lógico da entrada dos produtos, devendo a Autuada responsabilizar-se pelos equívocos que diz ter cometido;

- no tocante ao “Agrupamento 601”, trazido como exemplo, a Impugnante altera a data de 36 NFs, sob o argumento de suposta escrituração extemporânea. O confronto realizado pela Impugnante adotando data diversa da aposta no Sped, de 29/03/14 para 11/03/14 na NF 75097, retrata simplesmente a movimentação momentânea pretendida pela Autuada; entretanto o resultado final do Leqfid, somente é apurado quando do confronto com o estoque declarado no último dia do exercício trabalhado (31/12/14);

- no tocante à alegada cobrança de ICMS/ST sobre “amostra grátis”, para o produto *AG SUNDOWN STARCKFPS 30 8ML*, esclarece que tal exigência foi objeto de reformulação do crédito tributário com acatamento parcial da solicitação da Autuada (2º Termo de Rerratificação – fls. 1731/1740);

- também foram excluídas do crédito tributário em discussão 7 (sete) NF's referentes a remessa de embalagens;

- o art. 61 do RICMS/02 define como local da operação, no caso das saídas desacobertas de documentação fiscal apuradas no Leqfid, para efeito da cobrança do ICMS devido, o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador ou onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a alíquota a ser utilizada nas operações com mercadorias desacobertas de documento fiscal é a alíquota interna conforme art. 42, § 29 do RICMS/02;

- a cobrança do ICMS/ST, além do previsto no art. 89 do RICMS/02, decorre também da obrigação assumida pela empresa no art. 7º de seu Regime Especial nº45.000003926-00 (fls. 60/69), em que lhe foi atribuída a responsabilidade, na condição de substituta, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

- não tem pertinência a alegação de que não foi considerada a possibilidade de existência de crédito de ICMS/ST, para compensação com o débito do ICMS/ST, visto que tais créditos são inexistentes, pois já foram totalmente absorvidos em sua apuração do mês de dezembro de 2014, conforme atestam os campos extraídos da DAPI, onde se pode observar no campo 082, saldo devedor do ICMS/ST;

- foram realizados diversos contatos entre os responsáveis fiscais (Corporate TAX) da Impugnante e o Fisco, conforme relacionados às fls. 15/36 e 70/ 92 dos autos, especificamente referentes aos Anexos II e VI, durante a fase exploratória, bem como realizada uma reunião presencial no dia 26/02/18, para tratar da identificação de indícios sobre irregularidades tributárias, ocasião em que a Contribuinte foi cientificada da possibilidade de formalização de TA – Termo de Autodenúncia, passível inclusive de enquadramento às regras previstas no Plano de Regularização de Créditos Tributários – Regularize, vigente à época;

- a revisão do lançamento está prevista no art. 149 do CTN, c/c com ao art. 120 do RPTA;

- a Impugnante foi intimada a apresentar ao Fisco justificativa acerca da não inclusão no Sped Fiscal das NF's de terceiros; proceder o preenchimento de uma Planilha fornecida pelo Fisco e/ou retificar o seu Sped Fiscal do exercício de 2014, e mesmo tendo sido prorrogado o prazo inicial, não o fez, se limitando apenas a basear a sua recusa em ausência de fundamentação legal da própria intimação;

- tais notas fiscais estão dentro do objeto do trabalho fiscal descrito no AIAF nº 10.000025131.26 (fls. 13), no campo 03 – Objeto da Auditoria Fiscal;

- 116 (cento e dezesseis) dias após a Intimação, a Autuada declara, no aditamento à impugnação que aproximadamente 64% das 5.514 NFe's encontram-se registradas extemporaneamente em seu Sped Fiscal; apresentando planilha em mídia CD (fls. 1407/1408), contendo a relação de NFs escrituradas extemporaneamente, em total desacordo com o caput do art. 119 do RPTA que dita que a impugnação será alegada, de uma só vez a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento;

- a Fiscalização confrontou as informações e encontrou 3511 NF's registradas extemporaneamente nos exercícios 2015, 2016, 2017 e 2018, e verificou que estas foram registradas como registro normal e não como extemporâneas, em desacordo com as Orientações de Preenchimento da NF-e, constante no Portal da Nota Fiscal eletrônica; além de não ter cumprido as formalidades da legislação tributária, para comunicar ao Fisco o aludido registro extemporâneo destas NFe's, o que teria

impedido a localização das NFe's pelo Fisco, durante os procedimentos anteriores à lavratura do Auto de Infração;

- a Impugnante, mais uma vez, em desrespeito ao art. 119 do RPTA, faz alegações sem, contudo, carrear provas aos autos, de que parte relevante dessas notas fiscais referem-se a notas fiscais de devolução que foram equivocadamente emitidas pelos clientes da Impugnante, cujos efeitos foram anulados por meio da emissão de notas fiscais de retorno de devolução;

- a opção de a Autuada expor a sua argumentação a “conta-gotas”, causou de forma protelatória, muitas rerratificações da peça fiscal, portanto, não se pode alegar ferido o seu direito ao contraditório e a ampla defesa;

- o fato de haver uma reformulação do crédito com inclusão de nova ocorrência fiscal não prejudica o feito. A alteração do lançamento a partir da apresentação de novos elementos pelo contribuinte é da natureza do contraditório. Feita a alteração, o contribuinte teve os prazos reabertos (30 dias).

- a revisão do lançamento fiscal, nos termos do art. 145, inciso I, do CTN foi regular, pois sua alteração decorreu de impugnação do Sujeito Passivo, a qual trouxe aos autos fato não conhecido, tudo de acordo com o art.149, inciso VIII, do CTN;

- o Fisco, ainda na fase de impugnação, revisou o lançamento e acrescentou a ocorrência 01.019.009, decorrente da constatação da falta de escrituração de NFs ativas no banco de NFs de terceiros, sendo que os dispositivos mencionados na peça fiscal, rerratificados pelos Termos de mesma denominação, são capazes de apontar a violação da legislação tributária vigente na conduta infratora do contribuinte, segundo exige o inciso V do art. 89 do RPTA;

- quem deu azo à adição desta nova ocorrência fiscal ao Auto de Infração em discussão foi a própria Autuada ao requerer a inclusão, ao Leqfid, da NF 42091 de terceiros não registrada no seu Sped;

- é equivocado o argumento de que houve “*um injustificado acréscimo de R\$ 79.639,57 no objeto da ocorrência 01.019.008, a qual sequer foi objeto de qualquer modificação pelo segundo Termo de Rerratificação*”, pois conforme descrito no 2º Termo de Rerratificação houve a inclusão das 3.511 NFs informadas pela requerente e mais 2 (duas) NFe's nº 1368004 e 728692 (...);

- apesar do argumento de que parte relevante das notas fiscais apontadas como não escrituradas pela Fiscalização, objeto da ocorrência 01.019.009, foram emitidas por seus clientes por engano, e que tiveram seus efeitos anulados por emissão de nova nota fiscal, a Impugnante apresentou documentação de apenas dois clientes num universo de 177 clientes (2.001 documentos fiscais), de forma incompleta nos termos da legislação vigente;

- em relação aos clientes Decminas Distribuição e Logística S/A e Profarma Dist. Prod Farmacêuticos, cujas notas fiscais teriam sido anuladas pela recusa das mercadorias de sua parte (arquivos em pdf destas NFs e também das respectivas NFs de entrada emitidas pelos mesmos quando da entrada em seus estabelecimentos), não

há nenhuma evidência da mencionada recusa documental, nos termos da legislação tributária corrente, dos destinatários nas supostas operações de devolução, emitidas por engano, tais como: declarações de recusa do contribuinte destinatário (no caso a Impugnante), do transportador ou do condutor do veículo nos documentos fiscais originais foram apresentadas, conhecimento de transporte da ida e do retorno das mercadorias ou carimbo de Posto de Fiscalização;

- que não foram atendidos vários comandos legais presentes no Regulamento do ICMS, como no disposto no art. 78, e art. 10 do Anexo IX ao RICMS/02; que, nesse caso, a escrita da Autuada, faz prova a favor da Fiscalização, ou seja, foram emitidas NFs constando-a como destinatária e essas NFs não foram escrituradas no seu Sped fiscal;

- que a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária, tem fundamento nas disposições contidas no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

#### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de fls. 2299/2302, o qual é cumprido pela Autuada, mediante a manifestação de fls. 2306/2317, mídias eletrônicas de fls. 2321 e 2323, e documentos acostados às fls. 2325/2463.

Solicita a Assessoria que a Impugnante:

- traga aos autos comprovantes formais (tais como 2ª via do CTCR, canhoto de notas fiscais de entrada, datado e assinado, registros contábeis, dentre outros) da real data da entrada das mercadorias cujos documentos fiscais tiveram registro extemporâneo, conforme alegado na Impugnação;

- apresente planilha e documentos fiscais nos moldes como apresentado no doc. 1, anexo ao aditamento à impugnação (fls. 1919), para comprovação de todas as operações de devolução que foram equivocadamente emitidas pelos clientes da Impugnante, cujos efeitos foram anulados por meio da emissão de notas fiscais de retorno de devolução, conforme alegado;

- junte aos autos os demais documentos que entender comprobatórios das alegações defensórias, sob pena de preclusão do direito de apresentar novas provas.

Informa a Impugnante que, em atendimento ao Despacho Interlocutório, junta aos autos os seguintes documentos: i) 2ª via do CTCR (CT-e) datados e assinados, e ii) canhoto de notas fiscais de entrada datados e assinados, que comprovariam a vinculação entre as datas ali indicadas e as datas dos carimbos das notas fiscais apresentadas na impugnação, mediante a mídia Doc. 02.

Ressalta que, no tocante à parte das notas fiscais, ora em discussão, também deve ser considerado como prova da data da efetiva entrada das mercadorias, o carimbo da Sefaz/MG, que contém a data do cruzamento na barreira fiscal. Como, por exemplo, a NF-e nº 824967 (fls. 2308/2310).



No tocante ao item 2 do interlocutório (planilha e documentos comprobatórios das devoluções, equivocadamente emitidas pelos clientes), afirma que a Autuada envidou todos os esforços possíveis para contatar os 175 (cento e setenta e cinco) clientes remanescentes, mas apenas 3 (três) apresentaram os documentos solicitados (Doc. 03).

Aduz que as mercadorias lastreadas nas notas fiscais de devolução equivocadamente emitidas pelos clientes jamais entraram no estoque da Autuada, motivo pelo qual não poderiam estar registradas em seu Sped Fiscal.

Aduz que, nesse caso, não cabe a alegação de que se presume a entrada e a saída, sem recolhimento de tributos, de mercadoria não declarada pelo contribuinte, com fulcro nos arts. 194, § 5º, inciso I do RICMS/02 e 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Apresenta ainda Laudo Circunstanciado elaborado por auditoria externa especializada (Doc. 04), para corroborar a regularidade das operações objeto da presente autuação.

Manifestam-se ainda, os Coobrigados Luís Miguel da Purificação Teixeira (fls. 2464/2466); Luís Diaz Rubio Amate (2469/2471); Márcio Codeco Coelho (fls. 2474/2476); Sérgio Ricardo dos Santos Pompilio (fls. 2479/2481); Roberto Ferrarini (fls. 2484/2486); Leandro José dos Santos Gomes (2489/2492); e Maria Eduarda Mascarenhas Kertes (2494/2496), reiterando as impugnações já apresentadas e ratificando a juntada de documentos efetuada pela Autuada.

A Fiscalização se manifesta às fls. 2501/2502, reabrindo o prazo para substituição da mídia Doc. 02 de fls. 2321, a qual apresenta erro de leitura.

A Autuada e os coobrigados anexam nova mídia às fls. 2513.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, mediante análise das mídias anexadas, apresenta as seguintes considerações, às fls. 2514/2539.

Assevera que, no tocante à ocorrência 1.019.008 (Leqfid), a simples apresentação da mídia DVD, com supostos documentos digitalizados na pasta “Documentos”, vinculados à planilha “PTA nº 01.000991204-86”, não atende a exigência contida no Despacho da Assessoria pelas razões abaixo mencionadas.

Primeiramente, pondera que por não se tratarem de documentos originais, os arquivos digitalizados apresentados furtam da Fiscalização a possibilidade de se comprovar a autenticidade dos mesmos.

Entende que, com vistas à busca da verdade material, seria imperioso que os documentos apresentados pudessem ser manuseados fisicamente pelo Fisco, para verificação de elementos necessários para a comprovação da autenticidade dos documentos e das operações neles descritas tais como: “marcas de dedos”, dobras, sujeiras (graxas, pó de pneus) e escritas que indicam a permanência dos documentos fora do escritório da empresa emitente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que, como a Autuada pretende substituir a data por ela aposta no campo 11 do Registro C100 de seu SPED (utilizado no Leqfid) pela data constante de seu Controle Gerencial, os lançamentos em planilha destituídos dos documentos originais que os embasem são imprestáveis, pois a base da comprovação da verdade material dos fatos ocorridos, é exatamente a documentação original, aqui em discussão.

Assevera que, em que pese a recusa de plano dos arquivos presentes na mídia DVD como documentos probatórios, apresenta considerações complementares que subsidiam o entendimento de que não houve comprovação da correlação entre os arquivos contidos na mídia CD (fls. 2513) e a pretendida alteração de datas dos arquivos SPED transmitidos a SEF/MG.

Destaca as seguintes observações, mediante a análise das cópias de documentos apresentados e da planilha denominada “PTA nº 01.000991204-86”, constantes da referida mídia.

Foram identificados 13.810 arquivos em pdf, que compõem a pasta “Documentos”, nomeados de acordo com os conteúdos das células das colunas D (nº NFe) e L (Nº CTe) de cada uma das 9.965 linhas da planilha “PTA nº 01.000991204-86”.

Observa que os arquivos da pasta “Documentos” que apresentam o nome no formato: 900144xxxxxxx.pdf se referem a supostas cópias digitalizadas de canhotos de NFs, agrupadas em conjunto de até 5 canhotos por arquivo pdf.

Destaca que da leitura da planilha “PTA nº 01.000991204-86”, observa-se, as seguintes informações relativas às datas:

- Coluna “F”: Data de Entrada (Livro de Entradas), que é a data aposta no campo 11 do Registro C100 de seu SPED, utilizado no LEQFID;
- Coluna “M”: Data de Emissão do CTe.

Portanto, na planilha “PTA nº 01.000991204-86”, o Contribuinte não lançou em nenhuma Coluna a data pretendida pela Empresa como sendo a data de entrada da mercadoria, supostamente constante em seu Controle Gerencial.

Assim a Fiscalização buscou a “data requerida” (data pretendida pela Empresa como sendo a data de registro de entrada da mercadoria), na Coluna “D” da Planilha “Macro\_2014” (CD fls.183), anexada pelo Contribuinte, sendo esta a data utilizada pelo Fisco para realizar vários confrontos com os arquivos apresentados.

Informa o Fisco que o saneamento realizado com a finalidade de verificar a regularidade dos arquivos apresentados pela requerente na mídia DVD, que supostamente dão suporte ao pleito da Autuada, foi consolidado em 9 (nove) relatórios (planilhas de fls. 2541/2773), as quais serão melhor abordados na discussão de mérito.

Destaca o Fisco, que na pasta “Documentos”, foi ainda incluída uma grande quantidade de arquivos digitalizados de canhotos do exercício de 2012, cujo conteúdo não tem qualquer vínculo com os números das NFe’s citadas nas linhas da planilha “PTA nº 01.000991.204-86”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui que a análise dos dados extraídos da planilha “PTA nº 01.000991.204-86”, detalhadas nas Planilhas 1 a 9, são notórias as divergências inviabilizadoras do acolhimento da tese principal da Autuada.

Assevera que caiu por terra a tentativa da Impugnante em estabelecer vínculo entre as datas de seu “Controle Gerencial” e as datas das cópias de NF, CTe e canhotos apresentados; demonstrando apenas que a Autuada, diante do LEQFID, tentou fazer uma “conta de chegada”, alterando as datas das NFe’s ou de apenas alguns itens de algumas NFe’s, com a finalidade de neutralizar o trabalho fiscal, fato retratado claramente nas Planilhas 3,4,5,7.

No tocante à ocorrência 01.019.009, apresenta a Autuada, às fls. 2323, mídia DVD, relacionando notas fiscais de três clientes: A. Angeloni e Cia Ltda, Martins Com Serv Distr S/A e Drogaria Araujo S/A, as quais teriam sido anuladas pela recusa das mercadorias de sua parte; colacionando arquivos em pdf destas NFe’s de devoluções e também das respectivas NFe’s de entrada, emitidas pelos clientes, quando da entrada em seus estabelecimentos.

Observa o Fisco, num universo de 2.001 (dois mil e um) documentos fiscais, elencados pelo Fisco como não escriturados e emitidos por 177 (cento e setenta e sete) clientes, a Autuada traz aos autos documentação de apenas 6 (seis) notas fiscais de 3 (três) clientes.

Nesse caso, segundo o Fisco, também não haveria nenhuma evidência da mencionada recusa documental dos destinatários, nas supostas operações de devolução como: declaração de recusa do contribuinte destinatário (no caso a Impugnante), do transportador ou do condutor do veículo, nenhum conhecimento de transporte da ida e do retorno das mercadorias foi anexado.

Aduz que, no exemplo apresentado pela Impugnante, à fls. 2312, NF-e nº 62.578, data de emissão e saída para 23/04/14, emitida por Drogaria Araujo S/A, observa-se que a NF de entrada nº 62.812, supostamente emitida para cancelar a devolução, consta na modalidade de Frete: “1- Contratação do frete por conta do Destinatário”, o que leva a crer que quando a mercadoria adentrou no veículo, ela já estava na posse da Impugnante. Portanto, a NF de Entrada nº 62.812, emitida em 02/05/14, declarado como tendo sido emitida para cancelar a operação, está em desacordo com o art. 147 do RICMS/02, que prevê, que o documento fiscal só poderá ser cancelado antes de sua escrituração no livro próprio e no caso em que não tenha ocorrido a saída da mercadoria ou não se tenha iniciado a prestação do serviço.

Assim, conforme a declaração no rodapé da NF (“... Termo de recusa no verso...”) a mercadoria saiu do estabelecimento e a anulação desta operação, só poderia ser realizada com NF de devolução, emitida pela Impugnante (Art. 147, § 2º, do RICMS/02).

Assevera que o mesmo teria ocorrido com as demais NFe’s apresentadas, conforme comprovam os extratos da modalidade de frete aplicado as demais NFe’s, resultado de pesquisas junto ao Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica (fls. 2527/2528).

Alega que, a toda evidência, as mercadorias saíram do estabelecimento dos clientes, foram devolvidas pela Autuada, sendo retiradas por transporte da própria Autuada. A alegação de que as mercadorias não saíram dos estabelecimentos dos clientes, não se sustenta à vista das provas produzidas nos autos.

Entende que, nesse caso, aplica-se o disposto no art. 78 do RICMS/02, que aborda o tema em questão, qual seja, o retorno de mercadoria não entregue ao destinatário.

Aduz que é permitido o trânsito de retorno da mercadoria com a mesma nota fiscal de saída, permissão condicionada à declaração expressa do transportador ou do contribuinte, mencionando o motivo da recusa, conforme art. 10 do Anexo IX ao RICMS/02. Sobre isto ordenam o art. 78 e seu parágrafo único, combinados com o art. 10 do Anexo IX, além dos arts. 20 e 62, do Anexo V, todos do RICMS/02.

Conclui que *“é necessário o cumprimento das obrigações acessórias previstas no Regulamento do ICMS, quais sejam, referência à nota fiscal de saída na nota fiscal de entrada emitida e a aposição de carimbo de Postos Fiscais no retorno das mercadorias, se existente no itinerário, bem como a declaração do transportador e do destinatário no verso do documento, com aposição do carimbo do CNPJ, circunstâncias que, in casu, não ocorreram nem em relação as NFe’s anexadas aos autos e nem tão pouco na totalidade das notas fiscais relativa a ocorrência 01.019.009. Neste caso específico, em que o frete é por conta do destinatário, ao adentrar no veículo a mercadoria deve ser objeto de nota de devolução, emitida pela impugnante”*.

Aduz que todas as operações objeto da ocorrência, em discussão, correspondem a uma efetiva saída de mercadoria do estabelecimento e, mesmo que tenha sido posteriormente devolvida, não há que se falar em inocorrência do fato gerador.

No tocante às notas fiscais de entrada apresentadas, em que pese o esforço empreendido pela Defesa para demonstrar a regularidade da operação de anulação das devoluções em impasse, é relevante que se esclareça que não há previsão na legislação tributária para emissão de nota fiscal de entrada na situação relatada.

Destaca que não faz sentido a emissão de notas fiscais de entradas pelos clientes relativas a “Retorno de Devolução”, já que segundo a Impugnante não houve saída das mercadorias dos estabelecimentos dos clientes. Para haver retorno é necessário haver saída, razão pela qual ocorreria a emissão da nota fiscal de devolução, conforme art. 20 do anexo V do RICMS/02.

Aduz que a Impugnante alega que *“as mercadorias lastreadas nas notas de devolução equivocadamente emitidas pelos clientes jamais entraram no estoque da Impugnante, bem como sua emissão não foi sequer informada à Impugnante, motivo pelo qual não haveria como tais notas estarem registradas em seu Sped Fiscal.”*. Entretanto, a Autuada registrou evento de ciência de cada uma das operações destas NFe’s conforme se comprova nos *“prints”* retirados em consulta ao site: [nfe.fazenda.gov.br](http://nfe.fazenda.gov.br), que colaciona às fls. 2532/2534.

Destaca que o evento da "Ciência da Emissão" registra na NF-e que o destinatário da operação, tem conhecimento que o documento foi emitido, mas ainda não expressou uma manifestação conclusiva para a operação ("Confirmação da Operação"; "Registro de Operação não Realizada" e "Desconhecimento da Operação"). Uma vez que o destinatário tomou ciência da emissão, é obrigatória a sua manifestação até um prazo máximo de 180 dias, contados desta ciência.

Registra o Fisco que em todas as NFe's apensadas pela Defesa, ditas recusadas, a Autuada registrou evento da ciência das operações poucas horas depois de sua emissão, não tendo sido registrado no prazo regulamentar o evento "Operação não realizada". Apenas, diante da autuação, por falta de registro de NFe's, há mais de 5 anos depois da operação comercial, a Impugnante resolve descrever estas operações como não realizadas, numa clara tentativa de tumultuar e protelar o trabalho fiscal.

Conclui que *“como o pretense “desfazimento da operação” apresentado pela Impugnante, não encontra amparo na legislação e as provas necessárias não foram apresentadas, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136 do RPTA”*.

Requer a procedência parcial do lançamento, conforme Termo de Rerratificação às fls. 1730/1751.

#### **Do Aditamento à Impugnação**

Reaberta vista dos documentos acostados pelo Fisco, a Autuada, às fls. 2779/2809, e os Coobrigados às fls. 2810/2837.

Contestam a análise realizada pelo Fisco, alegando que este se apoia em parcela irrisória das operações autuadas para descaracterizar a totalidade da documentação apresentada.

Sustentam que as notas fiscais de entrada registradas extemporaneamente foram devidamente emitidas e se encontram válidas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, conforme comprovam as chaves de acesso informadas na aba "Notas Extemporâneas" da planilha "MACRO 2014".

Especificamente sobre a análise dos documentos relacionados pelo Fisco na Planilha 7 - Verificação fiscal entre a data de emissão do Conhecimento de Transporte e a data requerida em relação a diversas notas fiscais referentes à mesma prestação de serviço - alegam que a coluna "D" da Planilha "Macro 2014", utilizada como base pelo Fisco não corresponde à "data requerida" pela Impugnante.

No tocante à ocorrência 01.019.009, aduz que a Fiscalização se pauta em procedimentos adotados pelos clientes da Autuada para desqualificar a anulação dos efeitos das operações, notadamente o disposto nos arts. 147 e 20 do Anexo V, ambos do RICMS/02.

Alegam que a Impugnante demonstrou no curso do processo que os clientes emitiram notas fiscais para anularem os efeitos das notas fiscais de devolução.

Aduz que também não se aplica ao caso o art. 78, parágrafo único, c/c art. 10 do Anexo IX, ambos do RICMS/02, porque tais artigos tratam da hipótese na qual o estabelecimento remetente (cliente da Autuada) recebe em retorno integral mercadoria

não entregue ao destinatário (Autuada), sendo que, no presente caso, não houve trânsito das mercadorias, isto é, não houve remessa e retorno dessas mercadorias. Além do mais, como exposto no art. 20 do Anexo V, a responsabilidade pela emissão de tais documentos não seria da Autuada.

Em relação à ciência da emissão, esclarece que tal evento se refere ao momento em que o destinatário tem conhecimento da operação, mas não diz respeito ao aceite do documento fiscal, o que não foi realizado pela Autuada nessas operações.

Reitera o pedido de cancelamento do Auto de Infração.

### **Da Nova Manifestação Fiscal**

Mais uma vez comparece a Fiscalização, às fls. 2839/2860 dos autos, e se manifesta nos seguintes termos, em apertadíssima síntese.

Aduz que os volumes de documentos trazidos, em cumprimento ao despacho interlocutório, são de natureza e análise complexa, ficando bem longe dos ínfimos percentuais alegados pela Impugnante. E que a Impugnante tenta mudar o foco da discussão, para equivocados percentuais de erros ao invés de contrapor, documentalmente, os apontamentos específicos da Fiscalização consubstanciados nas planilhas retro mencionadas.

Destaca que restou demonstrado, através de argumentos e planilhas, as inconsistências para o não acatamento dos documentos apresentados pela Autuada em atendimento ao Despacho Interlocutório, visto que as informações ali inseridas não merecem fé e, portanto, não comprovam que as operações aconteceram nas datas pretendidas pela Impugnante.

Assevera, que, contrariamente ao que alega a Impugnante, as notas fiscais ativas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica foram consideradas no Levantamento Quantitativo. O que se discute no presente momento sobre algumas NFe's, é se mantem a data constante no Sped, ou se adota a alegada data constante no Controle Gerencial da Empresa. O fato de não se acatar a data pretendida pela empresa, não descarta estas NFe's do Leqfid. Todas as NFe's relacionadas nas planilhas as fls. 2540/2773, mantiveram-se no Leqfid.

Sustenta que a Contribuinte confunde escrituração extemporânea, com a sua pretensão de querer alterar as datas constantes no SPED, conforme seu dito "Controle Gerencial".

Transcreve do Guia Prático EFD-ICMS/IPI – Versão 3.0.3, as instruções acerca da "Escrituração extemporânea de documentos" e conclui que o presente caso não se refere à escrituração extemporânea e sim uma tentativa da Impugnante em alterar algumas datas do Registro de Entrada, constantes em seu Sped, ao arrepio das normas vigentes sobre o tema.

Cita como exemplo, as situações contidas na planilha "Notas Extemporâneas", em que as notas fiscais de entrada teriam sido registradas na EFD, estranhamente, antes de serem recebidas no estoque da empresa, se mantidas as datas requeridas pela empresa, conforme seu "Controle Gerencial".

Assevera que, no tocante à planilha 7, as datas referentes a supostas entradas das mercadorias no estoque da empresa, expressas na coluna “D” refletem as datas constantes na aba “Notas Extemporâneas” originalmente contidos na Mídia CD juntada pela autuada as fls. 183, planilha “MACRO 2014”, e não foram alteradas pelo Fisco.

Destaca que a Impugnante estranhamente, tenta alterar para a Planilha “BASE”, a fonte de dados pretendidas das supostas datas de entrada efetiva das mercadorias no seu estoque, usando o seu controle gerencial conforme sua conveniência.

Ressalta os argumentos apresentados pela Autuada ao longo de sua defesa, que sustentou que a aba *Notas Fiscais Extemporâneas* da Planilha *Macro 2014*, traz a relação das notas fiscais de entrada que foram objeto de escrituração extemporânea, “*contendo informação da referência; data de entrada extemporânea considerada pela autoridade fiscal, contida no SPED; data efetiva da entrada física das mercadorias no estabelecimento da Impugnante chave da nota para consulta no Portal da NF-e; e status...*” (fls. 127).

(...) a denominada “MACRO 2014” apresentada aos autos com a impugnação, em sua aba denominada “Notas Extemporâneas” a Impugnante elencou a chave de acesso de todas as notas fiscais de entrada que foram objeto de escrituração extemporânea, de modo a demonstrar que todas as operações autuadas foram acobertadas por documento fiscal (...).”

Assevera que a Impugnante, na contramão de suas afirmações anteriores, alega agora que os dados das NFe’s Extemporâneas estão na aba “BASE” desta mesma planilha MACRO 2014, empregando artifício arditoso para induzir a uma mudança de critério para um mesmo dado no presente PTA, adequando o seu emprego à sua necessidade e conveniência.

Quanto à ocorrência 01.019.009, reafirma os argumentos já trazidos em manifestação fiscal anterior, e aduz que, contrário ao entendimento externado pela Impugnante, a desconsideração destas operações de devolução deu-se, exclusivamente, pela inobservância dos requisitos formais previstos na legislação; tanto para emitente como para o destinatário, necessários e indispensáveis na hipótese em discussão, os quais não se tratam de meras obrigações acessórias formais ou burocráticas, mas de normas fundamentais à aferição, pelo Fisco, da veracidade dos fatos ocorridos.

Considerando, assim, que nenhuma das condições legais foi cumprida, não restando dúvidas quanto a não comprovação de inexistência destas operações de “retorno de devolução”, uma vez que as supostas operações se ocorreram, adotaram procedimentos próprios, ao arripio das previsões legais.

Conclui que, no que tange a Ocorrência: 1.019.008 (LEQFID), a Autuada não logrou êxito no atendimento ao Despacho Interlocutório solicitado pela Assessoria do CCMG, para trazer aos autos comprovantes formais; conforme arduamente analisado por esta Fiscalização (planilhas de 01 a 09), restou comprometido todo o conjunto probatório, na busca da verdade material dos fatos.

No que toca à ocorrência fiscal 01.019.009, quanto ao pretense “desfazimento das 6 operações” apresentadas de um universo de 2.001 NFe’s, conclui que os documentos apresentados pela Impugnante, não encontram amparo na legislação e as provas necessárias não foram apresentadas.

Reitera o pedido pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 2862/2928, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do lançamento realizadas às fls. 1239/1255 e 1731/1751.

---

#### **DECISÃO**

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

#### **Da Preliminar**

##### **Das Nulidades do Auto de Infração**

A Impugnante Johnson & Johnson requer que seja declarado nulo o Auto de Infração em razão de vício material insanável, visto que o Fisco teria adotado metodologia equivocada para apuração do suposto débito de ICMS, ao adotar o procedimento previsto no inciso III do art. 194 do Regulamento do ICMS, qual seja, o levantamento quantitativo-financeiro, adotando a periodicidade diária, em vez da periodicidade mensal, uma vez que tal procedimento não leva em consideração particularidades ocorridas no contexto das operações.

Entende que a metodologia adotada pela Fiscalização não permite a identificação correta do suposto fato gerador, bem como a matéria tributável, nos moldes exigidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Alega que teve cerceado o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, sendo a acusação fiscal nula e inválida, visto que não foi instruída com elementos de provas que demonstrem o inadimplemento alegado.

Os Coobrigados diretores alegam que a autuação não cumpre os requisitos previstos no art. 142 do CTN, uma vez que não houve a indicação de qualquer elemento fático que justifique a aplicação dos dispositivos legais apontados como fundamentadores da responsabilidade solidária dos Impugnantes coobrigados.

Alegam que tal conduta desrespeita os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como os requisitos previstos no art. 89 do RPTA, destacando-se os incisos IV e V, pois o Auto de Infração deveria conter não apenas os dispositivos legais



que suportam a imputação da responsabilidade solidária dos coobrigados, mas também os fatos que levaram à Fiscalização a concluir pela suposta responsabilização.

Entretanto tais argumentos não merecem prosperar.

Primeiro, esclareça-se que a metodologia adotada pelo Fisco, qual seja, o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período.

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

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

Trata-se o Leqfid 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:

**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;

(...)

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.

Depreende-se do disposto no art. 142 do CTN 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, 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

Destacam-se os incisos do art. 89, arguidos pela Impugnante:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

(...)

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (fls. 05/09) no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, bem como o Termo de Rerratificação Lançamento, de fls. 1239/1247, que incluiu a ocorrência de “Saída desacoberta/ Operação de aquisição informada pelo remetente ou pelo transportador, não declarada pelo contribuinte”, com fulcro no disposto no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75.

As planilhas demonstrativas da apuração, acostados aos autos por meio da mídia de fls. 43 e de fls. 1751, detalha a composição do crédito tributário, quantifica o imposto e demonstra o cálculo das multas aplicáveis.

Assim sendo, não prospera também o argumento dos Coobrigados de que o Auto de Infração seria nulo porque o Fisco não teria atendido, no seu entender, aos requisitos previstos no art. 89 do RPTA (notadamente os incisos IV e V).

Como já exposto, o relatório fiscal deixou claro a conduta da Autuada que levou à constatação das irregularidades que ensejaram a presente autuação, e mais, a responsabilização dos coobrigados, conforme prevista no art. 135, inciso III do CTN.

Induidoso que os Sujeitos Passivos compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Alega a Autuada que a Fiscalização não respeitou o procedimento previsto na legislação mineira, visto que, no período que antecedeu a lavratura do Auto de Infração, recebeu o AIAF nº 10.000025131-26 sem que a Autoridade Fiscal tivesse confrontado a Impugnante acerca das informações apontadas como divergentes quando do levantamento quantitativo diário, além de não ter oportunizado a denúncia espontânea à Impugnante, conforme determina o art. 70, § 4º do RPTA/MG. E o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesmo teria se dado quando da inclusão da nova ocorrência, com fulcro no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, a lavratura do Auto de Infração atende a todos os requisitos legais, previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

**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.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Trata o referido § 4º do art. 70 do RPTA da devolução ao Sujeito Passivo do direito à denúncia espontânea, transcorrido o prazo previsto no § 3º, qual seja, 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por igual período pela Autoridade Fiscal. A devolução do prazo para denúncia espontânea é um direito do contribuinte, o qual, entretanto, não exercido, enseja a lavratura de Auto de Infração, independentemente de formalização de novo AIAF, consoante o § 4º do artigo supracitado.

Em 22/03/18 foi lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000025131-26 (fls. 13), dando ciência ao Contribuinte do início da ação fiscal, informando o período fiscalizado e o objeto da auditoria fiscal. Em 20/06/18 foi emitido o presente Auto de Infração para exigência do ICMS e do ICMS/ST decorrente da constatação de que a Autuada promoveu entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, portanto, dentro do prazo previsto no § 3º do art. 70 do RPTA supratranscrito.

Portanto, não houve qualquer descumprimento da legislação no tocante ao procedimento preparatório para o lançamento.

No tocante ao procedimento “exploratório”, previsto no art. 66 do RPTA, adotado pelo Fisco, no período antecedente à lavratura do AIAF, esclareceu o Fisco que desde o recebimento do Termo de Cientificação de Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório, ocorrido em 09/06/17, até a emissão do AIAF, em 22/03/18,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transcorreram-se aproximadamente 09 (nove) meses, tendo a Impugnante se quedado inerte no tocante ao instituto da Denúncia Espontânea a ela oportunizada, conforme previsto nos arts. 66 a 68 do RPTA:

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

(...)

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

(...)

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

I - identificado indício de infração   legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluir  o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

II - constatada infração   legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

Informa o Fisco que no período que antecedeu a lavratura do AIAF foram realizados diversos contatos com os responsáveis fiscais da Impugnante, bem como reunião presencial realizada no dia 26/02/18 para tratar da identificação de indícios sobre irregularidades tributárias, ocasião em que o Contribuinte foi cientificado da possibilidade de formalização de TA – Termo de Autodenúncia, passível inclusive de enquadramento às regras previstas no Plano de Regularização de Créditos Tributários – Regularize, vigente   época.

Portanto, todos os requisitos regulamentares relativos à realização de procedimentos fiscais auxiliares, bem como em relação   documentação do início da a o fiscal, que resultou no presente Auto de Infração, foram realizados estritamente dentro dos requisitos legais, não havendo qualquer vício que incorra em nulidade do lançamento.

Após a reformulação do lançamento para inclusão da ocorrência fiscal 01.019.009 – Saída desacobertada/ Operação de aquisição informada pelo remetente ou

pelo transportador, não declarada pelo contribuinte – a Impugnante alega que “*não há que se falar em inclusão de novas notas fiscais, que sequer foram objeto de fiscalização prévia*” e, ainda, por meio de argumento da própria Impugnante, o que não teria amparo nos arts. 145 e 149 do CTN, que prevê a alteração de ofício pela autoridade administrativa do lançamento.

No seu entendimento não teria ocorrido nenhuma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN para que houvesse reformulação do lançamento, visto que não ocorreu qualquer falsidade, erro, ação ou omissão supostamente cometida pela Impugnante (incisos IV e VI), bem como não caracteriza como fatos novos as notas fiscais incluídas na autuação (inciso VIII), uma vez que a Autoridade Fiscal tinha pleno conhecimento da existência de banco de dados de notas fiscais de terceiros, ativas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, bem como tinha acesso a todos os dados e documentos fiscais da Impugnante.

Entende que a pretensão de alterar o Auto de Infração, após sua lavratura e formalização do crédito tributário, não pode ser levada a efeito, pois fere o princípio da segurança jurídica, devendo, portanto, ser integralmente cancelado, em virtude da clara iliquidez e incerteza.

Entretanto, não lhe cabe razão.

A revisão do lançamento está prevista nos arts. 145 e 149 do Código Tributário Nacional – CTN, c/c com ao art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos tributários Administrativos - 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:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

### **RPTA**

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.

(...) (Grifou-se)

Todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, uma vez que o Fisco, depois de recebida a impugnação, constatou a existência de documentos não registrados pela Impugnante, em seu Sped Fiscal, de declaração obrigatória pelo Contribuinte, tendo acatado parte das alegações da Contribuinte, reformulou o lançamento e abriu prazo para o Sujeito Passivo, conforme previsto no § 1º do art. 120 do RPTA.

A partir do argumento da Impugnante, o Fisco verificou, mediante o confronto entre as Notas Fiscais lançadas no Sped Fiscal do Contribuinte e o Banco de

Dados das Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros, ativas, a existência de diversas notas fiscais sem registros no Sped Fiscal, portanto, não incluídas no Leqfid.

Em razão disso, intimou a Autuada a apresentar esclarecimentos e informou da possibilidade da inclusão de NFes que entendesse pertinentes ao Leqfid. Para tanto, seria necessária informação, mediante planilha própria com os dados pertinentes, os quais elencou o Fisco na intimação, ou ainda a retificação do Sped Fiscal do exercício de 2014, incluindo as notas fiscais eletrônicas ativas no Banco de Dados da Nota Fiscal Eletrônica, não registradas no Sped Fiscal já transmitido.

Entretanto, a Autuada não atendeu à intimação, optando por arguir a nulidade do Auto de Infração, por entender que a intimação para apresentação de informações acerca das notas fiscais não registradas no Sped Fiscal ou retificação do Sped Fiscal se fundamentou em dispositivos que não poderiam ser invocados para basear solicitações de informações e/ou esclarecimentos após o encerramento da fiscalização e lavratura do Auto de Infração, ainda mais quando dizem respeito a documentos e operações diversas daquelas autuadas.

Arguiu a Impugnante que o art. 203, inciso I, da Lei nº 6.763/75 regula a instrução processual por meio de apresentação de provas, às quais devem estar vinculadas ao objeto do Auto de Infração já lavrado.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

O Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.00025131.26 (fls. 13) informa que o objeto da auditoria fiscal é a verificação da ocorrência de entrada, saída e estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2014.

Portanto, as notas fiscais de entrada incluídas na autuação, após a impugnação do Sujeito Passivo, não extrapolam o período autuado, nem o objeto da auditoria fiscal.

É cediço que o levantamento quantitativo financeiro diário, como já exposto, cuida de procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194 do RICMS/02, e foi realizado com base nos dados das notas fiscais de entradas, notas fiscais de saídas e estoques informados pelo Contribuinte, por meio da EFC/Sped Fiscal.

Aos Impugnantes cabe a tarefa de apresentar eventuais diferenças e/ou erros que entendam haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções.

A Defesa adota postura incoerente quando considera correta a inclusão no Leqfid da NF-e nº 42.091 não registrada no Sped, porém ativa no Banco de Dados de Notas Eletrônicas de terceiros, conforme por ela pleiteado, entretanto considera indevida a inclusão das 5.513 NFes de Entrada do exercício de 2014, constante do mesmo banco de dados (sem registro no SPED e ativa no banco de terceiros).

Destaca-se ainda que, após três meses da intimação, ao qual não foi dado atendimento, e após os novos procedimentos adotados pela Fiscalização, a Autuada apresenta Impugnação dizendo que aproximadamente 64% (sessenta e quatro por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cento) das 5.514 NFe's encontram-se registradas extemporaneamente em seu Sped Fiscal.

A Fiscalização acata, mais uma vez, os argumentos, e reformula o lançamento, excluindo 3513 (três mil quinhentos e treze) notas fiscais em face do acatamento das informações quanto ao registro das referidas notas fiscais no Sped Fiscal, nos exercícios de 2015 e 2016.

Inclui no Leqfid 3.511 (três mil e quinhentas e onze) notas fiscais de entradas de mercadorias, cujo registro extemporâneo no Sped Fiscal ocorreu no exercício de 2015, e, ainda, as NFes de entrada de nºs 1368004, de 02/12/14, e nº 7286921, de 01/04/14, registradas no Sped Fiscal nos meses de março de 2015, apenas em relação aos produtos que já constavam dos Agrupamentos de Produtos relacionados no Anexo IV (fls. 43/57), do lançamento original.

Portanto, não se verifica qualquer ilegalidade na reformulação do lançamento. Não há que se falar em mudança de critério jurídico, sequer em violação do princípio da segurança jurídica, no caso em exame.

Assim sendo, não há óbice à rerratificação do lançamento efetuada pela Fiscalização, até porque é seu dever tomar as medidas necessárias à adequação do lançamento à norma legal, por ser a atividade administrativa vinculada e obrigatória, como prescreve o art. 142 do CTN.

Não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a eles comprovar as suas alegações.

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

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidades do lançamento.

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), no exercício de 2014, mercadorias essas relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às quais a Autuada é responsável, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS pelas saídas subsequentes destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado.

Exige-se o ICMS, ICMS/ST e respectivas Multas de Revalidação, capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", observado o limite previsto no § 2º do mesmo art. 55, todos da Lei nº 6.763/75. Em relação às entradas e ao estoque desacoberto de documentação fiscal foi exigida apenas a Multa Isolada.



Versa, também, a autuação, sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal decorrente da falta de escrituração de notas fiscais de entrada, apurada por meio de cruzamento de dados de arquivos eletrônicos (Sped Fiscal) e notas fiscais emitidas pelos remetentes, circunstância esta que autoriza a presunção da ocorrência de saída desacoberta das respectivas mercadorias, a teor do disposto no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Exige-se ICMS, ICMS/ST, respectivas multas de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II e § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Foram incluídos como coobrigados no polo passivo da obrigação tributária os diretores Leandro José dos Santos Gomes, Sérgio Ricardo dos Santos Pompilio, Roberto Ferrarini, Maria Eduarda Mascarenhas Kertes, Luís Diaz Rubio Amate, Luís Miguel da Purificação Teixeira e Márcio Codeco Coelho, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros os seguintes documentos: Relatório Fiscal de fls. 05/09, Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.00025131.26 (fls. 13); consulta sócios (fls. 14); Intimação (fls. 16/18); Planilha relação de produtos com unidade “CDA”, preenchida pela Autuada (fls. 19/36); Demonstrativo do Crédito Tributário - DCT (fls. 38/42); mídia de fls. 44 contendo o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - Leqfid exercício 2014 e o DCT; Agrupamento de Produtos (fls. 45/57), e cópia do Regime Especial RET nº 45.000003926-00 (fls. 59/69).

Após as reformulações do lançamento, foi incluída a mídia de fls. 1751, contendo o “Leqfid 2014 Rerratificado Adit Impug”, planilha “DCT\_2014\_produtos Leqfid Adit Imp”, Planilha “NFe’s registro Extemporâneo Leqfid Adit Imp”; Planilha “Cálculo saídas desacobertas Adit Imp”; e planilha “Demonstrativo Consolidado\_rerratificado Adit Imp”.

A Autuada, localizada no município de Extrema/MG, tem como atividade principal o comércio atacadista de produtos de higiene pessoal (CNAE-F 4646-0/02), é detentora do Regime Especial RET nº 45.000003926-00, que lhe concede, dentre os benefícios, a responsabilidade, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e ainda a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) no destaque nas operações próprias, nas saídas internas, quando a legislação estabelecer percentual superior.

Cabe, inicialmente, reforçar que o procedimento utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, mediante levantamento quantitativo de mercadorias, trata-se de procedimento tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194 do RICMS/02, e foi realizado com base nos dados das notas fiscais de entradas, notas fiscais de saídas e estoques informados pelo Contribuinte, por meio da EFC/Sped Fiscal.

No presente caso, foi constatada a ocorrência de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, conforme

demonstrado nas planilhas “Leqfid\_2014” e “Resumo Geral do Lefid” (mídia de fls. 44).

Portanto, a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não configura “presunção”, como quer fazer crer a Impugnante, na verdade trata-se de apuração por meio de operação matemática, como já exposto, cujo resultado representa, exatamente, a movimentação das mercadorias e o estoque existente ao final de cada período, de acordo com a documentação e a escrita fiscal do estabelecimento.

Em sua defesa os Impugnantes afirmam que o Auto de Infração é improcedente, em razão da inobservância, por parte do Fisco, dos detalhes e contextos fáticos das operações autuadas, quais sejam, a escrituração extemporânea de notas fiscais de entradas, ajuste de inventário e registro com código em duplicidade para o mesmo produto.

Sustentam que a metodologia adotada pelo Fisco é equivocada, por adotar a periodicidade diária, em vez da periodicidade mensal, e que a não observância da escrituração mensal das notas fiscais de entrada, prevista no RICMS/02, levou a Fiscalização a encontrar suposto saldo negativo de estoque que não condiz com a realidade das operações praticadas pela Impugnante.

Entende que, considerando-se que o recolhimento do ICMS e do ICMS/ST é mensal, o registro de nota fiscal de entrada dias após o registro de saída não interfere em nada no adimplemento das obrigações tributárias da Impugnante, que estão de acordo com os dispositivos legais do Anexo X (sic), do RICMS/02 (art. 169, art. 182 e art. 183).

Cita, como exemplo, o produto “Agrupamento 601” (TYLENOL SINUS 24 CART 24 CP – OR61, Código 1561), em relação ao qual o Fisco presumiu que teria havido entrada no estoque de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, no montante de 336.600 itens e saída desacobertada de 338.368 itens (fls. 120/127).

Primeiramente, cabe registrar que a apuração do imposto é mensal, com base na escrita fiscal do contribuinte, nos termos do disposto no art. 129 do RICMS/02:

**Art. 129.** O imposto, salvo disposição em contrário da legislação tributária, será apurado mensalmente, com base na escrita fiscal do contribuinte.

Entretanto, o levantamento quantitativo financeiro diário, como o próprio nome indica, trata-se de técnica de apuração que tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período.

O Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas dia-a-dia, de tal forma que quando ocorrer a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia o levantamento informa que houve “saída sem estoque” (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Ou então, se ao final de um determinado período o levantamento quantitativo apurar um estoque de mercadoria menor do que foi declarado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em levantamento físico, pressupõe-se a ocorrência de estoque desacoberto. Caso essa diferença seja maior temos ocorrência de saída desacoberta de documento fiscal, constituindo-se, portanto de um levantamento matemático, que procura refletir o estoque existente no estabelecimento diariamente.

Ademais, 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, transcritos a seguir:

**Anexo V - RICMS/02**

**TÍTULO VI**

**CAPÍTULO I**

**Do Registro de Entradas**

**Art. 166.** O livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destina-se à escrituração de serviços de transporte e comunicação utilizados e de entrada de mercadoria, a qualquer título, no estabelecimento.

Parágrafo único. Serão também escriturados:

I - o documento fiscal relativo à aquisição de mercadoria que não transitar pelo estabelecimento do adquirente;

II - a NF-e cancelada, denegada ou a que tiver o número inutilizado, ressalvadas as colunas do livro referentes a valores monetários.

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

(...)

**Art. 169.** A escrituração do livro Registro de Entradas deverá ser encerrada no último dia útil do período de apuração do imposto.

Grifou-se.

Os Impugnantes querem fazer crer que a escrituração extemporânea de notas fiscais de entradas foi determinante para suposto saldo negativo de estoque, o que não representaria a realidade das operações praticadas pela Impugnante. Afirmam que,

no exercício de 2014, houve escriturações extemporâneas de notas fiscais de entrada nos registros dos livros de Registro de Entradas, tendo em vista que os registros eram realizados manualmente e como havia um grande montante de notas a serem registradas, por um lapso, houve registro em data posterior à efetiva entrada.

Para comprovar a ocorrência dessas alegações, anexa à Impugnação o arquivo digital (Doc. 2 – mídia de fls. 183) contendo todas as informações do LEQFID\_2014, com a aposição de informações das datas das entradas físicas das mercadorias no estoque, realizando, ao final, nova apuração, levando em consideração as notas fiscais extemporâneas, ajustes de inventário e registro de código em duplicidade para um mesmo produto.

Compõem o referido arquivo as seguintes planilhas:

- planilha contendo a totalidade das notas fiscais de entrada escrituradas extemporaneamente;
- planilha contendo amostragem detalhada do Agrupamento 414, demonstrando a duplicidade de código (SKU) para o mesmo produto;
- planilha contendo amostragem detalhada do Agrupamento 554, demonstrando a ocorrência de escrituração extemporânea e ajuste de estoque não considerados pela Fiscalização;
- planilha contendo amostragem detalhada do ocorrido no Agrupamento 601, demonstrando que diversas notas fiscais de entrada (36 NFs) foram escrituradas extemporaneamente, bem como notas fiscais de entrada e a tela do controle gerencial do inventário, com a data de entrada física das mercadorias, referente ao agrupamento 601.

No tocante ao registro de dois códigos SKU para o mesmo produto, a Impugnante diz que somente ocorreu no Agrupamento 414, produto JSB LENÇOS UMED HORA SONO 24X50UNTRIL24, o qual possuía, no período de 2014, dois códigos de referência no registro da Autuada, quais sejam, 53924 e 51624.

Em relação ao Agrupamento 554, alega que a Fiscalização não levou em consideração, no levantamento quantitativo fiscal diário, o ajuste de inventário realizado pela Impugnante no produto “ROC MINESOL OIL CONTROL FPS30 240X5G AG63 - código 97663” (de 271.200 itens), em razão da falta de escrituração no Sped da Nota Fiscal de entrada nº 42.091, relativa à operação de devolução de mercadorias, a qual se encontra válida no Portal da Nota Fiscal eletrônica.

Destaca, no mesmo agrupamento, o registro extemporâneo da Nota Fiscal de entrada nº 747.083, de 16/05/14, cujas mercadorias entraram fisicamente no estoque em 17/05/14, tendo sido escriturada em 20/05/14.

Considerando os argumentos da Defesa, a Fiscalização reformulou o levantamento quantitativo, excluindo o Agrupamento 414 e incluindo os agrupamentos 605 e 606, em razão do agrupamento dos produtos de códigos 51624 e 53924.

Também foi acatada a inclusão da Nota Fiscal nº 42.091, não escriturada no Sped, mas ativa no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, no Agrupamento 554.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante às demais notas fiscais relacionadas na planilha “Macro 2014 completa 1.1”, aba “Notas Fiscais Extemporâneas”, o Fisco não as acatou.

Pontua o Fisco que, da análise da planilha apresentada pela Impugnante (CD de fls. 183), verifica-se inúmeros registros em que o lapso de tempo é de mais de 15 dias entre a data do Sped e a suposta data que a Autuada afirma ser a da real entrada em estoque, em total desacordo com os arts. 167 e 168 do Anexo V do RICMS/02.

A análise do Fisco, com base nos dados extraídos da Planilha “Macro 2014 completa”, que contém a relação de NFs ditas extemporâneas, aponta que os referidos “**eventuais registros irregulares de NFs**” alegados pela Impugnante em sua Defesa, na realidade **seriam registros de 6.067 NFs extemporâneas**, cujos valores das mercadorias envolvidas representam **48,48%** (quarenta e oito virgula quarenta e oito por cento) do valor total de todas as mercadorias entradas do exercício de 2014, na empresa, conforme quadro de fls. 2266 dos autos.

Acrescenta que, no quadro de fls. 2266, observa-se que, em relação às diferenças entre as datas das colunas C (Fiscal) e D (MB51), ou seja, entre o Sped Fiscal e o dito controle interno gerencial, ocorrem ora registros em datas posteriores à data do Sped ora em datas anteriores, o que demonstra que as supostas alterações de datas de NFs buscam atender a sua conveniência e necessidade, visando anular as exigências fiscais formalizadas.

Observa que foram identificadas 260 notas fiscais que tiveram suas alegadas datas de Sped e entrada de mercadoria fora do mesmo período de apuração, evento de comunicação obrigatória ao Fisco, conforme exigência da legislação. Porém nenhum comunicado foi apresentado ao Fisco no período de 2014 a 2018.

Afirma, o Fisco, que a escrituração extemporânea deve refletir a real operação, ou seja, não se pode mudar a data de ocorrência da operação. Assim, mesmo que registrada dois meses depois, a data da efetiva entrada da mercadoria no estoque da empresa não pode ser alterada, devendo-se registrar fielmente a operação, e não outra data, nem necessariamente, a mesma data de emissão/saída da nota fiscal e, muito menos, a data do momento do registro da mesma no sistema informatizado da empresa.

Entende o Fisco que a escrituração extemporânea correta não prejudica a apuração obtida no Leqfid, pois o campo data de entrada utilizada no Leqfid para as notas fiscais de entrada é a aposta no campo 11 (DT\_E\_S) da Escrituração Fiscal Digital – EFC, o qual deve ser preenchido com a data da efetiva entrada da mercadoria no estoque da empresa.

De fato, a escrituração extemporânea de documentos fiscais encontra-se alcançada pela legislação, conforme se depreende do § 2º do art. 67 do RICMS/02:

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;

(...)grifou-se.

Como se vê, o dispositivo legal supratranscrito, ao tratar da escrituração extemporânea de documento fiscal de entrada, para efeito de crédito do imposto, diz que se deve informar na coluna "observações" do livro Registro de Entradas a causa da escrituração extemporânea.

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 Escrituração Fiscal Digital – EFD, instituída pelo Convênio ICMS nº 143/2006, constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas 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 09/2008 trata das especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD e institui o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFDICMS/IPI. Confira-se:

### **Ato Cotepe/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008,**

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 orientações do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital - versão 2.0.7, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de

Escrituração Digital (SPED), que terá como chave de codificação digital a sequência "44a328e878fef64441488b84f4090380", 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.

(Grifou-se).

O Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD visa orientar a geração, em arquivo digital, dos dados concernentes à Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) pelo contribuinte do ICMS e/ou IPI, pessoa física ou jurídica, inscrito no cadastro de contribuintes do respectivo órgão fiscal e esclarecer aspectos referentes à apresentação dos registros e conteúdo de alguns campos, estrutura e apresentação do arquivo magnético para entrega ao Fisco, na forma do Ato Cotepe/ICMS nº 09/2008 e suas atualizações.

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

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)

Esse registro deve ser gerado para cada documento fiscal código 01, 1B, 04, 55 e 65 (saída), (...) 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 do valor de imposto, base de cálculo e alíquota só devem ser informados se o adquirente tiver direito à apropriação do crédito (ênfase 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)

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 a data de entrada deste no estabelecimento que recebe a mercadoria (ênfase do declarante).

Assim, como esclarecido pelo Fisco, o levantamento quantitativo financeiro diário, no que se refere às notas fiscais de entrada de mercadorias, se baseia na informação da data de entrada no estabelecimento do declarante, de sua responsabilidade, na Escrituração Fiscal Digital.

Não é demais destacar o disposto no art. 4º do Anexo V do RICMS/02 acerca da comprovação da entrega dos produtos:

**Anexo V - RICMS/02**

**Art. 4º** No comprovante de entrega dos produtos, que integrará apenas a 1ª (primeira) via da nota fiscal, na forma de canhoto destacável, deverá constar:

I -a declaração de recebimento dos produtos;

II- a data do recebimento dos produtos;

III- a identificação e assinatura do receptor dos produtos;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV- a expressão "Nota Fiscal", impressa tipograficamente;

V- o número de ordem da nota fiscal, impresso tipograficamente ou por processamento eletrônico de dados, observados os requisitos da legislação pertinente.

Parágrafo único. Relativamente aos incisos I a III do *caput*, tratando-se de NF-e, as informações serão inseridas, de forma manuscrita, no DANFE, ou enviadas, por meio eletrônico, nos termos do art. 11-K desta Parte.

A Impugnante não trouxe aos autos nenhuma prova consistente acerca da data de recebimento das mercadorias no estabelecimento autuado, prevista na legislação tributária. As cópias de Danfes acostadas aos autos, por meio do arquivo eletrônico "Notas extemporâneas 2014 geral", apresentam apenas carimbos de Postos Fiscais e carimbos de controle interno da empresa.

Cabe destacar o exemplo trazido pela Impugnante do produto Agrupamento 601 (TYLENOL SINUS 24 CART 24 CP – OR61, Código 1561), em que teria havido entrada no estoque de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, no montante de 336.600 itens, e saída desacobertada de 338.368 itens (fls. 120/127), o que entende equivocado em razão da escrituração extemporânea de notas fiscais de entradas.

Observa o Fisco que a Impugnante tenta compensar falta de estoque dos produtos do "Agrupamento 601" com alteração das datas de 36 (trinta e seis) notas fiscais, sob o argumento de suposta escrituração extemporânea. O fato de as mercadorias constantes da NF 75.907 de 29/03/14 serem em quantidades próximas ao total de entradas e saídas desacobertadas, da mesma mercadoria, indicados no Leqfid, no seu entender, nada significa, sendo apenas o confronto de entradas, saídas e estoque do Contribuinte.

Assevera que o confronto realizado pela Impugnante adotando data diversa da aposta no Sped, de 29/03/14 para 11/03/14 da NF 75.097 retrata simplesmente a movimentação momentânea pretendida pela Autuada; entretanto, deve-se ter em mente que o resultado final do Leqfid, somente é apurado quando do confronto com o estoque declarado no último dia do exercício trabalhado (31/12/14).

Verifica-se da aba "Agrupamento 601", constante da planilha "Macro 2014", apresentada pela Impugnante, nova apuração do levantamento quantitativo, considerando as supostas datas de efetiva entrada da mercadoria "TYLENOL SINUS 24 CART 24 CP – OR61, Código 1561".

Comparando-se as informações contidas na referida aba "Notas Fiscais Extemporâneas", na coluna C (Fiscal), que corresponde à data informada na EFD como data de entrada na mercadoria no estabelecimento, e a coluna "D" (MB51), que corresponde à data que, segundo a Impugnante, de fato, teria ocorrido a entrada da mercadoria em seu estoque, a partir do exemplo por ela apresentado (agrupamento 601), tem-se, da reprodução da referida planilha, acrescentando-se a coluna "Diferença dias":

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

Cód. Mercadoria	Nº NF	Data Sped	Data requerida	AGRUP_601	
Material	Referência	FISCAL	MB51	STATUS	Diferença dias
1561	73863	26/02/2014	05/02/2014	DANFE Exemplo detalhado	-21
1561	73875	26/02/2014	05/02/2014	DANFE Exemplo detalhado	-21
1561	73954	26/02/2014	05/02/2014	DANFE Exemplo detalhado	-21
1561	74701	26/02/2014	18/02/2014	DANFE Exemplo detalhado	-8
1561	75903	29/03/2014	17/03/2014	DANFE Exemplo detalhado	-12
1561	75904	29/03/2014	17/03/2014	DANFE Exemplo detalhado	-12
1561	75905	29/03/2014	11/03/2014	DANFE Exemplo detalhado	-18
1561	75906	29/03/2014	11/03/2014	DANFE Exemplo detalhado	-18
1561	75907	29/03/2014	11/03/2014	DANFE Exemplo detalhado	-18
1561	76671	29/03/2014	28/03/2014	DANFE Exemplo detalhado	-1
1561	77227	29/03/2014	28/03/2014	DANFE Exemplo detalhado	-1
1561	79869	28/06/2014	21/05/2014	DANFE Exemplo detalhado	-38
1561	80371	28/06/2014	27/05/2014	DANFE Exemplo detalhado	-32
1561	80513	28/06/2014	27/05/2014	DANFE Exemplo detalhado	-32
1561	80514	28/06/2014	27/05/2014	DANFE Exemplo detalhado	-32
1561	80515	28/06/2014	27/05/2014	DANFE Exemplo detalhado	-32
1561	81436	28/06/2014	09/06/2014	DANFE Exemplo detalhado	-19
1561	81437	28/06/2014	09/06/2014	DANFE Exemplo detalhado	-19
1561	81438	28/06/2014	07/06/2014	DANFE Exemplo detalhado	-21
1561	81439	28/06/2014	24/06/2014	DANFE Exemplo detalhado	-4
1561	81440	28/06/2014	07/06/2014	DANFE Exemplo detalhado	-21
1561	83550	25/07/2014	21/07/2014	DANFE Exemplo detalhado	-4
1561	83552	25/07/2014	23/07/2014	DANFE Exemplo detalhado	-2
1561	83553	25/07/2014	23/07/2014	DANFE Exemplo detalhado	-2
1561	83027	26/07/2014	12/07/2014	DANFE Exemplo detalhado	-14
1561	83028	26/07/2014	12/07/2014	DANFE Exemplo detalhado	-14
1561	83029	26/07/2014	12/07/2014	DANFE Exemplo detalhado	-14
1561	73864	30/07/2014	05/02/2014	DANFE Exemplo detalhado	-175
1561	85702	29/08/2014	28/08/2014	DANFE Exemplo detalhado	-1
1561	79870	22/09/2014	21/05/2014	DANFE Exemplo detalhado	-124
1561	87874	25/09/2014	24/09/2014	DANFE Exemplo detalhado	-1

Verifica-se que, conforme informações da Impugnante, notas fiscais de entrada foram registradas na EFD **até 175 (cento e setenta e cinco)** dias após a efetiva entrada da mercadoria em estoque, ocorrendo também registros após 124, 38 e 32, todos após o período de apuração.

Registre-se, sem qualquer justificativa.

Afora os exemplos apresentados pela Impugnante, ainda se verifica na planilha “Notas Extemporâneas” situações em que as notas fiscais de entrada teriam sido registradas na EFD, estranhamente, antes de serem recebidas no estoque da empresa. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Material	Referência	FISCAL	MB51	STATUS	Diferença dias
55710	694577	07/01/2014	17/12/2014	Demais Danfes	344
55710	694563	08/01/2014	18/12/2014	Demais Danfes	344
56229	694565	08/01/2014	18/12/2014	Demais Danfes	344
56868	694503	07/01/2014	18/12/2014	Demais Danfes	345
56902	694533	07/01/2014	19/12/2014	Demais Danfes	346
56903	695121	07/01/2014	19/12/2014	Demais Danfes	346

De acordo com a Impugnante, notas fiscais de entrada teriam sido registradas no Sped em janeiro e a efetiva entrada da mercadoria teria se dado em dezembro.

Diante de tais inconsistências, não há como acatar os dados trazidos no arquivo “Macro 2014/Notas Extemporâneas”, bem como o argumento de que ocorreu a escrituração “extemporânea” de notas fiscais de entrada, para efeito de afastamento da acusação fiscal. Até porque tais divergências de data não poderiam ter passado despercebidas pela Contribuinte e não decorrem de meros erros, em razão da escrituração ser realizada manualmente ou devido ao grande volume de notas a ser registrado, como alega a Impugnante.

Como bem aborda o Fisco, os registros fiscais são de exclusiva responsabilidade do contribuinte declarante, os quais só encontram respaldo na legislação tributária quando revestidos de prévia comunicação ao Fisco. Entretanto, decorridos mais de cinco anos, e somente agora, a Autuada detectou a ocorrência de escrituração equivocada nas datas das NFes de terceiros.

Ademais, como bem destacado pelo Fisco, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, deixa bem claro que somente fica dispensada a comunicação, para efeitos de denúncia espontânea, da escrituração intempestiva de nota fiscal nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, se esta ocorrer dentro período de apuração do imposto. Confira-se:

### **RPTA**

**Art. 210.** Nas hipóteses abaixo relacionadas, fica dispensada a comunicação para efeitos de denúncia espontânea:

I - escrituração intempestiva de nota fiscal nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas de mercadorias, desde que feita no período de apuração do imposto e sem finalidade de burlar o Fisco; (grifou-se)

II - pagamento de tributo e acréscimos legais relativos a imposto declarado em documento instituído para este fim pela Secretaria de Estado de Fazenda;

III - entrega intempestiva de documento instituído pela Secretaria de Estado de Fazenda.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tais inconsistências em sua escrituração fiscal, conforme demonstrado nas planilhas acostadas, mediante a Impugnação apresentada, sequer sustentam a sua tese de que a apuração do levantamento quantitativo deveria ser realizada mensalmente e não diariamente.

Em face da medida adotada pela 3ª Câmara de Julgamento deste Conselho de Contribuintes nos autos do PTA nº 01.000990170-22, do mesmo Sujeito Passivo, que versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), no exercício de 2013, a Assessoria do CCMG exarou despacho interlocutório (fls. 2299/2302), para que a Impugnante trouxesse aos autos comprovantes formais (tais como 2ª via do CTRC, canhoto de notas fiscais de entrada, datado e assinado, registros contábeis, dentre outros) da real data da entrada das mercadorias cujos documentos fiscais tiveram registro extemporâneo, conforme alegado na Impugnação.

Em atendimento ao referido despacho interlocutório, a Impugnante apresentou a mídia eletrônica fls. 2321, a qual foi posteriormente substituída pela mídia de fls. 2513, em razão de erro de leitura dos dados gravados na mídia.

A Fiscalização, mediante análise detalhada dos documentos apresentados (planilha e cópias digitalizadas), apresentou as seguintes considerações.

Foram identificados 13.810 arquivos em pdf, que compõem a pasta “Documentos”, nomeados de acordo com os conteúdos das células das colunas “D” (nº NFe) e “L” (Nº CTe) de cada uma das 9.965 linhas da planilha “PTA nº 01.000991204-86”.

A Impugnante não informou na planilha “PTA nº 01.000991204-86” a data pretendida pela Empresa como sendo a data de entrada da mercadoria, supostamente constante em seu Controle Gerencial.

Assim, a Fiscalização buscou a “data requerida” (data pretendida pela Empresa como sendo a data de registro de entrada da mercadoria), na Coluna “D” da Planilha “Macro 2014”, anexada pelo Contribuinte, sendo esta a data utilizada pelo Fisco para realizar vários confrontos com os arquivos apresentados.

A fim de apresentar os dados obtidos da análise dos documentos digitalizados e da planilha “PTA nº 01.000991204-86”, o Fisco elaborou nove planilhas, com as seguintes conclusões:

- 396 lançamentos da planilha elencam notas fiscais de entradas as quais não possuem arquivos (cópias digitalizadas) na pasta “Documentos.pdf”, ou seja, não foram apresentadas cópias das referidas notas fiscais, conforme apresentado pelo Fisco na Planilha 1 (fls. 2542/2555);

- 510 lançamentos referenciam números de Conhecimentos de Transporte (CTes), cujas cópias não possuem cópias digitalizadas na pasta “Documentos”, conforme informados na Planilha 2 (fls. 2557/2573);

- 531 lançamentos de NFes e CTes que apresentam diferenças com mais de 100 (cem) dias, chegando a 349 (trezentos e quarenta e nove) dias, entre as datas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

requeridas pela Impugnante e as datas do Registro de Entrada da NFe e ou data de Emissão do CT-e, conforme informado na Planilha 3 (fls. 2575/2598);

- 462 lançamentos em que a data pretendida pela empresa como real data de entrada da NFe é anterior a emissão do CTe, conforme Planilha 4 (fls. 2600/2614);

- 177 canhotos de notas fiscais, anexados como sendo das NFes de Entrada, são, na verdade, canhotos de NFes de Saídas, emitidas pela Autuada no exercício de 2012, com numeração igual à da aludida NFe de Entrada (Planilha 5 – fls. 2616/2621);

- 1301 ocorrências de notas fiscais que não estão vinculados (sem link) a nenhum documento arquivo digitalizado de canhotos e CTes na pasta "Documentos", (Planilha 6 – fls. 2623/2668);

- 919 lançamentos relativos a notas fiscais de entrada, vinculadas a canhotos sem data de recebimento, os quais não apresentam data inteligível, limitando apenas a reproduzir parte de um carimbo de recepção (Planilha 8 – fls. 2735/2764);

- 211 arquivos de CTes incluídos pela empresa sem carimbos ou assinaturas na Pasta "Documentos", listados na Planilha 9 (fls. 2766/2773);

- 1995 lançamentos em que a solicitação da empresa como "Data Requerida" (a qual a Impugnante alega ser a real data de entrada) para Registro de Entrada das NFes, apresentam divergências, em relação NFes diferentes de um mesmo CTe, conforme demonstra a Planilha 7 (fls. 2670/2733).

Ou seja, para uma mesma prestação de serviço de transporte (mesmo CTe), relacionado a várias notas fiscais, a Impugnante pretende registrar a entrada das mercadorias com datas diferentes.

Destaque-se o exemplo, reproduzido pelo Fisco, às fls. 2523/2524: o CTCR nº 2075 de Rodoviário Águia do Vale Ltda, emitido em 17/04/13, que está vinculado às NFes nºs 733325, 733326, 733327 e 733328, cujas cópias digitalizadas podem ser visualizadas na pasta "Documentos".

A Autuada solicita a alteração de data para 04 NFe's: 733325, 733326, 733327 e 733328 de um mesmo CTe, para 03 datas totalmente diferentes entre si (11/04/14, 08/11/14 e 17/12/14). Ou seja, com divergência de mais de 7 e 8 meses entre as notas fiscais.

Nesse caso, alegou a Impugnante que a Fiscalização adotou a coluna "D" da Planilha "Macro 2014", como "data requerida" (coluna MB51 da aba "Notas Extemporâneas" da planilha "Macro 2014"), mas que essa não diz respeito à data requerida pela Impugnante como data da efetiva entrada das mercadorias, sendo a correta a coluna "G" da aba "Base", como se infere, inclusive, por meio do título "Entradas – Data Johnson".

Esclarece o Fisco que as datas referentes a supostas entradas das mercadorias no estoque da empresa, expressas na coluna "D", refletem as datas constantes na aba "Notas Extemporâneas", originalmente contidos na Mídia CD juntada pela Autuada, às fls. 183, planilha "Macro 2014", e não foram alteradas.

O que ocorre é que a Impugnante, estranhamente, tenta alterar para a Planilha “BASE” a fonte de dados pretendidas das supostas datas de entrada efetiva das mercadorias no seu estoque, usando o seu controle gerencial conforme sua conveniência.

Merece destacar que a própria Impugnante, quando da Impugnação inicial, afirmou que a aba “Notas Fiscais Extemporâneas”, da Planilha “Macro 2014”, traz a relação das notas fiscais de entrada que foram objeto de escrituração extemporânea, *“contendo informação da referência; data de entrada extemporânea considerada pela autoridade fiscal, contida no SPED; data efetiva da entrada física das mercadorias no estabelecimento da Impugnante chave da nota para consulta no Portal da NF-e; e status...”* (fls. 127).

Oportuno observar que a Defesa quando apontou erros do Leqfid nos produtos relacionados nos Agrupamentos 414, 554 e 601, todos constantes da Planilha “Macro 2014”, em relação aos quais apresentou nova apuração, levando em consideração as notas fiscais extemporâneas, ajustes de inventário e registro de código em duplicidade para um mesmo produto, considerou como data de entrada efetiva a constante da coluna “D” da aba “Notas Extemporâneas” da planilha “Macro 2014”.

Portanto, correta a data adotada pelo Fisco para análise dos documentos apresentados em cumprimento ao Despacho Interlocutório, constante da planilha “Notas Extemporâneas”, informação declarada pela Impugnante, não podendo esta, mediante expediente protelatório, alterá-la a cada momento, conforme sua conveniência.

Finalmente, em relação aos documentos apresentados, destaca o Fisco que constam diversos arquivos digitalizados de canhotos de notas fiscais do exercício de 2012, cujo conteúdo não tem qualquer vínculo com os números das NFes citadas nas linhas da planilha “PTA nº 01.000991.204-86”.

A Impugnante se limitou a alegar que o Fisco se baseou numa parcela irrisória das operações autuadas para descaracterizar a totalidade da documentação apresentada, tendo focado apenas nas inconsistências, deixando de analisar a totalidade da vasta documentação apresentada.

Reafirma que as notas fiscais de entrada registradas extemporaneamente foram devidamente emitidas e se encontram válidas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, conforme comprovam as chaves de acesso informadas na aba “Notas Extemporâneas” da planilha “Macro 2014”.

Nota-se que a Impugnante busca alterar as datas de entradas das mercadorias em estoque, da maneira que lhe é conveniente, fato que fica claramente demonstrado nas Planilhas 3, 4 e 7, elaboradas pelo Fisco, que apresentam 2.988 lançamentos, dentre os 9.965 listados na planilha elaborada pela Impugnante, como lançamentos extemporâneos, cuja suposta data real de entrada (extemporânea) é apresentada como divergente entre as notas fiscais de mercadorias que foram transportadas em uma mesma prestação de serviço de transporte (CTRCs ou CTes), ou informando que as mercadorias entraram em estoque antes da data de emissão do Conhecimento de Transporte que as acompanhou, ou, ainda, as diferenças entre as

datas declaradas no Sped com a data pretendida chega a 349 dias de diferença entre uma e outra.

Cabe reforçar que a tal “data de entrada” é uma data eleita pela Impugnante em seu “Controle Gerencial”.

Não bastasse tal manipulação de dados, a Impugnante, deliberadamente, apresenta informações e documentos que não guardam relação com o que se pretende comprovar, tais como Canhotos de Notas Fiscais de Saída, por ela emitidos, em outro exercício (2012), diferente do período autuado, ou, ainda, diversos documentos relacionados entre si, sem que houvesse cópias digitalizadas, ou sem vínculo, que pudessem comprovar a correlação estabelecida (NFes, CTes, canhotos), documentos ilegíveis e sem informações, às quais pretende comprovar (sem data e sem carimbos ou assinaturas).

E nem se pode alegar equívoco, pois trata-se de nada menos que 2.907 lançamentos, do total de 9.965 documentos. Além de ter pleno conhecimento de que os canhotos se referiam às notas fiscais de sua emissão, referente a operações de saída, em outro exercício.

Tais documentos não se prestam a comprovar a alegada escrituração extemporânea de documentos fiscais de entrada.

Ademais, como já exposto, a escrituração extemporânea correta não prejudica a apuração obtida no Leqfid, pois o campo data de entrada utilizada no Leqfid para as notas fiscais de entrada é a aposta no campo 11 (DT\_E\_S) da Escrituração Fiscal Digital – EFC, o qual deve ser preenchido **com a data da efetiva entrada da mercadoria no estoque da empresa.**

Não se pode acatar, em substituição aos dados transmitidos pela Impugnante em seu Sped Fiscal, conforme estabelecido na legislação, informações inconsistentes, retiradas de seu suposto “Controle Gerencial”, sob o argumento de que ocorreu a escrituração “extemporânea” de notas fiscais de entrada, para efeito de afastamento da acusação fiscal. Até porque tais divergências de data não poderiam ter passado despercebidas pela Contribuinte durante mais de quatro anos e detectadas somente após a lavratura do Auto de Infração.

No tocante ao “laudo circunstanciado” (Doc. 04), elaborado por auditoria externa especializada, este não tem o condão de afastar a acusação fiscal.

Oportuno esclarecer que não tem razão a Impugnante quando alega que houve “*um injustificado acréscimo de R\$ 79.639,57 no objeto da ocorrência 01.019.008, a qual sequer foi objeto de qualquer modificação pelo segundo Termo de Rerratificação*”.

Como exposto pelo Fisco, “*tal afirmação decorre de uma leitura descuidada e imprecisa do 2º Termo de Rerratificação (fls. 1731/1740), no qual consta do segundo parágrafo da fls. 1737: “RERRATIFICA-se o LEQFID para a inclusão das 3.511 NFs informadas pela requerente e mais 2 (duas) NFe’s nº 1368004 e 728692 (...)*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O mencionado acréscimo de R\$ 79.639,57, na realidade, decorre da inclusão realizada pelo Fisco, no Leqfid, de 3.513 NFes de terceiros declaradas pela Impugnante e verificadas e comprovadas pelo Fisco, que possuíam registros extemporâneos nos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018.

Noutra toada, sustentam os Impugnantes que a Fiscalização se equivocou ao presumir que todas as operações praticadas pela Autuada são internas e que a mesma é substituta tributária em relação a todas elas, ignorando que a Impugnante pratica operações internas e interestaduais.

Entretanto, observa-se que, as operações praticadas sem acobertamento fiscal são consideradas internas, nos termos da legislação tributária mineira:

RICMS/02:

**Art. 61.** O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

b) (...)

c) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação falsa ou inidônea;

§ 6º Para o efeito do disposto neste artigo, considera-se:

I - mineira a mercadoria encontrada sem documento fiscal;

§ 7º Presume-se interna a operação quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

(Grifou-se).

Depreende do art. 61 do RICMS/02 que o local da operação, no caso das saídas desacobertas de documentação fiscal, para efeito da cobrança do ICMS devido, o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador ou onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal, sendo considerada interna a operação quando o Contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro.

Reforça o procedimento fiscal, o disposto no § 29 do art. 42 do RICMS/02, abaixo transcrito:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 29. Na hipótese do art. 53 e do parágrafo único do art. 196, ambos deste Regulamento, a



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

II - nos últimos doze meses tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante.

Assim sendo, corretamente procedeu o Fisco ao adotar a alíquota interna, prevista no art. 42 do RICMS/02, para cálculo do ICMS/ST nas saídas desacobertadas de documentação fiscal, conforme demonstrado no Resumo Geral do LEQFID-2014:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

**Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, "a", ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:**

"a) 25% (vinte e cinco por cento), nas prestações de serviço de comunicação, observado o disposto no § 19 deste artigo, e nas operações com as seguintes mercadorias:"

"a.7) perfumes, cosméticos e produtos de toucador, classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), exceto água-de-colônia (3303.00.20), creme e espuma para barbear (3307.10.00) e desodorante corporal e antiperspirante (3307.20);"

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

**Efeitos de 19/12/2014 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.677, de 18/12/2014:**

"b.16) absorvente higiênico feminino, papel higiênico folha simples, creme dental e escova dental, exceto elétrica, a bateria, a pilha ou similar;

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que, no tocante ao ICMS Operação própria, foi adotada alíquota de 12% (doze por cento), de acordo com o previsto no art. 8º do Regime Especial PTA nº 45.00003926-00.

A Defesa sustenta que as regras para substituição tributária, à época dos fatos geradores da presente autuação, estavam especificadas nos protocolos de ICMS firmados entre Minas Gerais e os demais estados da Federação, ou seja, a responsabilidade da Impugnante de recolher o ICMS/ST não abrangeu todas as operações interestaduais e dependia de protocolo específico para este fim, firmado entre Minas Gerais e o Estado de destino, NCM do produto transacionado, o que não foi considerado pelo Fisco.

Por seu turno, diz o Fisco que a cobrança do ICMS/ST, além do previsto no art. 89 do RICMS/02, decorre também da obrigação assumida pela empresa no art. 7º do Regime Especial nº 45.00003926-00 (fls. 60/69), em que lhe foi atribuída a responsabilidade, na condição de substituta, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subseqüentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Pondera que a data na qual a Autuada tomou ciência do Regime Especial nº 45.00003926-00 (fls. 59) foi adotada para início de atribuição da responsabilidade prevista no art. 7º.

Cabe destacar que o Regime Especial PTA nº 45.00003926-00 – RET nº 156/2013 (fls. 59/69), do qual a Autuada Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos (IE 058.997909-0163), denominada “Centro de Distribuição”, é signatária, assinado em 29/10/13, revoga expressamente em seu art. 37, “*a partir da data de ciência destes, os Regimes Especiais PTAs nºs 45.000002316-57 (PTA anterior nº 16.000188491-79) e nº 45.00002844-67 (PTA anterior nº 16.000188492-50), cujo tratamento tributário encontra-se consolidado neste instrumento, em consonância com o disposto no Protocolo de Intenções nº 076/2013*”.

Conforme consulta ao SIARE – Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual - verifica-se que o Regime Especial nº 45.00002844-67 (anterior nº 16.000188492-50), cujo estabelecimento autuado é o beneficiário, teve vigência no período de 08/08/08 a 11/09/15.

Trata o referido regime da atribuição de responsabilidade, na condição de substituta, à Johnson & Johnson, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subseqüentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

Regime Especial PTA nº 16.000188492-50

Art.1º Fica atribuída ao Contribuinte identificado em epígrafe, doravante denominado JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL, a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas saídas subseqüentes, destinadas

a contribuintes estabelecidos no Estado, de medicamentos e outros produtos farmacêuticos, produtos ópticos, cosméticos, perfumaria e artigos de higiene e de toucador **de que tratam os itens 15, 20, 23 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS**, adquiridas ou recebidas em transferência de estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação.

Verifica-se, da análise da planilha “Resumo Geral do LEQFID-2014 retificado” (CD de fls. 1751), que todos os itens descritos são mercadorias enquadradas nos itens 15, 20, 23 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, portanto, a Autuada é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes neste Estado, as quais foram apuradas no Leqfid, visto que desde 08/08/08 possuía regime especial para tanto.

Conforme se verifica, o Regime Especial nº 45.00002844-67 (PTA anterior nº 16.000188492-50), foi absorvido pelo Regime Especial nº 45.000003926-00, visto que o tratamento tributário (substituição tributária nas saídas) foi consolidado neste.

Não procede a alegação de que o Fisco deveria ter levado em consideração o disposto no art. 14 do RET, que determina que *"quando a Johnson & Johnson receber mercadoria com ICMS/ST corretamente destacado nas notas fiscais de aquisição ou quando a entrada for proveniente de contribuinte substituído ou que tenha efetuado o recolhimento do imposto na forma do art. 14 da parte I do anexo XV do RICMS, o valor retido ou o valor corretamente informado a título de reembolso serão compensados com o débito do ICMS/ST retido por ocasião da saída da mercadoria destinada ao território mineiro"*.

Conforme esclarecido pelo Fisco, não havia qualquer saldo de crédito de ICMS/ST, advindo de notas fiscais de aquisição escrituradas, decorrente de entrada proveniente de contribuinte substituído ou que tenha efetuado o recolhimento do imposto na forma do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, de acordo com a DAPI/Dez\_2014, transmitida a SEF/MG pela Impugnante.

Diante do exposto, corretas as exigências remanescentes de ICMS, ICMS/ST, bem como as multas de revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

Foi também exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo artigo, redação alterada pela Lei nº 22.796 de 28/12/17.

Cumprе mencionar, por fim, que recentemente foi julgado neste Conselho de Contribuintes o PTA nº 01.000990170-22 do mesmo Sujeito Passivo, que versa sobre entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), no exercício de 2013, com aprovação das exigências fiscais, por unanimidade, conforme pode se verificar no Acórdão nº 23.417/19/3ª.

Em relação à ocorrência 01.019.009 – Saída desacobertada – Operação de aquisição informada pelo remetente ou pelo transportador, não declarada pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte – esta foi constatada a partir do confronto entre as notas fiscais lançadas no Sped Fiscal do Contribuinte e o Banco de Dados das Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros.

Inicialmente, verificou-se a existência de 5.514 (cinco mil quinhentas e quatorze) notas fiscais não informadas no Sped Fiscal do Contribuinte, mas ativas no Banco de Dados de Notas Fiscais Eletrônicas de terceiros, portanto, não incluídas no Leqfid.

Em razão disso, o Fisco intimou o Contribuinte ao preenchimento da Planilha 2 – “LEQFID – NFe não incluídas no Sped Fiscal”, com as informações necessárias para inclusão das notas fiscais no Leqfid ou para a retificação do Sped Fiscal. Entretanto, a Autuada não atendeu a intimação.

Assim, foi lançado no presente Auto de Infração a acusação fiscal de “*Saída desacobertada - Operação de aquisição informada pelo remetente ou pelo transportador, não declarada pelo contribuinte*”, com fulcro no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 194, § 5º, inciso I do RICMS/02, *in verbis*:

### Lei nº 6763/75

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

(...)

Parágrafo único. Presume-se:

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

(...)

### 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:

(...)

§ 5º Presume-se:

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

(...)

A Impugnante alega que, da análise das 5.514 notas fiscais apontadas como não escrituradas pelo Fisco, constatou que a maioria está efetivamente registrada no Sped Fiscal, parte delas se refere a operações recusadas pela Impugnante e parte se

refere a operações que não geram incidência de ICMS, conforme comprovam as planilhas anexadas por meio da mídia de fls. 1407/1408.

Mediante análise das informações trazidas pela Defesa, a Fiscalização reformulou o lançamento e excluiu todas as notas fiscais apontadas pela Impugnante como escrituradas no Sped, nos exercícios de 2015 e 2016, operações recusadas e aquisições de embalagens da apuração da ocorrência 01.019.009.

No tocante à Nota Fiscal nº 42.113, esclarece que, em relação ao CFOP 6.949 (Outras saídas), excluiu as exigências de ICMS e MR e manteve a multa isolada por falta de registro na EFD. Em relação ao CFOP 6.911 (Amostra grátis), já não havia exigência de ICMS.

Após a reformulação do lançamento, a Impugnante alega que das 2.001 notas fiscais que restaram como supostamente não registradas no Sped, parte relevante seria referente a notas fiscais de devolução que foram equivocadamente emitidas pelos clientes da Impugnante, cujos efeitos foram anulados por meio da emissão de notas fiscais de retorno de devolução, relativos a 177 (cento e setenta e sete) clientes, o que não seria possível buscar informações no curto prazo que dispunha.

Alega que não cabe a presunção de entrada e a saída, sem recolhimento de tributos, de mercadoria não declarada pelo contribuinte, com fulcro nos arts. 194, § 5º, inciso I do RICMS/02 e 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75, visto que foram emitidas notas fiscais pelos clientes da Autuada para anular os efeitos da nota fiscal de devolução, emitida indevidamente.

Assim a nota fiscal de entrada indicada pela Fiscalização como não escriturada não lastreou de fato uma operação de devolução, já que o próprio cliente anulou seus efeitos.

Anexa mídia digital (doc. 1 – fls. 1919) na qual constam as planilhas denominadas “Decminas anulação” e “Profarma anulação”, com a relação das notas fiscais de devolução equivocadamente emitidas e as respectivas notas fiscais emitidas para anulá-las.

Diante disso, a Assessoria do CCMG abre novo prazo, mediante o Despacho Interlocutório, de fls. 2299/2302, para que a Impugnante apresente planilha e documentos fiscais para comprovação de todas as operações de devolução que foram equivocadamente emitidas pelos clientes da Impugnante, cujos efeitos foram anulados por meio da emissão de notas fiscais de retorno de devolução, conforme alegado.

A Impugnante apresenta, às fls. 2323, mídia DVD, relacionando notas fiscais de três clientes: A. Angeloni e Cia Ltda, Martins Com Serv Distr S/A e Drogeria Araújo S/A, e a cópia em pdf das referidas notas fiscais de cancelamento das devoluções.

Observa o Fisco que não há nenhuma evidência da mencionada recusa documental dos destinatários nos termos da legislação tributária, nas supostas operações de devolução com declaração de recusa do contribuinte destinatário (no caso a Impugnante), do transportador ou do condutor do veículo; nenhum conhecimento de transporte da ida e do retorno das mercadorias foi anexado.

Mediante a análise dos documentos acostados pela Defesa, o Fisco sustenta que as mercadorias saíram do estabelecimento dos clientes, foram devolvidas a Autuada, sendo retiradas por transporte da própria Autuada.

Entende que, nesse caso, aplica-se o disposto no art. 78 do RICMS/02, que aborda o tema em questão, qual seja, o retorno de mercadoria não entregue ao destinatário.

Aduz que é permitido o trânsito de retorno da mercadoria com a mesma nota fiscal de saída, permissão condicionada à declaração expressa do transportador ou do contribuinte, mencionando o motivo da recusa, conforme art. 10 do Anexo IX ao RICMS/02.

Nessa situação, importante observar as previsões constantes do art. 78 e seu parágrafo único, combinados com o art. 10 do Anexo IX, além dos arts. 20 e 62, do Anexo V, todos do RICMS/02.

Entende o Fisco que a suposta recusa por parte da Impugnante de documentos fiscais deve estar revestida de todas as formalidades previstas na legislação, o que se caracterizaria somente se a Autuada tivesse observado o conjunto de requisitos relacionados no art. 78 do RICMS/02.

Assim sendo, a escrita da Autuada, nesse caso, faria prova a favor da Fiscalização, ou seja, foram emitidas NFes constando-a como destinatária e essas NFes não foram escrituradas no seu Sped Fiscal.

No tocante às notas fiscais de entrada apresentadas, para demonstrar a regularidade da operação de anulação das devoluções, esclarece o Fisco que não há previsão na legislação tributária para emissão de nota fiscal de entrada na situação relatada.

Destaca que não faz sentido a emissão de notas fiscais de entradas pelos clientes relativas a “Retorno de Devolução”, já que, segundo a Impugnante, não houve saída das mercadorias dos estabelecimentos dos clientes. Para haver retorno é necessário haver saída, razão pela qual ocorreria a emissão da nota fiscal de devolução, conforme art. 20 do anexo V do RICMS/02.

A Impugnante, por outro lado, alega que a Fiscalização se pauta em procedimentos adotados pelos clientes da Autuada para desqualificar a anulação dos efeitos das operações, notadamente o disposto nos arts. 147 e 20 do Anexo V, ambos do RICMS/02.

Aduz que também não se aplica ao caso o art. 78, parágrafo único, c/c art. 10 do Anexo IX, ambos do RICMS/02, porque tais artigos tratam da hipótese na qual o estabelecimento remetente (cliente da Autuada) recebe em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário (Autuada), sendo que, no presente caso, não houve trânsito das mercadorias, isto é, não houve remessa e retorno dessas mercadorias. Além do mais, como exposto no art. 20 do Anexo V, a responsabilidade pela emissão de tais documentos não seria da Autuada.

Observa-se dos documentos acostados pela Impugnante, as seguintes situações:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Em relação às planilhas “Decminas anulação” e “Profarma anulação”, constantes da mídia de fls. 1919:

### 1 - Profarma Dist. Produtos Farmacêuticos:

A Impugnante alega que a NFe de entrada nº 000.561, emitida em 12/05/14 (cópia Danfe acostada pela Impugnante), se referiria à anulação da NF-e de devolução nº 13.985; entretanto, consta do campo informações complementares da NF-e 000.561, “NF de entrada ref. NF de saída **270.314**, de 05/05/14”.

Não consta da planilha “Cálculo saídas desacobertadas”, nem a NF nº 13.985, nem a NF 270.314.

NF-e de entrada nº 000.558, de **20/01/15**, que segundo a Impugnante se refere à NF-e de devolução nº 459.255; entretanto, consta do campo Informações complementares “Inf. Contribuinte: PN\_154768 Entrada manual para ref. Do estoque ref. NF: 459262”. A NF 459.262 foi emitida em **31/12/14**.

### 2 - Decminas

A planilha “Decminas anulação” apresenta 18 notas fiscais que teriam sido anuladas por notas fiscais de entrada de “Retorno de devolução”, emitidas pela Decminas.

Da análise das Danfes acostadas pela Defesa, nota-se que várias notas fiscais de retorno de devolução não informam no campo “Informações Complementares” o número da nota fiscal a qual se refere. Ademais, apenas uma NF de entrada foi emitida na mesma data, sendo as demais emitidas vários dias depois da nota fiscal, em relação a qual, de acordo com o Fisco, não teria havido o trânsito das mercadorias nelas descritas.

Foi incluída na planilha “Decminas anulação”, as colunas “data de emissão”, “Dias após a devolução” e “Observações”:

NUMNF	Data emissão	VLRTOTNF	NF Anulação	Data emissão	Valor NF Anulação	DIAS APÓS A DEV.	OBSERVAÇÕES
159922	22/02/2014	5.316,00	160064	25/02/2014	5.316,00	3	
159916	22/02/2014	1.169,34	160760	07/03/2014	1.169,34	13	
160113	25/02/2014	69.159,42	161360	14/03/2014	69.159,42	17	
161359	14/03/2014	58.273,31	161379	14/03/2014	58.273,31	0	Não faz ref. A NF devolvida
163937	11/04/2014	16.109,33	167405	16/05/2014	16.109,33	35	Não faz ref. A NF devolvida
166261	07/05/2014	28.338,82	167404	16/05/2014	28.338,82	9	Não faz ref. A NF devolvida
167043	14/05/2014	171.234,26	167873	21/05/2014	171.234,26	7	Não faz ref. A NF devolvida
167052	14/05/2014	101.826,27	167870	21/05/2014	101.826,27	7	Não faz ref. A NF devolvida
167053	14/05/2014	49.696,83	167872	21/05/2014	49.696,83	7	Não faz ref. A NF devolvida
167055	14/05/2014	18.247,68	167871	21/05/2014	18.247,68	7	Não faz ref. A NF devolvida
168232	23/05/2014	523.871,59	170211	10/06/2014	523.871,59	18	
168169	23/05/2014	93.457,47	170212	10/06/2014	93.457,47	18	Não faz ref. A NF devolvida
170218	10/06/2014	262.712,99	171705	25/06/2014	262.712,99	15	Não faz ref. A NF devolvida
170219	10/06/2014	299.637,40	171704	25/06/2014	299.637,40	15	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

181565	07/10/2014	12.508,14	182800	21/10/2014	12.508,14	14	Não faz ref. A NF devolvida
185681	27/11/2014	905,40	186281	04/12/2014	905,40	7	Não faz ref. A NF devolvida
186065	02/12/2014	327,26	186282	04/12/2014	327,26	2	

- Em relação às planilhas constantes da mídia 1407/1408 (A. Angeloni e Cia Ltda, Martins Com Serv Distr S/A e Drogaria Araújo S/A):

- Nota Fiscal de devolução nº 256.761, emitida em **08/03/14** pela A. Angeloni (porto Belo/SC), anulada pela NF nº 270.211, emitida em **21/03/14**, tendo como transportador a própria Autuada, com os dizeres no campo “informações complementares”: “*Cancelamento referente à Nota 256.761 do dia 08/03/14 CTCRC dispensado - RICMS/SC-01, Anexo 5, artigo 67*”.

- Nota Fiscal de devolução nº 1.043.294, emitida em **25/02/14** pelo Cliente Martins Com. Serv. (João Pessoa/PB), anulada pela NF nº 1.083.140, emitida em **14/04/14**, tendo como transportador a própria Autuada, referenciando no campo “informações complementares”: “*NF emitida para cancelamento da NF 1043294 data de emissão 25/02/14*”.

- NF de devolução nº 62.525, de 17/04/14, anulada pela NF nº 62.817, de **02/05/14**, NF de devolução nº 62.579 de 23/04/17, anulada pela NF nº 62.817, de 62.813, de **02/05/14**, NF de devolução nº 62.578 de 23/04/17, anulada pela NF nº 62.812, de **02/05/14**, e NF de devolução nº 69.526, de 01/11/14, anulada pela NF Nº 69.704 de 07/11/14, todas do cliente Drogaria Araújo (Contagem/MG), informando no campo “informações complementares” a Nota Fiscal de devolução, e os dizeres “conforme termo de recusa no verso”. Consta na modalidade de Frete: “1- Contratação do frete por conta do Destinatário”.

Assevera o Fisco que a NF de Entrada, declarado como tendo sido emitida para cancelar a operação, está em desacordo com o art. 147 do RICMS/02, que prevê que o documento fiscal só poderá ser cancelado antes de sua escrituração no livro próprio e no caso em que não tenha ocorrido a saída da mercadoria ou não se tenha iniciado a prestação do serviço. Nesse caso, a declaração no rodapé da NF (“... Termo de recusa no verso...”) indica que a mercadoria saiu do estabelecimento e a anulação desta operação, só poderia ser realizada com NF de devolução, emitida pela Impugnante.

Conforme pesquisas realizadas pelo Fisco no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica (fls. 2527/2528), em todas as notas fiscais de devolução, não escrituradas pela Impugnante em seu Sped Fiscal, cujas cópias trouxe a Impugnante aos autos, consta como modalidade de frete “1- Contratação do frete por conta do Destinatário”.

Cabe esclarecer que a Impugnante deixou de escriturar diversas notas fiscais de entradas, em relação às quais alega que “*as mercadorias lastreadas nas notas de devolução equivocadamente emitidas pelos clientes jamais entraram no estoque da Impugnante, bem como sua emissão não foi sequer informada à Impugnante, motivo pelo qual não haveria como tais notas estarem registradas em seu Sped Fiscal.*”



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, nos casos em que o documento foi indevidamente emitido, prevê o art. 147 da Parte Geral do RICMS/02 que o documento fiscal poderá ser cancelado, antes de sua escrituração em livro próprio e quando não tiver saído a mercadoria do estabelecimento. Confira-se:

### RICMS/02 - Parte Geral

Art. 147. O documento fiscal só poderá ser cancelado antes de sua escrituração no livro próprio e no caso em que não tenha ocorrido a saída da mercadoria ou não se tenha iniciado a prestação do serviço, desde que integradas ao bloco ou ao formulário contínuo todas as suas vias, com declaração do motivo que determinou o cancelamento e referência, se for o caso, ao novo documento emitido. (Grifou-se).

### No caso da Nota Fiscal Eletrônica:

#### RICMS/02, Anexo V:

Art. 11-F. Após a concessão de Autorização de Uso da NF-e, o emitente poderá solicitar o cancelamento da NF-e, desde que não tenha havido a circulação da respectiva mercadoria ou prestação de serviço. (Grifou-se).

Ou seja, não há previsão legal para cancelamento de nota fiscal, mediante a emissão de outra nota fiscal. O que leva a concluir que o que houve foi a devolução/retorno das mercadorias ao estabelecimento remetente (clientes da Autuada). Nesse caso, trata o art. 20 do Anexo V do RICMS/02:

#### Anexo V

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

(...)

V - em retorno quando não forem entregues ao destinatário, hipótese em que conterà as indicações do número, da série, da data da emissão e do valor do documento original;

O art. 78 do RICMS/02 dispõe sobre os procedimentos a serem realizados para recuperar o imposto anteriormente debitado, no caso de o estabelecimento receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário:

#### Parte Geral

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas,

nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto";"

(...)

Parágrafo único. Na hipótese do caput:

I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída;

II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCR que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX deste Regulamento;

III - a mercadoria deverá retornar ao estabelecimento dentro do prazo de validade da nota fiscal de que trata o inciso I deste parágrafo.

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:**

"§ 1º Na hipótese do caput deste artigo:

I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, que terá seu prazo de validade renovado a partir da data da declaração prevista no parágrafo seguinte;

II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCR que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no artigo 10 da Parte 1 do Anexo IX.

"§ 2º O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal ou do DANFE, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ."

#### **Anexo IX**

Art. 10. No retorno, ao estabelecimento remetente, de mercadoria ou bem não entregues, caso o transportador não possua, no local, bloco de conhecimentos de transporte, o conhecimento original servirá para acobertar a prestação relativa ao retorno, desde que o motivo seja declarado no verso do documento e a declaração seja datada e assinada pelo transportador e, se possível, também, pelo destinatário. Parágrafo único. Quando da entrada do veículo no estabelecimento transportador, este emitirá o conhecimento correspondente à prestação do serviço de transporte referente ao retorno da mercadoria ou do bem.

(Grifou-se).

Tem razão a Impugnante quando alega que a obrigação da emissão da nota fiscal de entrada, no caso de retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, seria do estabelecimento que emitiu a nota fiscal de saída.

Por outro lado, a análise dos documentos acostados aos autos não corroboram a tese da Impugnante de que não houve trânsito de mercadorias, considerando alguns indícios: anulação da devolução ocorrida em datas posteriores à data de emissão do documento fiscal de devolução, chegando a ser emitida em período posterior ao período de apuração; informação de que houve “declaração de recusa” pela Autuada; falta de indicação no campo Informações complementares do nº da NF a que se refere a suposta operação de anulação.

Se houve recusa pelo destinatário, então houve saída do estabelecimento remetente.

Como se vê, os documentos apresentados não estão de acordo com as disposições legais que tratam do cancelamento de notas fiscais, além de não cumprir os requisitos para retorno integral da mercadoria não entregue ao destinatário.

De fato, trata-se de obrigações do emitente do documento fiscal. Entretanto, não restou demonstrado que as mercadorias não chegaram a sair do estabelecimento do remetente, razão pela qual a operação de devolução deve ser registrada no estabelecimento destinatário, no caso, a Autuada.

Também não prospera o argumento de que a emissão das notas fiscais de devolução sequer foi informada à Impugnante, motivo pelo qual não haveria como tais notas estarem registradas em seu Sped Fiscal.

Como exposto pelo Fisco, a Autuada registrou o evento de ciência de cada uma das operações destas NFes, conforme se comprova nos “prints” retirados em consulta ao site < nfe.fazenda.gov.br >, que colaciona às fls. 2532/2534.

Oportuno esclarecer que o evento de "Ciência da Emissão" encontra-se regulamentado no art. 11-K do Anexo V do RICMS/02, o qual prevê que o destinatário das mercadorias deverá manifestar-se sobre a sua participação na operação realizada para confirmar o recebimento da mercadoria ou declarar que a operação não se realizou ou que desconhece a operação, porque não a solicitou ou apenas dar ciência da operação.

RICMS/02 - Anexo V

Art. 11-K. Após a Autorização de Uso da NF-e, o destinatário deverá se manifestar sobre sua participação na operação acobertada pela NF-e, na forma e no prazo previstos no Ajuste SINIEF nº 07/05, de 30 de setembro de 2005, e observado o leiaute estabelecido no Manual de Orientação do Contribuinte, através do envio de informações de:

I - confirmação da operação: manifestação do destinatário confirmando a ocorrência da operação descrita na NF-e e o recebimento da mercadoria;

II - operação não realizada: manifestação do destinatário declarando que a operação descrita

na NF-e foi por ele solicitada, mas que não se efetivou;

III - desconhecimento da operação: manifestação do destinatário declarando que a operação descrita na NF-e não foi por ele solicitada;

IV - ciência da emissão: manifestação do destinatário declarando ter ciência da operação descrita na NF-e, quando ainda não possuir elementos suficientes para apresentar uma manifestação conclusiva como as descritas nos incisos anteriores. (Grifou-se).

O Ajuste Sinief nº 07/05, que instituiu a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, em suas Cláusulas décima quinta-A e décima quinta-B, estabelece os eventos que devem ser registrados pelo destinatário. Confira-se:

Cláusula décima quinta-A. A ocorrência relacionada com uma NF-e denomina-se "Evento da NF-e".

§ 1º Os eventos relacionados a uma NF-e são:  
(...)

IV - Ciência da Emissão, recebimento pelo destinatário ou pelo remetente de informações relativas à existência de NF-e em que esteja envolvido, quando ainda não existem elementos suficientes para apresentar uma manifestação conclusiva;

V - Confirmação da Operação, manifestação do destinatário confirmando que a operação descrita na NF-e ocorreu exatamente como informado nesta NF-e;

VI - Operação não Realizada, manifestação do destinatário reconhecendo sua participação na operação descrita na NF-e, mas declarando que a operação não ocorreu ou não se efetivou como informado nesta NF-e;

VII - Desconhecimento da Operação, manifestação do destinatário declarando que a operação descrita na NF-e não foi por ele solicitada;  
(...)

Cláusula décima quinta-B Na ocorrência dos eventos abaixo indicados **fica obrigado** o seu registro pelas seguintes pessoas:

(...)

II - pelo destinatário da NF-e, os seguintes eventos relativos à confirmação da operação descrita na NF-e:

- a) Confirmação da Operação;
- b) Operação não Realizada;
- c) Desconhecimento da Operação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O cumprimento do disposto no inciso II do caput deverá observar o cronograma e os prazos constantes no Anexo II.

§ 2º A critério de cada unidade federada, o registro dos eventos previstos no inciso II do caput poderá ser exigido também de outros contribuintes que não estejam relacionados no Anexo II.

**Cláusula décima quinta-C** Os eventos Confirmação da Operação, Desconhecimento da Operação ou Operação não Realizada poderão ser registrados em até 90 (noventa) dias, contados a partir da data de autorização da NF-e.

§ 1º O prazo previsto no caput não se aplica às situações previstas no Anexo II deste Ajuste.

§ 2º Os eventos relacionados no caput poderão ser registrados uma única vez cada, tendo validade somente o evento com registro mais recente.

§ 3º Depois de registrado algum dos eventos relacionados no caput em uma NF-e, as retificações a que se refere o § 2º poderão ser realizadas em até 30 (trinta) dias, contados da primeira manifestação.

Assim, o destinatário declara “ciência” da operação descrita na NF-e, tendo posteriormente prazo para **obrigatoriamente** registrar a confirmação, declaração de operação não realizada ou desconhecimento da operação.

Verifica-se pelos extratos das notas fiscais apensados pelo Fisco, às fls. 2532/2534, que a Impugnante registrou o evento da ciência das operações poucas horas depois de sua emissão. Entretanto, não registrou, posteriormente, o registro do evento “Operação não realizada”.

Diante de todo o exposto, não prospera o argumento da Impugnante de que não registrou as operações de entrada no Sped, em razão de estas não terem sido efetivamente realizadas.

Argui a Defesa que, também nesse caso, o Fisco presumiu que todas as saídas de mercadorias realizadas pela Impugnante seriam internas e estariam sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo esta a substituta em todas elas.

Assevera que o art. 194, § 4º do RICMS, que menciona a presunção legal, se resume à entrada e saída de mercadorias supostamente não declaradas pelo contribuinte, porém, não menciona a possibilidade de a Autoridade Fiscal arbitrar o regime jurídico de tais saídas e entradas como bem entender.

No seu entender, a Fiscalização deveria ter adotado como parâmetro as operações mais recentes em seu levantamento, não podendo ignorar regimes especiais, isenções, saídas para outras unidades da Federação e os créditos referentes à entrada de mercadorias.

Entretanto, como já exposto, a exigência fiscal se fundamenta no § 5º do art. 194 que dispõe que se “*presume entrada e saída do estabelecimento a*

*mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador”.*

Por se tratar de saída desacobertada, aplica-se o disposto no art. 61 do RICMS/02, do qual se depreende que o local da operação, no caso das saídas desacobertadas de documentação fiscal, para efeito da cobrança do ICMS devido, é o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador ou onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal, sendo considerada interna a operação quando o Contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro.

Assim, como as operações não registradas referem-se a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pelas quais a Impugnante é responsável pela retenção e recolhimento nos termos do Regime Especial RET nº 45.000003926-00, corretamente exigiu o Fisco o ICMS Operação própria e o ICMS/ST, conforme demonstrado na planilha “Cálculo Saídas Desacobertadas\_Adit\_Impug” (mídia fls.1751).

Corretas, também, a exigência das multas de revalidação e Isolada prevista no art. 55, inciso II, § 2º, 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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

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

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram incluídos no polo passivo da autuação os diretores da empresa autuada, com fulcro no art. art. 135, inciso III do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os Impugnantes Coobrigados arguem a ilegitimidade passiva dos diretores, sob as seguintes razões:

- não consta dos autos, qualquer prova no sentido de que os Impugnantes teriam praticado ato a ensejar a prática de ilícito ou, ainda, qualquer conduta com dolo, fraude ou simulação, no seu entender, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, tendo o Fisco se baseado em presunção, o que é absolutamente inadmissível;

- não se pode alegar que o simples fato de se figurar como diretor da companhia retrate, por si só, que a esse possa ser imputada infração tributária, conforme se manifestou o Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de repetitivo, pacificando a jurisprudência no sentido de que “a simples falta de recolhimento do tributo não implica em responsabilidade solidária, sendo para tanto, necessário a atuação dolosa do terceiro” (Súmula 430 do STJ);

- não se poderia coexistir, em um mesmo processo administrativo, a tributação de uma pessoa jurídica, como devedora principal, e a sujeição passiva solidária de terceiros com fundamento no art. 135 do CTN;

- no presente caso não restou caracterizada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, muito menos qualquer crime contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90), por parte tanto da Johnson & Johnson, quanto dos Impugnantes;

- que quem sonega ou age com intuito de fraude e realiza operações proibidas, mas as escritura em seus registros comerciais e fiscais, e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, ou adultera documentos, mediante a utilização de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos e inidôneos;

- que não foi verificada nenhuma dessas condutas, tendo em vista que a Autuada prestou informações e forneceu todos os documentos solicitados, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal;

- que a D. Autoridade fiscal indiretamente, tentou aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que o resultado pretendido pelo Fisco é a confusão entre o patrimônio da empresa e do administrador, o que não pode ser levado adiante visto que o patrimônio da companhia é dissociado do patrimônio dos seus sócios e administradores.

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

O art. 121, parágrafo único, II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”. Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

**Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei**, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo. ”

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fls. 174)

(Destacou-se).

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

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

### Código Tributário Nacional

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

(...)

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

### Lei nº 6.763/75

**Art. 21** - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

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

(...)

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

(...)Grifou-se.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da entrada, da saída e da manutenção em estoques de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, bem como a falta de registro dos documentos fiscais de entrada emitidos e declarados por terceiros, que enseja a presunção de entrada e saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

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

Induidoso, 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 desacobertas de documentação fiscal caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro, restando evidenciada a intenção dolosa de suprimir ou reduzir tributo, ilícito típico de evasão fiscal, caracterizado como crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137/90, arts. 1º e 2º.

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Portanto, não se aplica aos autos a Súmula 430, por não se tratar de simples inadimplemento da obrigação tributária, mas de prática de atos contrários à lei.

Correta, portanto, a inclusão destes 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 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls.1239/1255 e 1731/1751, conforme parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Johnson &

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

Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos Para Saúde Ltda, sustentou oralmente a Dra. Andressa Furtado de Castro Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Alexandra Codo Ferreira de Azevedo (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Thiago Álvares Feital.

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

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

CCMG