

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.929/21/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001913215-73	
Impugnação:	40.010151972-80	
Impugnante:	Juiz de Fora Gás Ltda IE: 367726207.00-11	
Coobrigado:	Noeli das Graças de Paula Ervilha CPF: 003.268.086-47	
Proc. S. Passivo:	ERIK COSTA CRUZ E REIS	
Origem:	DFT/Juiz de Fora - 2	

---

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** A sócia-administradora responde pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN), c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LEQFID), a saída e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida apenas a Multa Isolada sobre as saídas desacobertadas de documentação fiscal.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a constatação de saídas e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas a substituição tributária desacobertadas de documento fiscal, nos exercícios de 2016 a 2019, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo Contribuinte.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a multa isolada sobre as saídas desacobertadas.

Foi eleita para o polo passivo da obrigação tributária a sócia-administradora como Coobrigada, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN), c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 391/398.

Inicialmente, a Impugnante alega que não questiona a validade ou legalidade do procedimento de levantamento quantitativo, todavia, entende que o art. 194, incisos II e III do RICMS/02, comumente invocados para legitimar o procedimento de fiscalização, mediante utilização de “auditor” eletrônico, faz menção a levantamentos quantitativos (de mercadorias ou financeiro) realizados por agente público competente, mas não faz alusão expressa a levantamento “virtual” realizado por programa informatizado.

Aduz que, segundo constou no AIAF, o período em análise foi de abril de 2016 a dezembro de 2019. Entretanto, o Auto de Infração englobou todo o ano de 2016, razão pela qual, ainda que reste ao final qualquer exigência fiscal, deve ser excluído o primeiro trimestre de 2016, em face do art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que dispõe que o AIAF tem como função, dentre outras, delimitar o período fiscalizado que poderá vir a ser objeto de autuação.

Diz que, quando comprovada a ocorrência massiva de erros na contagem virtual, como no presente caso, restando infirmada a presunção de veracidade e da legalidade, a autuação deve ser cancelada.

Aduz que os valores obtidos pela aplicação da equação de levantamento quantitativo no LEQFID não merecem fé, pois, uma análise dos quantitativos de estoque e da indevida inclusão de saídas para revenda consideradas como vendas efetivas evidenciam que os valores encontrados não correspondem à realidade material da movimentação do estoque da empresa.

Aduz que, caso o SPED Fiscal e demais fontes de dados apresentem inconsistências, erros de unidades, de registros, inevitavelmente o relatório LEQFID apontará quantitativos e valores discrepantes, o que lhe elide a presunção relativa de veracidade do levantamento virtual, o que seria o caso dos presentes autos.

Diz que a Fiscalização, mesmo antes da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tinha ciência dos equívocos contidos na escrituração fiscal da Autuada e que buscava orientar o Contribuinte acerca dos erros formais identificados, cujas correções eram necessárias ao estrito cumprimento das obrigações instrumentais. E que, ainda assim, a Fiscalização formalizou o início da ação fiscal para, em seguida, gerar o levantamento virtual lastreado nas fontes de informações sabidamente inválidas, o que conseqüentemente, produziu valores e quantitativos flagrantemente dissonantes da realidade fática do contribuinte, da capacidade física de armazenamento de mercadorias (botijões de gás) e do volume real de vendas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que a Impugnante, sem lograr êxito em promover as retificações possíveis, foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração.

Diz que a área de armazenamento da empresa não comporta, fisicamente, um décimo da quantidade de estoque adotada no levantamento quantitativo virtual e a discrepância entre a realidade da empresa e os quantitativos e valores alcançados é flagrante.

Afirma que era de conhecimento da Fiscalização que o Contribuinte dava um tratamento escritural errado às saídas de botijões em veículos próprios para vendas externas acobertadas por notas fiscais de operações de manifesto (CFOP 5415).

Informa que, para a realização das vendas externas, o veículo da empresa acobertava as saídas com os respectivos manifestos, e, quando das efetivas vendas, eram emitidas as notas fiscais de vendas e cupons fiscais para consumidores pessoas físicas. Entretanto, não foram emitidas notas fiscais de entrada das mercadorias que retornavam ao estabelecimento, fato este percebido e exposto pela própria Fiscalização.

Conclui, assim, que um dos erros ocorridos no levantamento quantitativo virtual reside no fato de que o LEQFID considerou como efetivas vendas as saídas de mercadorias para revendas, por meio do CFOP 5.415.

Aponta, ainda, como erro o fato de que o Contribuinte, ao informar seus estoques, utilizou como medida “quilogramas”, e não as unidades de botijões, o que levou o LEQFID a tratar como unidades os quantitativos de peso.

Salienta que o Fisco, em *e-mail* datado do dia 24/09/20, já consignara a desconformidade de unidade de medidas dos inventários, a falta de notas fiscais de retorno das mercadorias não vendidas, enfim, já pontuara os erros que acabaram por macular o resultado do LEQFID.

Ressalta que, a título exemplificativo, a Impugnante fez levantamento acurado da movimentação de mercadorias relativas ao mês de agosto de 2017 (Doc.1 anexo), comparando a movimentação real de entradas e saídas (compras e vendas) de botijões com base nos documentos fiscais emitidos e os valores apontados no LEQFID, o que, no seu entender, seria prova material da inconsistência absoluta do relatório que pautou a autuação.

Conclui que, diante de prováveis erros de obrigações acessórias de responsabilidade do Contribuinte, poder-se-ia admitir, em tese, eventual autuação em decorrência das falhas formais, porém, jamais se poderia admitir que fosse gerado levantamento quantitativo virtual como penalidade oblíqua ao Contribuinte.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 401/412, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 413/427, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

## ***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**

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

A Impugnante alega que o Auto de infração deve ser cancelado, em razão de vícios no lançamento.

Alega que a fonte de dados utilizada para geração do relatório do LEQFID, em especial o SPED Fiscal, continha sucessivos erros de informações, o que era de conhecimento do Fisco, que ainda assim, lavrou o Auto de Infração com base em tais informações.

Aduz que o procedimento fiscal de levantamento quantitativo financeiro diário previsto no art.194, incisos II e III do RICMS/02 não prevê expressamente o levantamento quantitativo “virtual” realizado por meio de programa informatizado.

Alega, ainda, que no AIAF consta, como período fiscalizado, abril de 2016 a dezembro de 2019. Entretanto, o Auto de Infração contemplou todo o ano de 2016, razão pela qual, ainda que reste ao final qualquer exigência fiscal, deve ser excluído o primeiro trimestre de 2016, em face do disposto no art. 70 do RPTA, que dispõe que o Auto de Início de Ação Fiscal tem como função, dentre outras, delimitar o período fiscalizado que poderá vir a ser objeto de autuação.

Entretanto, razão não lhe cabe.

Como exposto pelo Fisco, o procedimento de fiscalização teve início com a ação fiscal exploratória, previsto no art. 66 e seguintes do RPTA, conforme demonstrado por meio da intimação fiscal ao Contribuinte (Termo de Intimação 20202409-2), informando as inconsistências dos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital, para que fosse promovida a retificação dos dados. Confira-se:

#### 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá 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 à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

(...)Grifos acrescidos.

Mediante a análise das informações do SPED Fiscal retransmitidas pelo Contribuinte, tendo sido detectado indícios de infração à legislação tributária, foi lavrado o AIAF nº 10.000037201.92, págs. 04 dos autos, consoante o disposto nos art. 69 e 70 do RPTA, documentando o início da ação fiscal:

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);

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);

III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);

IV - Auto de Lacração de Bens e Documentos (ALBD);

V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

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.

Como se depreende da leitura dos dispositivos acima transcritos, a lavratura do AIAF tem por escopo documentar o início do procedimento de fiscalização (no âmbito do qual não mais se cogita do instituto da denúncia espontânea), bem como solicitar, quando for o caso, livros, documentos e demais elementos necessários ao exercício do mister fiscal.

São estas, portanto, as razões que ensejaram a previsão regulamentar deste documento, quais sejam, formalizar o início da ação fiscal e solicitar, quando e se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

necessário, a documentação que não esteja de posse da Fiscalização e seja por ela tida como relevante para a realização dos trabalhos.

A Fiscalização, para desenvolvimento dos trabalhos, utilizou-se da técnica fiscal do “Levantamento Quantitativo Financeiro Diário”, procedimento idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02, realizado com base nos dados das notas fiscais de entradas, notas fiscais de saídas e estoques informados pela Contribuinte, por meio da EFD/SPED Fiscal, veja-se:

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;

(...)

No levantamento realizado, a Fiscalização valeu-se de aplicativo específico que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo de mercadorias, o resultado da aplicação de critérios objetivos que retratam o que dispõe a legislação de regência.

O referido aplicativo opera com as informações de entradas, saídas e estoques transmitidos pelo próprio contribuinte, por meio do SPED/EFD.

Portanto, não prospera o argumento de que não haveria previsão expressa na legislação a levantamento “virtual” realizado por programa informatizado, visto que os dados utilizados para consecução do trabalho fiscal foram disponibilizados ao Fisco pela própria Impugnante, em cumprimento às exigências legais, inclusive por meio de programa informatizado.

No tocante ao período autuado, cabe esclarecer que o LEQFID foi realizado por exercícios fechados, a partir das informações de estoques transmitidas pelo Contribuinte, por meio do SPED Fiscal. Assim, no exercício de 2016, a ocorrência de estoque desacobertado, inclusive, passou a existir com a formalização do inventário no final do exercício.

Portanto, não há que se falar em exclusão do crédito tributário relativo aos meses de janeiro a março de 2016, em face do disposto no art. 70 do RPTA.

Cabe destacar que não há nenhuma irregularidade no procedimento, o qual encontra respaldo no art. 195 do CTN, que assim estabelece:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, o art. 50 da Lei nº 6.763/75 prescreve que todos os arquivos e documentos pertinentes à escrita comercial ou fiscal ou que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição obrigatória à Fiscalização. Veja-se:

Art. 50 - São de exibição obrigatória ao Fisco:

I - mercadorias e bens;

II - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos pertinentes à escrita comercial ou fiscal;

III - livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário.

Ademais, foram observadas todos os requisitos formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade 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 a constatação de saídas e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas a substituição tributária desacobertas de documento fiscal, nos exercícios de 2016 a 2019, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo Contribuinte.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a multa isolada sobre as saídas desacobertas.

Foi eleita para o polo passivo da obrigação tributária a sócia-administradora, como Coobrigada, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

Mediante a análise dos arquivos eletrônicos, contendo as notas fiscais de entradas e saídas, e informações de estoques, transmitidos pela Autuada, por meio do SPED Fiscal, o Fisco realizou o levantamento quantitativo financeiro diário (LEQFID), utilizando a ferramenta de auditoria do Auditor Web, tendo constatado que o Contribuinte deu saída e manteve mercadorias em estoque desacobertas de documentação fiscal.

Informa o Fisco que, em razão de alguns produtos comercializados pelo Contribuinte estarem registrados com códigos diferentes e descrições semelhantes estes foram reagrupados, conforme demonstrado nos relatórios de agrupamento, integrantes do Auto de Infração (Anexos 2 a 5 - págs. 18/26).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca o Fisco que foram efetuadas diversas intimações para acerto de registros de estoque e itens de notas fiscais eletrônicas escrituradas indevidamente.

Esclarece que foi observado que, principalmente entre os exercícios de 2016 e 2017, o Contribuinte não efetuava emissão de nota fiscal de retorno de suas mercadorias enviadas para vendas ambulantes. Para fazer ajuste no estoque, era prática escriturar a nota fiscal que deu origem à saída das mercadorias duas vezes: uma corretamente com o CFOP 5.415 e outra, indevidamente, com CFOP 1.415 ou 2.415.

Dessa forma, a escrituração da operação de saída acabava por ser anulada com uma fictícia entrada, com a mesma nota fiscal. Tal fato foi informado ao Contribuinte, por meio de intimação fiscal para correção dos arquivos eletrônicos de forma a refletir a realidade de suas operações, tendo sido tais inconsistências corrigidas pelo Contribuinte e SPED Fiscal retransmitidos.

Alega a Defesa que os valores apurados pelo LEQFID não merecem fé, visto que a Fiscalização teria gerado o levantamento virtual lastreado nas fontes de informações sabidamente inválidas, o que conseqüentemente, produziu valores e quantitativos flagrantemente dissonantes da realidade fática do Contribuinte, da capacidade física de armazenamento de mercadorias (botijões de gás) e do volume real de vendas.

Aduz a Impugnante que, caso o SPED Fiscal e demais fontes de dados apresentem inconsistências, erros de unidades, de registros, inevitavelmente, o relatório LEQFID apontará quantitativos e valores discrepantes, o que lhe elide a presunção relativa de veracidade do levantamento virtual, o que seria o caso dos presentes autos.

A Defesa apresenta, ainda, os seguintes argumentos para afastar a apuração realizada pelo Fisco:

- que a área de armazenamento da empresa não comporta, fisicamente, a quantidade de estoque adotada no levantamento quantitativo;

- que a Impugnante dava um tratamento escritural errado às saídas de botijões em veículos próprios para vendas externas acobertadas por notas fiscais de operações de manifesto (CFOP 5415);

- que, nas vendas externas, o veículo da empresa acobertava as saídas com os respectivos manifestos, e quando ocorriam as efetivas vendas, eram emitidas as notas fiscais de vendas e cupons fiscais para consumidores pessoas físicas. Entretanto, não foram emitidas notas fiscais de entrada das mercadorias que retornavam ao estabelecimento;

- que o LEQFID considerou como efetivas vendas as saídas de mercadorias para revendas, por meio do CFOP 5.415;

- que o Contribuinte, ao informar seus estoques, utilizou como medida “quilogramas”, e não as unidades de botijões, o que levou o LEQFID a tratar como unidades os quantitativos de peso.

Por seu lado, esclarece o Fisco que a análise das informações fiscais do Contribuinte teve início com o Procedimento Auxiliar de Exploratória, por meio de



intimação ao Contribuinte (Termo de Intimação 20202409-2 – págs. 06/07), justamente com o Fisco solicitando a retificação e retransmissão dos arquivos eletrônicos em função de divergências nas unidades de medida, bem como solicitou esclarecimento e a confirmação da unidade de medida dos estoques declarados, em virtude de que estes estavam sendo informados como “KG”, sendo que as notas fiscais de entrada e saída sempre tratavam a unidade como “UN” ou “PC”.

Informa o Fisco que em resposta (em *e-mail* datado de 17/11/20), conforme transcrito à pág. 405 do e-PTA, encaminhado pela contadora, foi afirmado que a empresa estaria efetuando ajustes conforme apontado na intimação, mas que a unidade de medida correta para aquelas quantidades de botijões seria “unidade”.

Relata que, após a correção das informações pelo Contribuinte com a retransmissão do SPED Fiscal, é que foi lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal.

Diz que o fator chave para lavratura do AIAF foi justamente o *e-mail* de 15/01/21, citado pela Impugnante, em que a Fiscalização detecta que o Contribuinte incluía em seu SPED Fiscal informações que não refletiam a realidade das notas fiscais eletrônicas, qual seja: o Contribuinte escriturava notas fiscais fictícias de entrada para macular a falta de retorno dos botijões de gás. Tratava-se de notas do próprio Contribuinte, com a mesma numeração e quantidade de botijões, porém com CFOP de retorno.

Diante disso, o Fisco intimou a empresa a retificar tais informações de forma a traduzir corretamente as suas operações, instruindo, inclusive, através de planilha, quais as notas fiscais que estavam duplicadas.

Esclarece que, somente quando os arquivos foram apresentados íntegros e com informações corretas é que se procedeu ao LEQFID, no qual foi apurado estoque e saídas desacobertadas de documento fiscal.

Portanto, não se pode acatar o argumento de que as informações que fundamentam o levantamento quantitativo não merecem fé, visto que se trata exatamente dos dados transmitidos pela Autuada em cumprimento às exigências legais.

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

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções.

Entretanto, a Impugnante, em que pese alegar a inconsistência dos dados, não apresentou as tais incorreções para que o Fisco pudesse verificar a pertinência das alegações.

A Impugnante, na tentativa de demonstrar suas afirmações, apresenta levantamento, a título de exemplo, da movimentação de mercadorias relativas ao mês de agosto de 2017 (Doc.1 anexo à Impugnação), realizando o comparativo entre a suposta movimentação real de entradas e saídas (compras e vendas) de botijões com

base nos documentos fiscais emitidos e os valores apontados no LEQFID, o que entende comprovar a inconsistência do LEQFID.

Todavia, conforme se verifica da peça de defesa, a própria Impugnante sustenta que escriturava incorretamente as saídas de botijões em veículos próprios para vendas externas.

O RICMS/02, em seu Anexo IX, assim dispõe sobre os procedimentos para as operações de venda de mercadorias fora do estabelecimento do Contribuinte:

Art. 78. Na saída de mercadoria para realização de operações fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículo, o contribuinte emitirá nota fiscal, em seu próprio nome, para acompanhar a mercadoria no seu transporte.

§ 1º A nota fiscal conterá os números das notas fiscais a serem emitidas por ocasião da entrega das mercadorias e será o documento hábil para a escrituração no livro Registro de Saídas, com o respectivo débito do imposto.

§ 2º O bloco utilizado para emissão da nota fiscal na entrega de mercadoria será distinto daquele em uso para emissão da nota fiscal com o fim de acobertar o transporte e para documentar o retorno da mercadoria, podendo, opcionalmente, ser adotada seriação específica.

§ 3º O contribuinte que operar por intermédio de preposto fornecerá, ao mesmo, documento comprobatório dessa condição.

§ 4º Na hipótese de contribuinte que, para o acobertamento das operações relativas ao comércio ambulante, emitir documentos fiscais por Sistema de Processamento Eletrônico de Dados (PED) nos termos do Anexo VII:

I - a nota fiscal de que trata o caput deste artigo deverá indicar:

a) o número dos formulários a serem utilizados para emissão das notas fiscais a serem emitidas por ocasião da entrega das mercadorias;

b) o número das notas fiscais a que se refere a alínea anterior;

II - o contribuinte deverá utilizar, na entrega da mercadoria, notas fiscais de série distinta para cada equipamento utilizado na emissão dos documentos por PED.

(...)

Art. 79. Quando se tratar de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, para efeitos de emissão da nota fiscal, será observado o disposto no Anexo XV.

Art. 80. Por ocasião do retorno do vendedor, será emitida, pelo estabelecimento, conforme o caso:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - nota fiscal complementar, se o valor real da operação for superior ao lançado na primitiva nota fiscal de remessa;

II - nota fiscal pela entrada, para a recuperação do imposto relativo à mercadoria não vendida, ou na hipótese de o valor real da operação ser inferior ao consignado na nota fiscal de remessa. (... ) (Grifou-se)

Depreende-se do § 1º do art. 78 que a nota fiscal emitida para acompanhar a mercadoria no seu transporte será o documento hábil para a escrituração no livro Registro de Saídas, portanto, deverá ser considerada no LEQFID.

Registre-se que são as notas fiscais emitidas com o CFOP 5.415:

*“5.415 - Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para venda fora do estabelecimento, em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária*

*Classificam-se neste código as remessas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para serem vendidas fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículos, em operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”.*

Por outro lado, as mercadorias que eventualmente não tenham sido comercializadas deverão retornar ao estabelecimento do Contribuinte, mediante nota fiscal de entrada, conforme previsto no inciso II do art. 80 do Anexo IX do RICMS/02, acima transcrito, emitida pelo Contribuinte, com o CFOP 1.415:

*“1.415 - Retorno de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, remetida para venda fora do estabelecimento em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária*

*Classificam-se neste código as entradas, em retorno, de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros remetidas para vendas fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículos, em operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e não comercializadas.”*

Ou ainda, deverá ser emitida nota fiscal complementar de saída, caso o valor real da operação for superior ao lançado na primitiva nota fiscal de remessa, conforme inciso I do citado art. 80 supra.

Da análise do Relatório do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, acostado às págs. 28/375 do e-PTA, verifica-se que foram consideradas as notas fiscais de saídas de CFOPs 5.415 e 6.415 e de entrada de CFOPs 1.415 e 2.415, devidamente registradas no SPED Fiscal do Contribuinte.

Já as notas fiscais emitidas para fins de entrega da mercadoria a consumidor final, prevista no inciso II do art. 78, corretamente não foram consideradas no LEQFID.

Ressalta o Fisco que a afirmativa da Impugnante de que nas efetivas vendas efetuadas fora do estabelecimento o Contribuinte emitia cupom fiscal não faz sentido, visto que, logisticamente, é inviável deslocar a impressora fiscal e equipamentos de processamento eletrônico de dados em caminhonetes que, costumeiramente, efetuam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vendas ambulantes. E ainda porque a própria legislação, na alínea “c” do inciso I do art. 16 do Anexo VI do RICMS/02, discorre que o estabelecimento usuário de ECF deverá utilizar a Nota Fiscal de Venda a Consumidor Final, modelo 2, nas vendas realizadas fora do estabelecimento acobertadas por notas fiscais de operações de manifesto (CFOP 5415). Veja-se:

### RICMS/02 – Anexo VI

Art. 16. O estabelecimento usuário de ECF, nas situações abaixo descritas, deverá emitir:

I - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, preenchida manualmente, para comprovação de saída de mercadoria:

(...)

c) na hipótese de operação de venda realizada fora do estabelecimento que se destinar a consumidor final não-contribuinte do imposto;

Ademais, a Impugnante não trouxe qualquer documento que comprove suas alegações. O citado Doc. 03, anexado à Impugnação, trata-se de planilha Excel, sem identificação de mercadoria, com valores agrupados de saída e entrada, informando estoque inicial “zero”, dados estes sem qualquer sustentação documental. Portanto não se prestam a fazer qualquer comprovação de erro no levantamento fiscal.

Importante destacar que os valores relativos aos estoques inicial e final de cada período foram retirados do Registro H010 (inventário) do SPED Fiscal (págs. 18 do Anexo Provas do e-PTA).

No tocante ao argumento de que o Contribuinte, ao informar seus estoques, utilizou como medida “KG”, e não “UN” de botijões, o que teria impactado o LEQFID, este não merece prosperar.

Como bem pontuado pelo Fisco, todas as operações de compra e venda de botijões foram efetuadas com as unidades de medida “UN” ou “PC”, nunca em “KG”. Assim, caso o Contribuinte tivesse optado por utilizar na escrituração qualquer unidade de medida diferente destas para a mesma mercadoria deveria informar o fator de conversão no Registro 0220 da EFD. Entretanto, tal procedimento não foi efetuado pela Autuada.

Nota-se que os dados colacionados pelo Fisco, às págs. 18 dos autos, demonstram a congruência entre os valores de unidades e os valores unitários das referidas mercadorias. Tal fato se comprova pela demonstração por ela apresentada às págs. 410/411 dos autos, com a mercadoria “GLP 20 KG”, no período de 01/01/17 a 31/12/17.

É cediço que o livro Registro de Inventário destina-se a informar as mercadorias existentes no estabelecimento, à época do balanço. É o que dispõe o art. 197 do Anexo V do RICMS/02:

### RICMS/02

### Anexo V

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

(...)

Art. 201 - A escrituração deverá ser feita dentro de 60 (sessenta) dias, contados do balanço, ou do último dia do ano civil, na hipótese do artigo 200.

(Grifou-se)

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

### BLOCO H: INVENTÁRIO FÍSICO

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

(...)

### REGISTRO H010: INVENTÁRIO.

Este registro deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque. Este registro não pode ser fornecido se o campo 03 (VL\_INV) do registro H005 for igual a "0" (zero). A partir de janeiro de 2015, caso o contribuinte utilize o bloco H para atender à legislação do Imposto de Renda, especificamente o artigo 261 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 - Decreto nº 3.000/1999, deverá informar neste registro, além dos itens exigidos pelas legislações do ICMS e do IPI,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aqueles bens exigidos pela legislação do Imposto de Renda. (Grifou-se)

Assim sendo, não prosperam quaisquer alegações relativas à composição dos estoques iniciais e finais de cada período autuado, visto que cabe ao Contribuinte prestar as informações exatamente nos termos dispostos na legislação tributária.

Registre-se que, em relação ao estoque desacobertado, para fins de apuração do valor da base de cálculo da substituição tributária, utilizou-se o PMPF de acordo com o valor indicado (R\$/Kg) em Ato Cotepe vigente em 31 de dezembro do respectivo ano, multiplicando-o pela quantidade de estoque desacobertado apurado pelo sistema.

Diante de todo o exposto, corretas as exigências de ICMS/ST, Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

No tocante às saídas desacobertadas foi exigida apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. *In verbis*:

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

(...)

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

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

Correta também a inclusão da sócia-administradora da Autuada no polo passivo da autuação, tendo em vista a responsabilidade que lhe cabe relativamente aos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do que dispõe o art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

CTN

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

(...)

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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;

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída e da manutenção em estoques de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Erik Costa Cruz e Reis e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora) e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 14 de setembro de 2021.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

D