

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.697/21/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001384878-29  
Impugnação: 40.010149454-28, 40.010151711-08 (Coob.), 40.010151713-61 (Coob.), 40.010151712-81 (Coob.)  
Impugnante: Físia Comércio de Produtos Esportivos Ltda  
IE: 001674013.00-78  
Alfonso Bueno Muniz (Coob.)  
CPF: 233.467.488-55  
Carlos Homedes Carballo (Coob.)  
CPF: 239.045.238-80  
Michael Joseph Hord (Coob.)  
CPF: 238.326.988-33  
Proc. S. Passivo: Daniela Cristina Ismael Floriano/Outro(s)  
Origem: DF/Barbacena

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatação de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante roteiro fiscal denominado “Levantamento Quantitativo Financeiro Diário” - LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS em relação às saídas e estoques desacobertados, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última limitada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal. Para as entradas desacobertadas de mercadorias foi exigida apenas a citada Multa Isolada.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Inclusão dos administradores no polo passivo do lançamento com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para exclusão de um Coobrigado que não exercia a gestão no exercício autuado. Entretanto, devem ser excluídos os outros Coobrigados que, também, não detinham poder de gerência em período de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária constante do lançamento. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), da ocorrência de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no exercício de 2017.

Infração apurada no roteiro fiscal “LEQFID - exercício fechado” (01/01/17 a 31/12/17), procedimento realizado a partir das informações relativas às operações com mercadorias, obtidas do arquivo eletrônico SPED/EFD com a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias, apresentado mensalmente pela Autuada, em conjunto com as informações de notas fiscais recebidas e emitidas, obtidas junto ao Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica – Portal NF-e.

A acusação fiscal inclui apenas operações com mercadorias sujeitas à tributação por débito e crédito (D/C) e ensejou as seguintes exigências:

- **ENTRADA DESACOBERTADA** – Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;
- **ESTOQUE DESACOBERTADO** - Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75;
- **SAÍDA DESACOBERTADA** - Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75;

Os administradores da empresa ao tempo das infrações foram incluídos como Coobrigados pelo crédito tributário, em razão da prática de atos com infração à lei (promover entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias sem documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os anexos do Auto de Infração foram incluídos na Mídia Digital de fls. 22.

### Da Impugnação

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação Conjunta às fls. 28/61, acompanhada dos documentos de fls. 62/90 e mídia digital de fls. 91.

Alegam, em muito apertada síntese, o que segue.

#### Preliminarmente:

- os ajustes realizados pelo Auditor Fiscal nos arquivos eletrônicos da Autuada, modificando e agrupando códigos de mercadorias, unificando unidades e fatores de conversão, são ilícitos e foram feitos ao arrepio da lei, especialmente da Lei nº 13.515/00 (Código de Defesa do Contribuinte);

- a Autuada se utilizava de códigos de mercadorias com 9 (nove) dígitos, sendo que os 6 (seis) primeiros identificam o produto e os 3 (três) últimos a sua cor, não havendo como “ajustar” produtos de cores diferentes em um único estoque, como pretendeu arbitrariamente a Fiscalização;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Autoridade Fiscal reconhece a fragilidade da sua metodologia baseada em “ajustes” e “alterações” no arquivo eletrônico da Autuada, quando afirma, no Relatório Fiscal, que “o presente trabalho será submetido ao crivo da própria empresa, ficando sujeito a eventual impugnação, caso constate eventuais imprecisões”. Concluem que o lançamento deve ser declarado nulo.

### Meritoriamente:

- os administradores devem ser excluídos do polo passivo, por não haver no Relatório Fiscal descrição de ato ou conduta que justifique ou motive sua indicação para o polo passivo da autuação. Transcrevem jurisprudências judiciais e do CCMG;

- não é possível cumular multas por descumprimento de obrigação acessória (multa isolada) e de obrigação principal (multa de revalidação), como seu deu no presente lançamento. Afirmam que foram exigidas diversas multas diferentes, todas elas sobre a mesma base de cálculo (valor da operação), devendo ser aplicado o princípio da consunção, com manutenção apenas da penalidade mais gravosa;

- a multa isolada deve ser, pelo menos, reduzida, com aplicação do permissivo legal do art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75, já que não houve comprovação de dolo ou fraude na conduta da Autuada;

- as multas exigidas têm caráter confiscatório e são totalmente desproporcionais. Transcrevem jurisprudência judicial e pedem o cancelamento de tais multas;

- a Autuada preparou seu próprio “levantamento quantitativo” com base nos arquivos SPED, “XmIs” das Notas Fiscais de entrada e saída de mercadorias e “Ajuste de Estoque” do período autuado (mídia digital anexa à Impugnação), tendo encontrado resultados muito diferentes daqueles obtidos pela Fiscalização;

- descrevem longamente a metodologia utilizada em sua apuração própria, inclusive sobre os chamados “Ajustes de Estoque”. Afirmam ter encontrado um grande número de produtos para os quais o seu levantamento não apresentou as supostas irregularidades apontadas no LEQFID da Fiscalização;

- para os produtos que apresentaram total de saídas superiores ao total de entradas ao longo do ano, a Fiscalização presumiu a ocorrência de “Saída Sem Estoque” (SSE), que representa uma entrada desacobertada. Entretanto, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS nesse caso, já que as saídas foram acobertadas por documento fiscal com destaque do imposto;

- em verdade, o LEQFID serviu para apurar que, no caso da SSE, a Impugnante é que teve prejuízo, pois ao deixar de registrar tais mercadorias quando do ingresso em seu estabelecimento, ela não se creditou do imposto recolhido anteriormente;

- o LEQFID realizado pela Fiscalização é imprestável e deve ser afastado, sendo substituído pelo levantamento próprio realizado pela Impugnante, com exclusão das exigências relativas aos itens apontados;

- a Autuada foi cientificada de 10 (dez) Autos de Infração de forma concomitante, relativos a 5 (cinco) exercícios de suas duas filiais. Acrescentam que o exíguo prazo de Impugnação, de apenas 30 (trinta) dias, ainda finalizou por volta de 24 de dezembro, durante o período de férias e “fechamento do ano”, o que inviabilizou o adequado exercício do direito de defesa. Pedem a dilação do prazo para apresentação de defesa e provas complementares até o fim de janeiro de 2020.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

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

A Fiscalização retifica o crédito tributário para excluir um dos Coobrigados, o Sr. Marcelo Botto Trevisan, conforme Termo de Reformulação do Lançamento de fls. 96/97.

Segundo ela, a data de início dos poderes de gerência foi inserida com erro no SIARE (17/08/17), tendo em vista que sua administração perante a empresa se iniciou apenas em 17/08/18, conforme registros da Junta Comercial do Estado de São Paulo.

Regularmente cientificados sobre a retificação, a Autuada e os Coobrigados remanescentes aditam a impugnação às fls. 106/139, reiterando os termos da impugnação inicial, acrescentando aos autos a mídia digital de fls. 140.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 143/162, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em apertada síntese, o que segue:

- as infrações que ensejaram a inclusão dos administradores no polo passivo do lançamento tributário estão devidamente descritas nos autos, assim como os dispositivos legais que autorizam a sua responsabilização solidária. Cita jurisprudência do CCMG;

- os ajustes realizados pela Fiscalização nos arquivos eletrônicos da Autuada são lícitos e não modificaram os dados informados, prestando-se apenas a corrigir as irregularidades nas informações prestadas por meio de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, evitando assim erros no LEQFID em desfavor do próprio Contribuinte;

- tais ajustes foram realizados com base em informações prestadas pela própria Autuada, conforme pode ser visto nos documentos “CODIFICAÇÃO DE PRODUTOS.pdf” e “NIKE – Atendimento a Fiscalização – MG\_VF\_revisão MA.pdf” (ambos na mídia digital de fls. 22), relativos aos códigos de identificação de mercadorias e fatores de conversão relativos às mercadorias comercializadas;

- o Acórdão CCMG nº 23.259/19/1ª aprovou lançamento contra a Autuada no qual foi utilizado idêntica metodologia, denotando que não há ilegalidade neste ponto e, ainda, que a Autuada resiste em regularizar sua conduta, pois continua cometendo as mesmas infrações fiscais;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- desconsiderar os três últimos dígitos do código da mercadoria, relativos à cor da mercadoria, não traz qualquer prejuízo à Autuada, pois eles serão tratados agrupadamente, como um único produto, de estoque único, compensando-se entre si, em favor do próprio Contribuinte;

- a afirmação de que o trabalho ainda seria submetido ao crivo da própria empresa não representa qualquer absurdo ou demonstração de fragilidade do lançamento. Apenas explicita o direito à ampla defesa por parte do Contribuinte, bem como uma busca incessante pela correção do trabalho desenvolvido;

- não há qualquer ofensa ao Código de Defesa do Contribuinte, pois inexistente arbitrariedade no LEQFID, sendo ele um método pertinente para o presente caso. Acrescenta que a metodologia do trabalho, assim como as exigências resultantes para cada situação detectada (entrada, estoque ou saída desacobertados) estão analiticamente descritas no tópico “4.6.2 – Levantamentos” do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração;

- o presente lançamento não possui exigências de ICMS/ST, pois não foram identificadas mercadorias sujeitas a tal modalidade de tributação dentre as autuadas, conforme se vê no arquivo “RESUMO GERAL 2017.xls” (mídia digital – fls. 22). As citações ao ICMS/ST nas explicações de fls. 17 são apenas indicações do tratamento a ser dado no caso de o LEQFID identificar desacobertamentos relativos a produtos submetidos à substituição tributária, o que não aconteceu nesse Auto de Infração;

- inexistente a cumulação de multas descrita pelos Impugnantes. As penalidades foram exigidas nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, estando capituladas e descritas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal a ele anexo. Acrescenta que não há espaço para aplicação do princípio da consunção, pois o lançamento é atividade vinculada e o CCMG está limitado em sua competência pelo art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75;

- não há possibilidade de aplicação do art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75 para reduzir a multa isolada aplicada, na medida em que houve dolo na conduta e falta de recolhimento do imposto;

- inexistente caráter confiscatório ou desproporcional das multas, que foram exigidas nos exatos termos previstos na Lei nº 6.763/75;

- o LEQFID foi realizado com base no arquivo eletrônico SPED/EFD, estando os ajustes realizados pela Fiscalização descritos pormenorizadamente no tópico “4.2 – Parâmetros Utilizados” do Relatório Fiscal, não tendo sido apontado, objetivamente, nenhum erro em tais ajustes ou no próprio LEQFID;

- as análises realizadas pelos Impugnantes em seu levantamento quantitativo próprio apenas confirmam a correção da metodologia utilizada pela Fiscalização no LEQFID. Acrescenta que cabe ao Sujeito Passivo apontar os erros do LEQFID e não ao Fisco “impugnar” planilha sintética elaborada pelo Contribuinte a partir de informações diversas daquelas consignadas na sua escrituração fiscal (arquivo eletrônico SPED/EFD), sem qualquer comprovação de origem;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- apresenta exemplo detalhado da impropriedade do levantamento próprio da Autuada, valendo-se do produto “234.921 – BONÉ DRIFIT SPIROS CAP”. Aponta as divergências nos dados, especialmente no estoque inicial utilizado, que é diferente daquele informado no Registro H010 do SPED (Inventário de Estoques), sem qualquer documento fiscal que comprove sua origem;

- as pretensas “análises realizadas” o foram a partir de dados incorretos, não fundamentados em documentos fiscais capazes de lhes suportar a origem, razão pela qual devem ser afastadas. Conclui que a Peça de Defesa não aponta objetivamente nenhum erro ou ponto de discordância em relação ao LEQFID;

- os estoques utilizados pela Autuada em sua análise são diferentes dos escriturados, pois que acrescidos/reduzidos dos chamados “ajustes de estoque”, os quais não estão amparados em nenhum documento fiscal e nem na escrituração;

- as entradas desacobertas decorrentes da constatação de “Saídas Sem Estoque” (SSE) ensejaram aplicação apenas de multa isolada, não havendo exigências de ICMS delas decorrentes;

- o pleito pela prorrogação do prazo de impugnação deve ser indeferido, pois está em desacordo com os arts. 117 e 119 do RPTA. Complementa que os prazos processuais foram suspensos entre 20/12/19 e 06/01/20;

- a Autuada vem sendo fiscalizada desde 2016, tendo sendo demonstrado postura arrogante e resistente, sem interesse em mudança de comportamento ou observância dos deveres previstos na legislação. Acrescenta que ela vem continuamente entregando arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação tributária, mesmo após autuações e orientações, no intuito de tentar impedir a auditoria de suas operações, denotando a má-fé de sua conduta para com o Fisco Mineiro.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em razão da concessão, pela Assessoria do CCMG, de prazo de 30 (trinta) dias para complementação dos argumentos de defesa nos PTAs 01.001384468-21, 01.001384068-02, 01-001384624-01 e 01.001384908-71, relativos aos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2018, houve apresentação de Aditamento à Impugnação também no presente do PTA, às fls. 163/170, com juntada de documentos às fls. 171/178 e de mídia digital de fls. 179.

Os Impugnantes reiteram argumentos já trazidos na Peça de Defesa original, especialmente a descrição detalhada do procedimento utilizado em seu “levantamento próprio”, acrescentando o que segue:

- a revisão e recomposição dos estoques foi realizada por renomada empresa de consultoria e auditoria externa, de forma independente, a partir dos seguintes documentos: (1) SPED Fiscal; (2) Arquivos “XmLs” das Notas Fiscais; (3) Relatório Gerencial de códigos SKU utilizados internamente; (4) Cópia Integral do Auto de Infração;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os saldos de estoque inicial/final escriturados no Registro H010 (Inventário de Estoques) do arquivo SPED/EFD foram confrontados com os saldos de estoque obtidos a partir do processo de recomposição baseado nos códigos interno do Relatório Gerencial SKU, tendo se chegado a resultados diferentes daqueles obtidos pela Fiscalização. Exemplificam com o “Produto (SKU): 304775 – TENIS AIR JORDAN 7 RETRO, para o qual o Fisco encontrou 07 (sete) operações de entrada desacobertas de nota fiscal, ao passo que a auditoria externa não localizou nenhuma divergência.

Ao final, pedem que o processo seja devolvido em diligência para que “a Autoridade Fiscal competente apresente novo demonstrativo de cálculo, agora com a correta revisão fiscal”, com reconhecimento do trabalho realizado pela empresa de consultoria e auditoria.

A Fiscalização, em nova Manifestação fls. 180/190, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese:

- o aditamento à impugnação também não observou o art. 119, inciso II, do RPTA, pois continua sem apontar objetivamente qualquer discordância em relação ao LEQFID realizado pela Fiscalização;

- o levantamento próprio da Autuada foi realizado individualmente por produto, desconsiderando os agrupamentos de produtos de mesma cor realizados pela Fiscalização, o que o torna imprestável para contestar o LEQFID. Exemplifica com os produtos 213485-XXX, 233122-XXX, e 234921-XXX (fls. 188), onde o “XXX” representa os 3 últimos dígitos, que identificam apenas a cor da mercadoria;

- a chamada “revisão dos controles de estoque”, na verdade, é uma alteração dos dados do estoque escriturados e informados no Registro H010 do SPED/EFD, como no caso do produto 217922-410, onde o SPED informa estoque final de 0 (zero) unidades, enquanto a “revisão dos controles de estoque” aponta estoque de 24 (vinte e quatro) unidades, sem qualquer comprovação relativa à alteração;

- o produto (SKU) 304775, citado às fls. 168, possui informações de movimentações somente até 10/08/17, estando incompleto. Como se trata de um LEQFID por exercício fechado (2017), não há como comparar as informações ou considerar os resultados obtidos.

Ao final, requer que o trabalho seja julgado procedente, como ocorreu no precedente do Acórdão nº 23.259/19/1ª, relativo a Auto de Infração de idêntica matéria e Contribuinte.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 196/218, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Crédito Tributários às fls. 96/97 e, ainda, para excluir o Coobrigado que não possuía poderes de gestão na data das infrações.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram em grande parte os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a também compor o presente Acórdão, naquilo que não for divergente.

### **Da Preliminar**

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, aduzindo que os ajustes realizados pelo Auditor Fiscal nos arquivos eletrônicos SPED/EFD da Autuada, agrupando códigos de mercadorias e unificando unidades por meio de fatores de conversão são ilícitos e foram feitos ao arrepio da lei, especialmente da Lei nº 13.515/00 (Código de Defesa do Contribuinte).

Acrescentam que a Autuada se utilizava de códigos de mercadorias com 9 (nove) dígitos, sendo que os 6 (seis) primeiros identificam o produto e os 3 (três) últimos a sua cor, não havendo como “ajustar” produtos de cores diferentes em um único estoque, como pretendeu arbitrariamente a Fiscalização.

Concluem que a Autoridade Fiscal reconhece a fragilidade da sua metodologia baseada em “ajustes” e “alterações” no arquivo eletrônico da Autuada, quando afirma, no Relatório Fiscal, que “o presente trabalho será submetido ao crivo da própria empresa, ficando sujeito a eventual impugnação, caso constate eventuais imprecisões”.

Entretanto, razão não lhes assiste.

Conforme esclarecimentos constantes do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração, a Autuada vem sendo acompanhada desde 2016 e, não obstante as reiteradas intimações no sentido de corrigir os seus arquivos eletrônicos (entregues e mantidos em desconformidade com a legislação), além de diversas autuações decorrentes da entrega de arquivos eletrônicos em desconformidade com a legislação, não os corrigiu e continua a efetuar a entrega/transmissão de forma irregular.

Dentre tais irregularidades, figura a inexistência do “Registro 0220 – Fator de Conversão” no arquivo eletrônico, exigido com vistas a permitir a padronização das diversas unidades de medidas utilizadas nos registros da empresa, relativamente a um mesmo produto.

Ante essa circunstância, a Fiscalização efetuou ajustes nos arquivos eletrônicos de modo a permitir a realização do LEQFID, fazendo-o, todavia, sem qualquer alteração dos dados quantitativos informados pela Autuada.

Tais ajustes cingiram-se, basicamente, à eliminação dos hifens inseridos no padrão de codificação de algumas mercadorias, relativamente a uma parcela dos documentos fiscais a elas vinculados, utilização apenas dos 6 (seis) primeiros dígitos do código, que identifica a mercadoria (os 3 últimos dígitos tratam apenas da cor, não diferenciando tipos ou modelos), além da adoção do critério segundo o qual todas as informações referentes a unidades seriam tomadas como “UN”, com fator de conversão 1/1.

O aparente estranhamento/surpresa da Defesa com a adoção desses ajustes, denominados como “ilícitos” e “ao arrepio da lei”, está em contradição com fatos anteriores envolvendo a própria Autuada, que ao responder a intimações que

antecederam a lavratura do Auto de Infração nº 01.001166732-55, relativo a idêntica matéria e metodologia de apuração, aprovado à unanimidade no CCMG em quanto a este aspecto (Acórdão nº 23.259/19/1ª), demonstrou conhecer tal sistemática.

Naquele momento, a própria Autuada afirmou que: “*Não obstante, ademais, apenas esclarece a Intimada que não perfaz um estabelecimento industrial ou é responsável por qualquer processo produtivo em suas lojas, desempenhando, pela natureza de seu objeto social apenas atividade de varejo, motivo pelo qual **não possui itens com conversão de medidas***” (itens 5 e 6 do CD/DVD de fl. 19 – AI nº 01.001166732-55) (destacou-se).

Como se vê, a Autuada já está familiarizada com os procedimentos de ajuste e conversão no âmbito do LEQFID.

Além disso, os Impugnantes silenciam a respeito do fato de que tais ajustes foram realizados com base em informações prestadas pela própria Autuada, conforme pode ser visto nos documentos “CODIFICAÇÃO DE PRODUTOS.pdf” e “NIKE – Atendimento a Fiscalização – MG\_VF\_revisão MA.pdf” (ambos na mídia digital de fls. 22), relativos aos códigos de identificação de mercadorias e fatores de conversão vinculados às mercadorias comercializadas.

Saliente-se que estes ajustes e conversões não representam nenhuma ilegalidade. A verificação da “consistência” dos arquivos eletrônicos é um passo prévio padrão à realização do LEQFID, normalmente realizado quando da utilização desse roteiro fiscal. Comumente, esse procedimento de “consistência” de dados identifica necessidade de “ajustes”, “agrupamentos de produtos”, “conversões de medidas” e “exclusão de operações que não representam movimentação do estoque de mercadorias”, nada havendo de irregular nisso.

Tais ajustes são feitos, antes de tudo, em favor do Contribuinte, para se evitar a ocorrência de “falsas” entradas/saídas desacobertas, tornando os resultados obtidos consentâneos com a realidade e a legislação tributária.

Em se tratando de LEQFID, só não haverá “ajustes prévios” quando o arquivo eletrônico do Contribuinte estiver completamente regular, em todos os mínimos aspectos, o que costuma acontecer na minoria das vezes.

Ademais, a necessidade de “ajustes” decorre, em primeiro lugar, do recorrente descumprimento de obrigações acessórias pelo próprio Contribuinte, que entregou (e continua entregando) arquivos eletrônicos SPED/EFD em desacordo com a legislação tributária, com ausência/incompletude de registros e erros na identificação das mercadorias.

Neste contexto, cediço reconhecer que não há como declarar nulo um procedimento de consistência de dados realizado pela Fiscalização, mas que tem sua origem e necessidade atrelados à conduta irregular da Autuada, de entregar arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação tributária. Tal pretensão afronta diretamente o princípio do *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, segundo o qual “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza”, amplamente aceito e albergado no ordenamento jurídico pátrio.

Destaque-se, ainda, que a metodologia do trabalho de LEQFID realizado, assim como as exigências resultantes para cada situação detectada (entrada, estoque ou saída desacobertados) estão analiticamente descritas no tópico “4.2.6 – Levantamentos” do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração.

Por fim, a afirmação da Fiscalização de que o trabalho ainda seria submetido ao crivo da própria empresa não representa qualquer absurdo ou demonstração de fragilidade do lançamento, mas sim o zelo do Auditor Fiscal pela correção do trabalho, reforçando sua legitimidade.

A fala apenas explicita o respeito da Fiscalização aos princípios da ampla defesa e do contraditório pleno, constitucionalmente garantidos a todos os litigantes em processos administrativos ou judiciais, nos termos do art. 5º, inciso LV, da CF/88:

**Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou **administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados o **contraditório e ampla defesa**, com os meios e recursos a ela inerentes;

(Destacou-se)

Ademais, 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 claramente descritas e legalmente embasadas no Relatório Fiscal.

Foram observados todos os requisitos de validade, formais e materiais, imprescindíveis à validade da atividade de lançamento tributário, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que os Impugnantes compreenderam claramente a necessidade e o conteúdo dos “ajustes” e “conversões” realizados pela Fiscalização (posto que decorrentes de conduta irregular da própria Autuada) e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de o Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ele comprovar as suas alegações. E não há nos autos apontamento de uma única situação em que os “ajustes” e “conversões” tenham modificado as informações prestadas pela Autuada ou causado prejuízo à sua defesa.

Ainda no âmbito das preliminares, alegam os Impugnantes que a Autuada foi cientificada de 10 (dez) Autos de Infração de forma concomitante, relativos a 5

(cinco) exercícios de suas duas filiais. Acrescentam que o exíguo prazo de impugnação, de apenas 30 (trinta) dias, ainda finalizou por volta de 24 de dezembro, durante o período de férias e “fechamento do ano”, o que inviabilizou o adequado exercício do direito de defesa. Pedem a dilação do prazo para apresentação de defesa e provas complementares até o fim de janeiro de 2020.

Inicialmente, saliente-se que o prazo de defesa dos Impugnantes não se findou a partir de 24 de dezembro de 2019, como se afirmou, pois no âmbito dos PTAs de natureza contenciosa em tramitação no estado de Minas Gerais, os prazos processuais ficam suspensos no período de 20 de dezembro a 6 de janeiro, conforme estipula o art. 200-A da Lei nº 6.763/75:

**Art. 200-A** - Os prazos processuais no âmbito do PTA de natureza contenciosa ficarão suspensos no período de 20 de dezembro a 6 de janeiro do ano seguinte. (Destacou-se)

Assim, na pior das hipóteses, o prazo de defesa dos Impugnantes findou-se apenas a partir do dia 10/01/20.

Entretanto, diante da Reformulação do Crédito Tributário de fls. 96/97, que excluiu o Coobrigado Marcelo Botto Trevisan do polo passivo do lançamento, a Fiscalização abriu vista do processo aos Sujeitos Passivos remanescentes pelo prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 120, inciso II e § 1º, do RPTA (fls. 97/104), o que já atendeu integralmente ao pleito dos Impugnantes por prazo complementar de defesa.

A Defesa se utilizou do prazo concedido e apresentou o Aditamento à Impugnação de fls. 106/140.

Não obstante, houve ainda a apresentação de um 2º Aditamento à Impugnação (fls. 163/179), que apesar de não previsto na legislação, foi recebido, juntado aos autos e analisado pela Fiscalização, em prestígio aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material.

Assim, não há que se falar em qualquer tipo de cerceamento ao direito de defesa dos Sujeitos Passivos, que foi ampla e irrestritamente exercido, inclusive com apresentação extemporânea de novos documentos que foram incluídos nos autos e considerados pela Fiscalização em sua análise.

Quanto às demais razões apresentadas, especialmente no Aditamento à Impugnação, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), da ocorrência de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2017.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última, limitada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º do mesmo dispositivo legal.

Do Mérito Propriamente Dito

Para o desenvolvimento dos trabalhos a Fiscalização utilizou-se do roteiro fiscal denominado “Levantamento Quantitativo Financeiro Diário” (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, 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:

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

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

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

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

O LEQFID, portanto, representa exatamente a movimentação das mercadorias comercializadas pelo Contribuinte e o estoque existente a cada fechamento diário, de acordo com a documentação fiscal do estabelecimento, informada mensalmente por meio dos arquivos eletrônicos SPED/EFD enviados ao Fisco, relativos à totalidade das operações de entrada e saída.

Os resultados apurados por meio do LEQFID são confrontados com aqueles apresentados pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal, de forma a se encontrar as inconsistências que representam entradas, estoques ou saídas desacobertas de documento fiscal, conforme a seguinte metodologia:

1. Entrada Desacobertada (“Saída Sem Estoque – SSE”)

Essa irregularidade ocorre quando, ao final da movimentação diária de mercadorias apurada pelo LEQFID, identifica-se que naquela data houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “Saída Sem Estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência anterior de uma entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

A ocorrência é indicada no Relatório de Movimento Diário do Produto do LEQFID, como estoque negativo, com sinal de menos (-) na coluna “Quantidade” do quadro “ESTOQUE” e ainda está assinalada com a abreviação "SSE" na coluna "OBS" do mesmo relatório.

Quando em dia posterior há nova entrada de mercadoria, essa nova quantidade zera a contagem do saldo de estoque negativo anterior, mas sem, contudo, anular o que foi registrado nos dias anteriores em que houve ocorrências de "Saída Sem Estoque – SSE".

## 2. Estoque Desacobertado

Essa irregularidade é apurada no final do período de levantamento, com base nos estoques inicial e final, além do movimento de entradas e saídas acobertadas ocorrido entre eles.

Verifica-se a infração de estoque desacobertado quando o estoque final registrado na escrituração do contribuinte é maior do que o estoque final apurado no LEQFID. Se não há um documento fiscal de entrada que acoberte estas mercadorias “excedentes” ao estoque escriturado, infere-se que elas estão no estabelecimento sem acobertamento de documento fiscal.

## 3. Saída Desacobertada

Essa irregularidade também é apurada no final do período de levantamento, considerando os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles. Verifica-se a existência de saída desacobertada quando o estoque final registrado na escrituração do Contribuinte é menor do que o estoque final apurado no LEQFID.

Estando corretas as informações de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final utilizadas no LEQFID, seu resultado é irrefutável, pois representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada pelo Contribuinte.

Importante destacar que esta confiança matemática em relação ao resultado do LEQFID depende de um requisito inafastável – a certeza em relação aos valores dos 4 (quatro) elementos da equação utilizados no cálculo:

1. Estoque Inicial;
2. Entradas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
3. Saídas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
4. Estoque Final.

Os estoques de mercadorias são informados anualmente pelo contribuinte, na sua escrituração fiscal e têm como referência o inventário de estoque físico realizado no dia 31/12 de cada exercício.

A informação é incluída no Bloco H da EFD, nos Registros H005 (Totais do Inventário), H010 (Inventário) e H020 (Informação Complementar do Inventário), que devem ser apresentados até fevereiro do ano seguinte. O estoque final de um exercício é o estoque inicial do exercício seguinte.

As entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documento fiscal são obtidas por meio do banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), baixando-se as informações de todas as notas fiscais que tenham sido emitidas, tendo como remetente ou destinatário o contribuinte em relação ao qual se pretende realizar o levantamento.

O LEQFID é um procedimento estritamente matemático, que monta uma sequência, em ordem cronológica, de todas as operações realizadas pelo contribuinte em relação a cada mercadoria comercializada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A sequência do levantamento inicia-se em 31/12 do exercício anterior, partindo das quantidades e valores do estoque final apurado e escriturado no inventário (que será o estoque inicial do exercício auditado), caminha ao longo do ano acrescentando mercadorias adquiridas e subtraindo as mercadorias comercializadas, na sequência cronológica dos documentos fiscais de entrada e saída, finalizando-se no dia 31/12 do exercício auditado, com o estoque final apurado.

Em seguida, o sistema compara as movimentações de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizadas ao longo do ano e o estoque final apurado com os dados registrados na escrituração fiscal do contribuinte, encontrando eventuais entradas, estoques e saídas desacobertados, conforme já detalhado anteriormente nos tópicos 1, 2 e 3.

Feita essa explicação introdutória sobre o LEQFID, passa-se à análise do caso concreto.

Como se sabe, iniciada a ação fiscal por meio da notificação de um AIAF, o Contribuinte não poderá mais afastar as infrações porventura detectadas pela Fiscalização mediante alteração espontânea de sua escrituração fiscal, em razão das previsões do art. 138 e 196 do CTN c/c art. 70, inciso III, do RPTA:

CTN

**Art. 138.** A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

(...)

**Parágrafo único.** Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

**Art. 196.** A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se **documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável**, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

RICMS/02

**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) ;**

(Destacou-se)

Assim, o Contribuinte não poderá mais modificar seu estoque de mercadorias informado no inventário (Registro H010) após o início da ação fiscal, pois de outro modo, todas as diferenças detectadas pela Fiscalização poderiam ser “justificadas”, alterando-se os estoques inicial e final do exercício de forma que eles

“neutralizassem” os desacobertamentos identificados, tornando o LEQFID uma ferramenta inócua.

Foi exatamente isso o que pretenderam os Impugnantes ao realizarem um levantamento quantitativo próprio, paralelo ao da Fiscalização, com base nos arquivos SPED, “XmIs” das Notas Fiscais de entrada e saída de mercadorias e, principalmente, no que se denominou como **“Ajuste de estoque do período autuado”**, incluído na mídia digital anexa à Impugnação, em planilhas Excel denominadas “2017 – Ajuste de Estoque” e “2017\_Resultado\_V3”.

Como bem destaca a Fiscalização, as análises realizadas pelos Impugnantes em seu levantamento quantitativo próprio apenas confirmam a correção da metodologia utilizada, pois adotam sequência de passos semelhante à do LEQFID.

Entretanto, **há duas diferenças cruciais** entre os levantamentos, suficientes para retirar qualquer validade dos resultados obtidos pela Autuada.

Primeiramente, como se pode ver na aba “Movimentações” da planilha Excel “2017\_Resultado\_V3”, o levantamento próprio da Autuada compara apenas os estoques inicial e final e o **total** de movimentações de entrada e saída do exercício, sem considerar a movimentação diária de mercadorias, operação a operação, como se dá no LEQFID.

Por essa razão, no levantamento próprio da Autuada, uma entrada desacobertada apurada em um dia, como decorrência da inexistência de estoque que suporte a nota fiscal de saída emitida, será compensada pela entrada, em data posterior, de outra unidade da mesma mercadoria. Por outro lado, o LEQFID, por seguir a ordem cronológica diária das operações, registrando a ocorrência de Saída Sem Estoque (SSE), operação a operação, não permite tal “compensação” da infração.

A segunda diferença é que o levantamento próprio da Autuada se utilizou de **valores de estoques inicial e final diferentes dos escriturados**, alterados a partir de informações não fiscais, retiradas de sistemas internos de controle e de documento denominado “Relatório Gerencial SKU”, o que fere uma das premissas básicas de uma auditoria fiscal contábil: a inalterabilidade da escrituração após o início da ação fiscal.

De fato, aquilo que os Impugnantes denominaram como “ajuste de estoque do período autuado”, nada mais é do que um arquivo com estoques inicial e final do exercício **diferentes daqueles informados no inventário escriturado** (Registro H010 do SPED/EFD) e desacompanhado de qualquer documento fiscal que comprove eventual erro na escrituração apresentada.

Nos termos do art. 226 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), *“Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem...”*. Assim, as informações de estoque escrituradas pelo Contribuinte fazem prova contra ele, salvo **comprovação**, mediante documentos fiscais, da existência de erro de escrituração, o que não aconteceu no presente caso.

Ressalte-se que, no âmbito de uma ação fiscal, as informações dos sistemas internos de controle e relatórios gerenciais da Autuada, quando divergentes em relação

à escrituração fiscal, não possuem o condão de alterá-la, **prevalecendo os registros de movimentação e estoques informados na escrituração.**

Para exemplificar as impropriedades do “levantamento próprio” realizado pela Autuada, a Fiscalização utilizou o produto “234.921 – BONÉ DRIFIT SPIROS CAP”, incluído às linhas “2 a 10” da planilha Excel “2017 – Ajuste de Estoque” (mídia digital – fls. 91). Saliente-se que os 09 (nove) códigos de produto representam uma única mercadoria, identificada pelos dígitos “234921”. Os 3 (três) últimos dígitos servem apenas para identificar a cor da mercadoria, como já dito anteriormente.

Como se vê, a coluna S – “Qtd.” da citada planilha possui um número aleatório, que não guarda relação com o estoque inicial de mercadorias informado no Registro H010 (Inventário) do arquivo SPED/EFD. Presume-se que esse número seria o “ajuste de estoque” pretendido pela Defesa, já que no presente PTA, não foi possível saber para onde exatamente estes “ajustes de estoque” foram transpostos na outra planilha, denominada “2017\_Resultado\_V3”;

Aparentemente, a planilha “2017 – Ajustes de Estoques” ficou incompleta neste PTA, pois lhe falta diversas “abas adicionais” que existem, por exemplo, no Auto de Infração relativo ao exercício de 2018 (PTA 01.001384908-71), que segue conjuntamente com o presente.

Apesar disso, o que não se alterou foi a utilização pela Defesa, quando da elaboração do seu “levantamento próprio” de valores de estoques iniciais totalmente diferentes daqueles informados no Registro H010 (Inventário) do arquivo eletrônico SPED/EFD, sem apresentar quaisquer documentos que justifiquem a origem dos dados ou comprovem a existência de algum erro de escrituração.

Observando as linhas “10 e 11” da planilha “2017\_Resultado\_V3”, nota-se que o produto 234.921 possui um “Saldo Inicial” (coluna C) de 17 (dezessete) unidades, ao passo o Registro H010 dessa mercadoria indica 171 (cento e setenta e uma) unidades para o estoque inicial, como se vê no LEQFID (página 94 do arquivo “NIKE MATRIZ LEQFID 2017” – Mídia Digital de fls. 22).

Além disso, há divergências, ainda, no total de entradas da mercadoria, que soma 90 (noventa) unidades no levantamento próprio da Autuada (coluna AN – “Total Entradas” – linhas 10 e 11), ao passo que existem entradas com nota fiscal de apenas 04 (quatro) unidades registradas na escrituração fiscal, como se vê no LEQFID (página 98 da planilha “NIKE MATRIZ LEQFID 2017”).

Conclui-se, portanto, que os dados utilizados pela Autuada em seu levantamento próprio são totalmente diferentes daqueles escriturados na sua EFD, diferenças essas que não estão amparadas em documentos idôneos, capazes de comprovar a existência de eventual erro na escrituração fiscal.

As mesmas conclusões também são válidas para o Produto (SKU): 304775 – TENIS AIR JORDAN 7 RETRO, citado pelos Impugnantes no Aditamento à Impugnação (fls. 168), pois a utilização de informações diferentes daquelas contidas na escrituração foi a causa principal das diferenças que a Autuada visualizou entre os resultados (equivocados) do seu levantamento próprio e dos do LEQFID realizado pela Fiscalização, quando os confrontou.

Além disso, como bem salienta a Fiscalização, a apuração realizada pela Autuada possui informações de movimentações somente até 10/08/17, ao passo que o LEQFID engloba o período de 01/01/17 a 31/12/17, o que impossibilita até mesmo uma conclusão segura a partir da comparação entre os resultados, já que referentes a períodos diferentes entre si.

Não obstante, exatamente como ocorreu nos PTAs relativos aos demais exercícios, os dados utilizados e os resultados obtidos pela Autuada neste levantamento próprio mostraram-se diferentes do LEQFID, em razão da utilização de informações diferentes daqueles constantes da escrituração fiscal.

Ademais, os Impugnantes limitaram-se a tentar “substituir” o LEQFID realizado pela Fiscalização pelo seu “levantamento próprio”, furtando-se de apontar de forma clara e objetiva, um único erro que fosse no levantamento que deu origem ao presente Auto de Infração, como orienta a legislação que trata do contencioso administrativo, especificamente quanto à forma de se impugnar o lançamento fiscal, conforme art. 119 do RPTA:

**Art. 119. Na impugnação será alegada**, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

II- da **matéria objeto da discordância, inclusive quantidades e valores;**

(...)

Parágrafo único. Os documentos que constituam **prova serão anexados à impugnação**, inclusive os arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações, sob pena de preclusão. (Destacou-se e Grifou-se)

Como bem salientado pela Autoridade Fiscal, no âmbito do contencioso administrativo tributário aqui formado, cabe aos Impugnantes apontar os erros que visualizem no LEQFID, o qual contém datas e informações relativas a cada movimentação de mercadorias.

Não é função da Fiscalização “impugnar” planilha sintética elaborada pela Autuada a partir de informações diversas daquelas consignadas na sua escrituração fiscal (arquivo eletrônico SPED/EFD), sem qualquer comprovação de origem. Isso seria uma total inversão da lógica e dos papéis das partes no contencioso administrativo fiscal.

Por todo o exposto, deve ser afastado o “levantamento próprio” realizado pela Autuada com o auxílio de empresa de auditoria externa, assim como todos os argumentos correlacionados, posto que tal procedimento parte de premissas equivocadas e de dados não comprovados, diferentes daqueles constantes da escrituração fiscal e desacompanhados de documentos fiscais capazes de comprovar a existência de quaisquer erros nos arquivos eletrônicos SPED/EFD.

As conclusões anteriores também são suficientes para afastar o documento trazido no Aditamento à Impugnação, denominado “Laudo de Perito Especialista”, na medida em que este documento não inova a defesa, apenas reiterando, de forma desordenada, argumentos no sentido de afastar o LEQFID para substituí-lo pelo “levantamento próprio” da Autuada, o que já se demonstrou anteriormente como inviável.

Noutro giro, os Impugnantes afirmam que, em verdade, o LEQFID serviu apenas para apurar que, no caso da Saída Sem Estoque (SSE), a Impugnante é que teve prejuízo, pois ao deixar de registrar tais mercadorias quando do ingresso em seu estabelecimento, ela não se creditou do imposto recolhido anteriormente. Acrescentam que a entrada desacobertada foi apurada a partir de uma saída acobertada, o que demonstra que o ICMS já foi recolhido, não havendo que se falar em exigir esse tributo novamente.

Inicialmente, importante destacar que a própria Autuada reconhece em sua fala que deixou de registrar entradas de mercadorias em seu estabelecimento, em linha com a acusação fiscal de entradas desacobertadas, inclusive aduzindo que a situação teria lhe causado suposto prejuízo, decorrente da não apropriação de crédito do imposto relativo a tais entradas.

Entretanto, há um equívoco basilar no raciocínio desenvolvido pela Defesa: no âmbito do LEQFID, as “SSEs” detectadas conduzem à conclusão de que houve **entradas desacobertadas** e não entradas acobertadas por notas fiscais não registradas, como pressupõem os Impugnantes. A presunção de entrada desacobertada pode ser afastada pela apresentação do documento fiscal que comprove a existência de entrada acobertada e não escriturada, o que não aconteceu no presente caso.

Assim, não há que se falar em prejuízo suportado pela Autuada, pois operações de entrada desacobertadas de documento fiscal não geram direito a crédito do imposto.

Além disso, como as entradas desacobertadas são constatadas a partir de saídas acobertadas por documento fiscal, para as quais o Contribuinte não possuía estoque escriturado que lhes suportassem (“Saídas Sem Estoques”), esta infração ensejou a aplicação apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, não havendo exigências de ICMS delas decorrentes, como pode ser confirmado na aba “DCMM” da planilha “Resumo Geral 2017” (mídia digital – fls. 22). Tal informação também está clara no Relatório Fiscal anexo ao AI.

Em resposta aos Impugnantes, mencione-se o entendimento pela não aplicação do permissivo legal do art. 53, §§ 3º e 5º da Lei nº 6.763/75, para reduzir ou cancelar a multa isolada, conforme pleito da Defesa.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Ademais, não foram exigidas diversas multas diferentes, todas elas sobre a mesma base de cálculo (valor da operação), como afirmam os Impugnantes. De fato, as multas exigidas são apenas duas, de revalidação (obrigação principal) e isolada (obrigação acessória), respectivamente por falta de recolhimento do imposto e constatação de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

### Da Sujeição Passiva

Os administradores da empresa ao tempo das infrações foram incluídos como Coobrigados pelo crédito tributário, medida contra a qual se insurgem os Impugnantes, sob o argumento de que não há no Relatório Fiscal descrição de ato ou conduta que justifique ou motive sua indicação para o polo passivo da autuação. Transcrevem jurisprudências judiciais e do CCMG.

Saliente-se, inicialmente, que o crédito tributário foi reformulado pela Fiscalização às fls. 96/97, para excluir do polo passivo o administrador Marcelo Botto Trevisan.

Conforme se vê a partir dos registros da Junta Comercial do Estado de São Paulo, trazidos em cópia no “documento 06” (fls. 88/90), anexo à Impugnação, a data de início dos poderes de gerência desse administrador foi inserida com erro no SIARE (17/08/17), tendo em vista que sua gestão na empresa se iniciou apenas em 17/08/18.

Entretanto, não obstante tal exclusão, observa-se que ainda merece reparo o polo passivo do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Compulsando os autos, observa-se que o Coobrigado Carlos Homedes Carballo exerceu poderes de gerência somente até 28/09/17, como se vê na coluna “I” (“DTFIM”) do documento “CONSULTA SÓCIOS MATRIZ” e no documento “Consulta Histórico de Sócio MATRIZ” (ambos na Mídia Digital de fls. 22).

Por sua vez, com base na mesma consulta, os Coobrigados Alfonso Bueno Muniz e Michael Joseph Hord exerceram poderes de gerência somente a partir de 28/09/17.

Assim, ao contrário do que afirma a Fiscalização em seu Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (fls. 18), este Coobrigado não era administrador da empresa em 31/12/17, razão pela qual ele deve ser excluído polo passivo da autuação.

No caso em vertente, sendo a autuação originária de LQFID, exercício fechado e considerando a metodologia de apuração, as apurações de entradas e saídas desacobertadas em um determinado mês advém de movimentação anterior, as quais não se sabe se em período em que o administrador já participava da gestão da empresa.

Ademais, há de se entender e privilegiar a unicidade do lançamento. Exigindo-se entradas, estoque e saídas desacobertados no exercício fechado, necessário se faz a responsabilidade integral de todos que compõem a sujeição passiva do lançamento.

Dessa forma, não há como manter no lançamento os Coobrigados Alfonso Bueno Muniz, Carlos Homedes Carballo e Michael Joseph Hord, que não possuíam poderes de gestão em todo o período autuado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª 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 da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 96/97 e, ainda, para excluir o Coobrigado que não possuía poderes de gestão em todo o período autuado. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Zambom Grassi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Morais.

**Sala das Sessões, 17 de junho de 2021.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

D