

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.179/22/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002199609-40
Impugnação: 40.010153500-53, 40.010153518-74 (Coob.), 40.010153621-91 (Coob.)
Impugnante: Icomm Group S.A.
IE: 002521683.00-14
Daniel Pripas (Coob.)
CPF: 224.656.468-93
Eduardo Kyrillos (Coob.)
CPF: 162.258.618-23
Coobrigado: Lars Leber
CPF: 057.695.457-80
Proc. S. Passivo: Matheus Lyon Borges Muniz/Outro(s)
Origem: DF/Extrema

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO/DIRETOR. O diretor é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e com o item 1.8.8, do Anexo Único da Portaria SRE nº 148/15.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, 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.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 01/01/17 a 31/12/17, deixou de recolher o ICMS, referente a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Físico Financeiro Diário (LEQFID).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que, além do presente PTA, foi emitido o Auto de Infração nº 01.002200013-65, que trata da ocorrência de entrada e manutenção em estoque de mercadorias acobertadas pelas notas fiscais relacionadas no Relatório anexo ao Auto de Infração (à pág. 6 daqueles autos), que foram canceladas pelos seus emitentes, o que as tornou ideologicamente falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Lei nº 6.763/75, não se prestando a acobertar qualquer operação praticada com destino à Autuada. Neste caso, foi imputada a Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXXI, da Lei nº 6.763/75, aplicando-se o limitador do § 2º, inciso I do mesmo artigo.

Constam as seguintes informações no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (págs. 15/20):

- O Contribuinte é intimado em 10/06/21, com ciência em 21/06/21, através do Domicílio Tributário eletrônico (DT-e), por meio do Termo de Intimação nº DFEXT 177/2021, a prestar esclarecimentos sobre as notas fiscais de entradas de mercadorias listadas à pág. 08, que vieram a ser canceladas pelos emitentes e foram lançadas em sua escrita fiscal.

- O Contribuinte apresenta, através de mensagem eletrônica, as seguintes alegações e documentos:

1 - em 01/07/21, alega que as notas fiscais objeto do Termo de Intimação foram registradas na Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos meses de junho a agosto de 2017, por equívoco. Sendo assim, cita ter providenciado a substituição dos arquivos eletrônicos com a exclusão dos referidos documentos fiscais de sua escrita fiscal;

2 - afirma ser detentor do Regime Especial de Tributação - RET - nº 45.000009311-95 e que este lhe concede crédito presumido nas operações de saída, com a obrigatoriedade de estorno de todos os créditos a ele concernentes.

3 - diante disto, tendo os valores dos créditos relativos às notas fiscais sido estornados em decorrência de norma do RET, nada haveria, a seu ver, a ser feito em função do cancelamento dos referidos documentos fiscais.

4 - apresenta recibos de entrega dos arquivos eletrônicos substitutos, contendo DAPI e EFD, e extratos dos livros substitutos de Registro de Entradas e de Registro de Apuração do ICMS;

- Em mensagens trocadas nos dias 07, 08 e 15/07/21, o Contribuinte alega que as mercadorias constantes das notas canceladas não entraram em seu estabelecimento. Comunica, ainda, que finalizou as regularizações e retificações de DAPI e SPED Fiscal.

- A Fiscalização, então, comunica ao Contribuinte, também através de mensagem eletrônica, que a solução dada à pendência não foi apropriada, estabelecendo novo prazo para a regularização, seja pelo recolhimento do imposto ou pela apresentação de provas inequívocas da não realização dos negócios jurídicos relativos aos documentos fiscais em questão.

- Em 30/07/21, o Contribuinte apresenta documentos dos contribuintes emitentes, declarando que as notas fiscais sob análise foram canceladas, não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produzindo efeitos, e que as mercadorias delas constantes não foram expedidas e/ou entregues ao destinatário.

- A Fiscalização registra que não foi apresentado qualquer documento em relação às Notas Fiscais nºs 46345, de 27/06/17 e 47245, de 14/07/17, emitidas pelo Contribuinte Swarovski Crystal Components Ltda, CNPJ nº 02.702.284/0002-74; e às Notas Fiscais nºs 55285 e 55286, de 12/06/2017, emitidas pelo Contribuinte RBX Rio Comércio de Roupas S.A., CNPJ nº 10.285.590/0009-57.

- Anota, também, que a declaração relativa à Nota Fiscal nº 7439, de 29/06/17, emitida por Bento Store Imp. e Com de Utens. p/ Transp de Alimentos Ltda, CNPJ 18.713.272/0006-09, for preenchida e assinada por outro estabelecimento deste Contribuinte, qual seja, o de CNPJ nº 18.713.272/0001-02.

A Fiscalização registra ter considerado insuficientes as providências e documentações apresentadas pelo Contribuinte, em decorrência dos seguintes motivos:

1) As declarações dos Contribuintes emitentes foram assinadas em datas posteriores à do Termo de Intimação nº 177/2021, quais sejam: 26, 27 e 30/07/21 e 05/08/21, cerca de quatro anos após a ocorrência da emissão e cancelamento das notas fiscais;

2) Não foi apresentado qualquer documento – contrato social ou procuração – que desse poder de representação às pessoas signatárias das declarações;

3) A retificação e substituição da EFD e das DAPI, não acompanhadas de justificativa fundamentada e documentada, não se prestam à solução da presente pendência.

A Fiscalização, então, lavra em 18/08/21, com ciência em 19/08/21, o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000039596-08, intimando o Contribuinte a apresentar os Livros Contábeis Caixa e Razão relativos aos meses de junho a outubro de 2017.

Em atendimento ao AIAF acima, o Contribuinte apresenta, em 25/08/21:

1) Livro Razão Analítico da conta contábil nº 00031-3-10104010001, denominada “Mercadorias para revenda”, relativo aos meses de junho a agosto de 2017, dele constando o lançamento por entradas, a débito, de todas as notas fiscais listadas;

2) Razão Fiscal Consolidado número 1 da conta contábil nº 55-01.1.2.11.001, denominada “Estoque de Mercadoria”, relativo à movimentação do dia 01/07/21, contendo os lançamentos de estorno, a crédito, dos lançamentos de entrada das notas fiscais.

A Fiscalização constata que o Contribuinte, na ocasião, não apresentou o Livro Contábil Caixa, conforme intimação no AIAF.

Verifica, a seguir, que o mesmo não transmitiu arquivos eletrônicos com os Registros do Bloco H – Inventários de Estoques – da EFD relativos aos estoques existentes em 31/12/17, impossibilitando a realização do LEQFID.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Contribuinte é, então, intimado através do Termo de Intimação nº DFEXT nº 252/2021, de 15/09/21, a transmitir tais registros. E assim o faz em 23/09/21.

Para adequar o período da ação fiscalizatória ao período do levantamento quantitativo, qual seja, de 01/01/17 a 31/12/17, a Fiscalização lavra, em 05/11/21, o Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000040582-72, com ciência na mesma data.

Diante das alegações do Contribuinte de que as mercadorias não deram entrada em seu estabelecimento e, por conseguinte, não fizeram parte de seus estoques, e em busca da verdade material, a Fiscalização realiza o LEQFID do exercício de 2017, relativo aos produtos constantes das notas fiscais objeto da presente auditoria, considerando os dados declarados na EFD, na versão original.

Considerando-se o estoque inicial em 31/12/16, a movimentação de entradas – aqui incluídas as notas fiscais objeto da presente autuação – e saídas durante o exercício de 2017 e o estoque final em 31/12/17, dos 636 produtos constantes das notas fiscais em análise, o LEQFID apura saída de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, nos valores e quantidades detalhadas no relatório apensado como Anexo nº 2 do presente PTA.

Lavra-se, em 25/11/21, o Auto de Infração nº 01.002199609-40, para exigir o ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, conforme já descrito, devido à saída de mercadoria desacobertada de documentos fiscais.

O presente Processo Tributário Administrativo – PTA – é composto dos seguintes itens:

- A. Auto de Infração nº 01.002199609-40 (págs. 01/03);
- B. Auto Início Ação Fiscal – AIAF nº 10.000039596-08 (págs. 04/05);
- C. Auto Início Ação Fiscal – AIAF nº 10.000040582-72 (págs. 06/07);
- D. Termo Intimação DFEXT 177/2021 (págs. 08/09);
- E. Termo Intimação DFEXT 252/2021 (pág. 10);
- F. Ciência AIAF nº 10.000039596-08 (pág. 11);
- G. Ciência AIAF nº 10.000040582-72 (pág. 12);
- H. Ciência Intimação 177/2021 (pág. 13);
- I. Ciência Intimação 252/2021 (pág. 14);
- J. Relatório do Auto de Infração (págs. 15/20).

Além dos itens acima, instruem o presente PTA os seguintes Anexos:

- 1) Anexo 1 - Coobrigados – Ficha Cadastral Simplificada – Jucesp (págs. 21/25);
- 2) Anexo 2 - Relatório do LEQFID - Levantamento Quantitativo Físico Financeiro Diário (págs. 26/1966);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3) Anexo 3 - Extrato das Notas Fiscais Canceladas obtido no Portal Nacional da NFe (págs. 1967/2009);

4) Anexo 4 - Demonstrativo Crédito Tributário (pág. 2010 e Excel);

5) Anexo 5 - Justificativas do Contribuinte (págs. 2011/2014);

6) Anexo 6 - Declarações dos Contribuintes emitentes das notas fiscais (págs. 2015/2030);

7) Anexo 7 - Livro Razão da conta de “Estoque de Mercadorias” do Contribuinte (págs. 2031/2180) e Razão Fiscal Consolidado número 1 de 01/07/21 a 01/07/21 (págs. 2181/2183);

8) Anexo 8 - Mensagens eletrônicas trocadas com o Contribuinte (págs. 2184/2195);

9) Anexo 9 - Coobrigados – Ficha Cadastral Completa – JUCESP (págs. 2196/2211).

Os diretores da Autuada, Srs. Lars Leber, Daniel Pripas e Eduardo Kyrillos foram inseridos no polo passivo da obrigação tributária na condição de Coobrigados, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e com o item 1.8.8, do Anexo Único da Portaria SRE nº 148/15, em razão da prática de atos com infração à lei, quais sejam vendas de mercadorias sem emissão de documento fiscal.

A cientificação à Autuada da emissão do Auto de Infração se deu em 30/11/21, conforme documentos às págs. 2212/2214; ao Coobrigado Daniel Pripas ocorreu em 22/12/21 (documentos às págs. 2335/2340); ao Coobrigado Lars Leber, em 24/12/21 (documentos às págs. 2341/2343); ao Coobrigado Eduardo Kyrillos, em 23/12/21 (documentos às págs. 2344/2346).

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados Daniel Pripas e Eduardo Kyrillos apresentam, tempestivamente e por procurador legalmente constituído, Impugnações, respectivamente, às págs. 2219/2237, 2318/2330 e 2370/2382. A Autuada e o Coobrigado Daniel Pripas anexam documentos, respectivamente, às págs. 2238/2317 e 2331/2334.

Em resposta aos argumentos da Defesa, a Fiscalização manifesta-se às págs. 2348/2369.

Em Sessão de 28/04/22 assim decidiu a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG (pág. 2383):

ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO MÁXIMO DE 10 (DEZ) DIAS, APRESENTE, RELATIVAMENTE ÀS NOTAS FISCAIS CANCELADAS OBJETO DO AUTO DE INFRAÇÃO, OS LANÇAMENTOS NO LIVRO RAZÃO ANALÍTICO DA CONTA DE CONTRAPARTIDA DOS LANÇAMENTOS DO LIVRO RAZÃO CONSTANTE DO ANEXO 7 DO AI. AINDA EM PRELIMINAR À UNANIMIDADE, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO INFORME SE O CONTRIBUINTE ERA, À

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ÉPOCA DAS OPERAÇÕES, OBRIGADO À ENTREGA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL E SE O FEZ. EM SEGUIDA, VISTA AOS IMPUGNANTES.

Em resposta ao despacho interlocutório (pág. 2384), a Autuada, ora Impugnante, informa que:

- os lançamentos das notas fiscais canceladas encontram-se localizados nas folhas 00012, 00024, 00025, 00026, 00027, 00030, 00035, 00039, 00055, 00075 e 00083 do Livro Razão Analítico Individual;

- os estornos (contrapartida) lançados a crédito em razão do cancelamento das notas fiscais estão localizados na primeira página do livro Razão Fiscal Consolidado juntado nos autos.

Já a Fiscalização responde ao interlocutório e à diligência, às págs. 2385/2387, nos seguintes termos:

- Quanto ao despacho interlocutório, a Fiscalização considera que a Autuada/Impugnante não atendeu à solicitação, vez que apresentou apenas informações sobre a localização, dentro dos autos, de dados já conhecidos por todas as partes envolvidas, ou seja, as páginas do Livro Razão, já anexado desde o início, ao presente PTA, onde se encontram os lançamentos contábeis de entrada das mercadorias à época da emissão das notas fiscais objeto da autuação, ou seja, no ano de 2017 e de seu estorno no mês de julho de 2021. Aduz que a Autuada/Impugnante não juntou, conforme solicitado pelo Conselho de Contribuintes, os Livros Razão onde constam os lançamentos de contrapartida dos lançamentos já constantes dos autos e retro referidos. Por exemplo, das contas “FORNECEDORES”, “CAIXA” ou “BANCOS”, ou outra que tenha utilizado.

- Quanto ao pedido de diligência, a Fiscalização informa que em consulta realizada ao aplicativo da Receita Federal do Brasil – RFB, denominado “Receitanet BX”, constatou-se que a Autuada entregou a Escrituração Contábil Digital – ECD – relativa ao ano de 2017, bem como dos anos seguintes, 2018, 2019 e 2020.

Houve, então, a intimação aos Impugnantes da juntada de documentos pela Fiscalização às págs. 2388/2400.

No entanto, não houve resposta à intimação por parte da Autuada ou dos Coobrigados.

DECISÃO

Das Preliminares

Como primeira preliminar, a Autuada/Impugnante requer que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, ao entendimento de que teria havido vício material e evidente cerceamento do direito de defesa, diante de vício de motivação do ato administrativo de lançamento.

À pág. 2221, a Autuada/Impugnante assinala que a Autoridade Fiscal justifica “a realização do LEQFID do exercício de 2017 para apurar as operações

relacionadas ‘aos produtos constantes das notas fiscais objeto da presente auditoria’, e mesmo que não se consiga compreender ao certo a metodologia de cálculo realizada pela Autoridade o que caracteriza vício de motivação...”

À pág. 2222, aponta que *“a Autoridade Fiscal justifica a realização do LEQFID do exercício de 2017 para o fim de apuração as operações relacionadas ‘aos produtos constantes das notas fiscais objeto da presente auditoria’, com isso apurando uma base de cálculo total de R\$ 1.015.691,75 a partir de um levantamento de duas mil páginas que elenca diversas NFs e centenas de produtos, sendo impossível identificar ao certo quais os produtos que supostamente saíram do estabelecimento sem o pagamento do ICMS e, principalmente, se a composição da base de cálculo levou em consideração apenas as NFs objeto da auditoria fiscal.”*

Nota-se que as questões aqui levantadas estão relacionadas à apuração do crédito tributário e, portanto, ao mérito, e assim serão tratadas a seguir.

Como segunda preliminar, a Autuada/Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração por arbitrário e ilegal descumprimento do procedimento fiscal.

Transcreve parte dos art. 69 e 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Dec. nº 44.747/08, para afirmar que o procedimento de fiscalização não teria respeitado o objeto da fiscalização, mencionado no referido art. 70.

Tal afirmação decorre de seu entendimento de que os AIAFs nºs 10.000039596.08 e 10.000040582.72 emitidos pela Fiscalização teriam como objeto *“exclusivamente a apuração de informações relacionadas a determinadas NFs de entradas de mercadorias que foram canceladas pelos emitentes e lançadas por equívoco na escrita fiscal da Impugnante”* (pág. 2226).

À pág. 2227, a Autuada/Impugnante aduz que *“nada obstante a delimitação expressa do procedimento fiscal, é possível inferir do LEQFID que a Autoridade Fiscal acaba extrapolando de forma arbitrária e ilegal os limites do objeto do AIAF e surpreende a Impugnante com a lavratura do presente auto de infração tomando por base diversas NFs que não foram mencionadas no curso da fiscalização e sequer foram oportunizadas à Impugnante para prestar esclarecimentos.”*

Contudo, não assiste razão à Autuada.

Está claro no Termo de Intimação DFEXT nº 177/2021, que o Contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos sobre as notas fiscais de entradas de mercadorias listadas à pág. 08, que vieram a ser canceladas pelos emitentes e foram lançadas em sua escrita fiscal.

O AIAF nº 10.000039596-08, foi emitido para intimar o Contribuinte a apresentar os Livros Contábeis Caixa e Razão relativos aos meses de junho a outubro de 2017.

O Termo de Intimação DFEXT nº 252/2021, de 15/09/21, foi emitido para intimar o Contribuinte a transmitir arquivos eletrônicos com os Registros do Bloco H – Inventários de Estoques – da EFD relativos aos estoques existentes em 31/12/17, com vistas à realização do LEQFID.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E finalmente, o AIAF nº 10.000040582-72 foi emitido exatamente para permitir a realização do LEQFID, tendo:

- em seu campo 3 “Início da Ação Fiscal” a seguinte descrição: “Nos termos do inciso I do art. 69 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, fica o contribuinte acima identificado CIENTIFICADO do início de auditoria fiscal, tendo como objetivo a verificação do cumprimento de obrigações principal e acessória, inclusive escrituração contábil, previstas na legislação tributária e societária vigente. Nos termos do art. 70 do RPTA/MG, informamos que o período a ser fiscalizado é de 01/01/2017 a 31/12/2017.

- no campo “Objeto da Auditoria Fiscal” a descrição da técnica a ser utilizada: “Levantamento Quantitativo Físico Financeiro Diário, baseado nas informações prestadas pelo contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital EFD, conforme previsão no artigo 194, III, do Decreto Estadual nº 43080/2002 – RICMS/MG.”

Torna-se evidente que o segundo AIAF foi emitido exatamente para abranger o levantamento LEQFID realizado no ano de 2017, conforme esclarecido pela Fiscalização.

Não há na legislação tributária qualquer dispositivo que limite ou proíba a ampliação do escopo do trabalho fiscal, desde que o Contribuinte seja devidamente informado, como o foi no presente caso.

A fase investigatória deve permitir a averiguação dos fatos pela Autoridade Fiscal. Cabe à Fiscalização passar de um conhecimento inicialmente limitado, pelo conteúdo do indício que deu origem à ação fiscal, a uma compreensão mais ampla da confirmação ou não de eventual irregularidade fiscal e de sua repercussão sobre a escrita fiscal e contábil do Contribuinte e, conseqüentemente, do cumprimento ou não de suas obrigações principal e acessórias.

E, como descrito na peça fiscal e no relatório deste acórdão, a informação do cancelamento de notas fiscais por seus emitentes que haviam sido escrituradas pela Autuada evoluiu, de forma lógica e coerente, para a verificação do impacto deste fato, que traz efeitos tributários, sobre a escrita fiscal e contábil desta, por meio da adoção de técnica idônea, que foi o passo seguinte tomado pela Fiscalização.

Para melhor elucidação da arguição de nulidade apresentada, cabe aqui um esclarecimento sobre o direito do Contribuinte na fase investigatória, na medida em que os contribuintes tendem a argumentar sobre um direito de contraditório e ampla defesa a ser exercido nesta etapa.

A legislação tributária obriga o contribuinte em geral a acobertar suas operações com documento fiscal hábil, exigir dos demais contribuintes a apresentação do respectivo documento fiscal, escriturar todos os documentos em sua escrita digital, apurar periodicamente o imposto a recolher, transmitir as informações por meio eletrônico, recolher o imposto devido, e atender às intimações do Fisco para a apresentação de informações e documentos exigíveis.

Estas são algumas das principais obrigações a que está submetido o contribuinte no exercício regular de sua atividade econômica no âmbito do ICMS.

A atividade investigatória da SEF/MG está relacionada exatamente à verificação pelo Poder Público do fiel cumprimento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias, sejam as citadas exemplificativamente acima, sejam as demais que se encontram previstas na legislação em vigor.

E note-se que a Fiscalização parte de informações fornecidas, na maioria das vezes, pelos próprios contribuintes. No presente caso, cruzou informações entre os fornecedores da Autuada com as informações prestadas por esta.

Devido a estas circunstâncias da fase de investigação é que o exercício do direito de defesa fica mais proeminente e efetivo **após a emissão do Auto de Infração, quando devem ser assegurados, sim, à Autuada seu amplo direito de defesa e ao contraditório.**

Pretender que a Fiscalização não possa estender seu acesso às informações que o contribuinte está obrigado a prestar, em decorrência do conteúdo de um primeiro AIAF, sendo que o segundo AIAF foi emitido justamente para regularizar a atuação estatal, significa manietar o trabalho fiscal, em contradição com a amplitude das obrigações impostas ao contribuinte pela legislação tributária.

Se o contribuinte está obrigado a cumprir obrigações tributárias, alguém deve estar autorizado e obrigado (poder/dever) a verificar se houve ou não o respectivo cumprimento.

Dizendo de outra forma, o que a Fiscalização não pode exigir são informações e documentos que a legislação tributária não lhe permita o acesso, ou imponha requisitos especiais para tal, que não tenham sido cumpridos pela Autoridade Fiscal.

Sendo assim, à Fiscalização deve ser assegurado o exercício da atividade fiscalizadora de forma a estar em condições de apresentar, quando for o caso, uma constatação do cometimento de irregularidades pelo contribuinte, formalizada por meio da emissão de Auto de Infração, da forma mais estruturada e provada possível. Impedir esta atuação estatal inviabilizaria a atividade fiscal do Estado.

À pág. 2223, a Autuada/Impugnante menciona que *“nos termos do art. 142 do CTN, é dever da fiscalização ir a fundo no exame da situação concreta, a fim de que o lançamento esteja baseado na correta aplicação da lei aos fatos efetivamente ocorridos e a ela subsumidos.”*

Vê-se que é exatamente do que se trata quando cabe afirmar o poder/dever da Fiscalização de expandir o objeto da auditoria fiscal para abranger informações e documentos que não tenham sido, originalmente, mencionados no primeiro AIAF.

Em decorrência desta expansão, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, pois todas as informações utilizadas para o lançamento tributário partem da própria escrita da Autuada e estão reunidas na peça fiscal para seu conhecimento e análise.

Cabe assinalar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada e os Coobrigados compreenderam 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.

Foram concedidos aos Impugnantes todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

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

Sendo assim, restam afastadas as preliminares arguidas.

Do Mérito

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de 01/01/17 a 31/12/17, deixou de recolher o ICMS, referente à saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Físico Financeiro Diário (LEQFID).

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

O Levantamento Quantitativo Físico Financeiro Diário (LEQFID), adotado pela Fiscalização ao analisar a documentação fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e 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;

A Autuada/Impugnante menciona dificuldades enfrentadas na compreensão do levantamento quantitativo realizado. Chega a afirmar que não sabe quais notas fiscais foram consideradas no LEQFID.

Contudo, tomando como exemplo o item à página 1665 dos autos, denominado SOLID LUCY LONG TIE BR FOAM G. Nota-se que na página do

LEQFID mencionada encontra-se a segunda coluna “Nota Fiscal” e, logo abaixo, as indicações de “Se.” e “Número”, aparecendo na linha de baixo a esta coluna a série e o número de cada nota fiscal de entrada utilizada neste levantamento.

Sendo assim, fica fácil de compreender e conferir o trabalho realizado pela Fiscalização.

Como esclarece a Fiscalização à pág. 2356, é um procedimento elementar de verificação de movimentação de mercadorias ocorrida em uma empresa, efetuado com dados fornecidos pela própria Autuada.

A fórmula básica do LEQFID é:

$EI + C - V = EF$, onde:

EI = Estoque inicial existente na data inicial do levantamento;

C = Compras ou aquisições (entradas) realizadas no período;

V = Vendas ou saídas ocorridas no período e;

EF = Estoque final existente na data final do levantamento.

As informações que serão levadas em consideração, para a aplicação desta fórmula, vêm da escrita da própria Autuada, por meio dos dados transmitidos por esta.

Desta forma, a própria Autuada pode reconstituir todo o lançamento e verificar se foi feito corretamente ou não.

A Fiscalização esclarece que a aplicação do LEQFID quando a empresa realiza uma movimentação correta, resulta em ausência de divergências.

E demonstra à pag. 2356 que o resultado da aplicação do LEQFID, no presente caso, foi a identificação de irregularidade na saída desacobertada de mercadorias, oferecendo como exemplo o produto de código 5123880 – Attract:Brincos de Pressão Jckt Czwh/Rhs, para o qual restou provada a saída desacobertada de 24 unidades.

Aduz a Fiscalização que assim foi feito o levantamento para cada produto, com a sua identificação nos Registros 0200 da EFD, com código e descrição, no topo de cada página, gerando o Relatório de 1940 páginas apensado como Anexo 2 ao presente e-PTA.

A Fiscalização esclarece, à pág. 2358, que os produtos não foram eleitos aleatoriamente. O levantamento foi restrito àqueles constantes das notas fiscais objeto da auditoria, ou seja, aquelas canceladas pelos emitentes (cerca de 636 produtos), utilizando-se a EFD original, onde constam as entradas de todas as mercadorias constantes das notas fiscais canceladas, vez que não restou provado o desfazimento dos respectivos negócios jurídicos.

Quanto à alegação de que o levantamento abrange outras notas fiscais de fornecedores além das mencionadas no AIAF, a Fiscalização assinala que o cerne do procedimento adotado é verificar toda a movimentação ocorrida com aquele produto no período determinado.

Esta é a forma correta de se apurar a movimentação de mercadorias do contribuinte, pois a desconsideração de outras notas fiscais de entrada, que não as canceladas, poderia resultar numa distorção do resultado, tendo em vista que todas as notas fiscais de saída dos produtos objeto da apuração, via LEQFID, precisam ser consideradas.

Isto porque a não inclusão das outras notas fiscais poderia levar, em um resultado equivocado, em desfavor da Autuada, à irregularidade de “entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal”, que se caracteriza quando se verifica saída em maior número de mercadoria acobertada por documento fiscal do que o número de entrada acobertada desta mesma mercadoria.

Das notas fiscais que foram emitidas e depois canceladas pelos fornecedores

De sua parte, a Autuada/Impugnante alega erro na escrituração, uma vez que as notas fiscais canceladas não teriam sido expedidas pelos remetentes nem as mercadorias a ela entregues.

Afirma, portanto, que as mercadorias não teriam feito parte de seu estoque, o que, a seu ver, estaria corroborado pelas declarações anexadas assinadas pelas pessoas jurídicas que emitiram as notas fiscais canceladas.

Aduz que as mercadorias teriam sido registradas por equívoco na escrituração fiscal da Autuada, retificadas posteriormente.

Ressalta não haver saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, na medida em que sequer teria havido a entrada dessas mercadorias objeto das notas fiscais canceladas.

Entende que o erro formal na escrita não implicou em ausência de recolhimento do imposto devido a Minas Gerais ou mesmo qualquer indício de dolo, fraude ou simulação.

Assinala que o mero erro formal da Autuada não pode se sobrepor a verdade material, sob pena, inclusive, de locupletamento ilícito do erário estadual.

Cabe, então, analisar se é plausível admitir que as operações de saída das mercadorias de fato não aconteceram.

Inicie-se observando que as notas fiscais canceladas pelos emitentes, foram, sim, escrituradas pela Autuada como se a entrada das mercadorias tivesse ocorrido. Como se vê acima, a própria Autuada/Impugnante não nega tal fato, assim como fez questão de trazer elementos de que estas mesmas notas fiscais haviam sido canceladas por seus fornecedores, apresentando, inclusive, declarações emitidas por estes.

Sendo assim, se acatado que as mercadorias não entraram, como pretende a Autuada/Impugnante, não há que se falar em saída desacobertada de documento fiscal de uma mercadoria que não entrou no estabelecimento.

Este é um caso em que muitos devem se perguntar: se os fornecedores da Autuada declaram que as vendas para esta não ocorreram, por que manter o lançamento fiscal? Por que não cancelá-lo simplesmente? E seu cancelamento implicará também no

cancelamento do PTA nº 01.002200013-65, que exige a Multa Isolada por dar entrada e manter em estoque mercadoria acobertada por documento fiscal ideologicamente falso.

Muito é ressaltado na doutrina sobre a importância da verdade material para o processo tributário administrativo.

Mas em casos como este, identificá-la não é tão fácil. E se há dúvida, o art. 112, inciso II do CTN dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado**, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Há autuações que envolvem a comprovação de conduta de fornecedores que realizam a venda de uma mercadoria e cancelam a nota fiscal para não ter que arcar com o ICMS devido naquela operação de saída. Cite-se, neste sentido, o Acórdão nº 24.021/22/1ª.

Esta poderia ser a motivação, não somente do cancelamento das notas fiscais, como também da declaração apresentada pelos fornecedores em defesa da Autuada.

Aliás, a informação quanto ao cancelamento das notas fiscais foi o ponto de partida da atividade fiscalizadora. A leitura das informações trazidas no relatório fiscal em anexo ao Auto de Infração (págs. 15/20) leva a crer que a Fiscalização suspeitou que estas mercadorias tenham sido entregues à Autuada e depois a nota fiscal, em cada caso, tenha sido cancelada pelo respectivo fornecedor, para desvencilhar-se da obrigação tributária.

No presente caso, a Autuada **escriurou as notas dos fornecedores dentro do período de apuração do ICMS** e depois, na Impugnação, argumenta de que as operações de entrada não ocorreram e se sustenta nas declarações dos fornecedores para apoiar o que alega.

Como enfatiza a Fiscalização em sua Manifestação Fiscal, **não foram apresentadas provas do desfazimento do negócio entre fornecedores e Autuada.**

Se mesmo assim é possível permanecer em dúvida quanto a prova ou não da ocorrência do ilícito tributário, é necessário chamar a atenção para um primeiro fato: o Livro Razão Analítico traz a comprovação de que não só a Autuada recebeu a mercadoria, como de que houve o registro a débito na conta “mercadoria para revenda” do valor lançado na nota fiscal.

Para exemplificar, cite-se a Nota Fiscal Eletrônica nº 55286 (à pág. 1988), emitida por RBX Rio Comércio de Roupas S.A. em 12/06/2017, no valor total de R\$ 3.740,00. A Autuada escriurou esta nota fiscal e ainda registrou o valor da aquisição na conta “mercadoria para revenda” tendo como referência o fornecedor RBX Rio Comércio de Roupas S.A às fls. 12 do Livro Razão Analítico Individual (conforme fls. 2042 dos autos).

E pelo fato de constarem da escrita fiscal e contábil da empresa, foram consideradas no levantamento quantitativo, e resultaram na constatação de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Imagine-se agora uma operação que nem sequer aconteceu, envolvendo uma mercadoria que nem sequer saiu do estabelecimento do fornecedor.

A Autuada encontra-se em seu estabelecimento, aguardando a entrega da mercadoria.

Bem, segundo a Autuada a espera foi em vão, já que afirma que a mercadoria não lhe foi entregue.

Não foi entregue, mas, mesmo assim, a Autuada teve conhecimento dos dados do Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) que deveria ter acobertado o trânsito da mercadoria, ou mesmo recebeu a chave de acesso da nota fiscal eletrônica, o que permitiria a consulta de seus dados, e **escreveu este documento em sua escrita fiscal (Livro Registro de Entrada) e em sua escrita contábil (Livro Razão Analítico), na conta “mercadoria para revenda”**.

Isto sem ver a mercadoria entrar em seu estabelecimento.

Como aponta o LEQFID, à pág. 87, para a Nota Fiscal nº 7439, por exemplo, foi registrado que a mercadoria teve ingresso no estabelecimento da Autuada em 29/06/17.

E como o cancelamento da nota fiscal eletrônica somente pode ser feito no prazo de vinte e quatro horas, contado a partir do momento da autorização da respectiva NF-e, a Nota Fiscal nº 7439 foi cancelada pelo emitente em 30/06/17, às 11:45:38.

Mencione-se, como novo exemplo, a Nota Fiscal nº 46345, oriunda do fornecedor Swarovski Crystal Componentes Ltda (pág. 1984): foi emitida em 27/06/2017, às 12:24:55-03:00; consta na escrita fiscal e contábil como ingressa no estabelecimento da Autuada nesta mesma data; e foi cancelada em 28/06/2017 às 14:43:01-03:00.

Conferindo-se a lista de notas fiscais constante da pág. 15, esta situação inusitada ocorreu não uma ou duas vezes, mas vinte, já que são vinte as notas fiscais ali mencionadas.

Agora, considere-se que estes dois contribuintes, fornecedor e Autuada somente produzem e apresentam documentos **quatro anos depois do fato gerador e somente após intimados**. Mais difícil ainda se torna aceitar que o fato gerador não ocorreu, considerando-se o prazo para cancelamento da nota fiscal eletrônica.

Um cancelamento **que só pode ocorrer em curto espaço de tempo** não poderia levar o destinatário a somente reconhecer o fato quatro anos depois! Isto para mercadorias que, segundo alega a Autuada/Impugnante, não lhe foram entregues.

Repise-se o fato relatado de que as declarações foram emitidas e assinadas em datas posteriores à do Termo de Intimação nº 177/2021 – quais sejam 26, 27, 30/07/21 e 05/08/21, cerca de quatro anos após a ocorrência da emissão e cancelamento das notas fiscais. E o registro no Razão Analítico demonstra que a mercadoria de fato foi incorporada à escrita da Autuada, como se estivesse em seu estoque, pronta para ser comercializada.

Registre-se como principal elemento, na formação do convencimento, o não atendimento à intimação contida no Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000039596-08, de 18/08/21, para que o Contribuinte apresentasse os Livros Contábeis Caixa e Razão relativos aos meses de junho a outubro de 2017.

A intimação para apresentação destes livros tinha como objetivo verificar se a Autuada teria realizado o pagamento pelas mercadorias contratadas e, supostamente, não entregues.

Presume-se que o fornecedor poderia ter interesse em cancelar a nota fiscal para não pagar o ICMS correspondente pela saída, mas **renunciar ao recebimento do valor da mercadoria, com certeza, ele não o faria**, porque se faz necessário assegurar o faturamento que permita manutenção de sua empresa.

Como já relatado, o Livro Caixa não foi apresentado. E quanto ao Livro Razão, este foi apresentado de forma parcial, a não permitir que fossem verificados os lançamentos de contrapartida dos lançamentos já constantes dos autos, dando, por exemplo, acesso às contas “Fornecedores”, “Caixa” ou “Bancos”, ou outra que a Autuada tenha utilizado como contrapartida.

Cabe perguntar: se não houve pagamento pelas mercadorias, por que não apresentar o Livro Caixa? Por que não dar acesso às contas “Fornecedores”, “Caixa” ou “Bancos”, para que fosse possível à Fiscalização verificar eventuais lançamentos de contrapartida?

A apresentação destes livros contábeis, deste que **não houvesse registro da entrada e do pagamento pelas mercadorias**, seria uma prova robusta a elidir o feito fiscal.

A partir deste conjunto de fatos, é possível reconhecer, sem sombra de dúvidas, que **as mercadorias foram entregues à Autuada**, que à época registrou sua entrada em seu estoque. E somente quando intimada pela Fiscalização, busca elementos para tentar provar que elas não ingressaram em seu estabelecimento.

Das notas fiscais de fornecedores não canceladas

Chama a atenção o fato de que mercadorias que ingressaram no estabelecimento acobertadas por notas fiscais não listadas no Termo de Intimação nº DFEXT nº 177/2021, onde se encontram as notas fiscais canceladas pelos fornecedores, também apresentam no LEQFID estoque final zero e nenhuma nota fiscal de saída emitida em 2017.

Cite-se como exemplo a Nota Fiscal nº 48593 do fornecedor Swarovski Crystal Components Ltda, lançada à pág. 2085 na data de 01/08/17, no Razão Analítico Individual, a qual é citada no LEQFID referente aos seguintes produtos:

- produto de código 5123880 – Attract:Brincos de Pressão Jckt Czwh/Rhs, à pág. 27;
- produto de código 5181489 – Harley:Brincos de Pressão Earlobe Cry/Rh à pág. 33;

- produto de código 5273012 – Ginger:Pingente Layer Mont/Cry/Gos, à pág. 66;

- produto de código 5301467 – Hote:Anel Cj Cryssha/Rhs 55, à pág. 78.

As mercadorias acobertadas por esta nota fiscal também tiveram estoque final igual a zero em 31/12/17 e não apresentam nenhuma nota fiscal de saída emitida no período. Ou seja, as mercadorias entraram acobertadas pela Nota Fiscal nº 48593 e, como não consta emissão de nota fiscal de saída e o estoque final é zero, houve saída das mercadorias nela descritas desacobertadas de documento fiscal.

Tal fato demonstra que mesmo que não tivessem sido incluídas no LEQFID as notas fiscais canceladas, este levantamento teria como resultado a saída de mercadorias desacobertadas de nota fiscal.

E a Nota Fiscal 48593 não é a única a ser mencionada nesta condição. Não cabe aqui apurar todas, até porque estas já se encontram apuradas no LEQFID. Mas, numa breve análise, podem ser apontadas como novos exemplos as seguintes Notas Fiscais de fornecedores: 47233 (pág. 30), 48826 (pág. 36), 47234 (pág. 42), 48829 (pág. 78), 00163 (pág. 87), 00367 (pág. 123), 56407 (pág. 168), 56403 (pág. 168), 56404 (pág. 168), 56408 (pág. 168), 56402 (pág. 186), 143888 (pág. 189), 2921 (pág. 195) e 36360 (pág. 240), as quais não se encontram entre as notas fiscais canceladas e que, consideradas no LEQFID, resultaram em saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Ressalte-se que o levantamento exemplificativo destas notas fiscais não canceladas foi apurado da pág. 30 à 240 dos autos, enquanto os registros da apuração do LEQFID vão da pág. 27 até a de nº 1966, o que indica que outras tantas notas fiscais de fornecedores, em igual situação, poderão estar lá mencionadas.

Assim como para as mercadorias da Nota Fiscal de nº 48593, as mercadorias destas notas fiscais também tiveram estoque final igual a zero em 31/12/17, e não apresentam nenhuma nota fiscal de saída emitida no período.

Resta comprovada, então, a irregularidade apontada pela Fiscalização no Auto de Infração em análise de falta de recolhimento do ICMS, referente a saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, tanto para as notas fiscais canceladas, quanto para as notas fiscais para as quais não houve o cancelamento pelo fornecedor.

Sendo assim, afasta-se a dúvida mencionada quanto às circunstâncias materiais do fato, afastando assim a aplicação do art. 112 do CTN.

É preciso reconhecer, como fez a Fiscalização, que as operações realmente aconteceram: a mercadoria foi entregue e, depois saiu do estabelecimento da Autuada sem a emissão da nota fiscal.

Mas esta segunda parte só foi possível comprovar porque a Fiscalização utilizou-se do LEQFID, para apurar como se deu a movimentação de mercadorias em seu estabelecimento.

Como se verifica, a Autuada não distinguiu notas fiscais canceladas pelos fornecedores e não canceladas: em ambos os casos há prova, pela aplicação do LEQFID, de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

E se, no caso das notas fiscais canceladas pelos fornecedores, resta provado que a mercadoria entrou no estabelecimento da Autuada, então, esta foi acobertada por uma nota fiscal ideologicamente falsa, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Lei nº 6.763/75, e isto também se mostra provado nos autos.

Sendo assim, correta a exigência da Multa Isolada do PTA nº 01.002199609-40, prevista no art. 55, inciso XXXI, da Lei nº 6.763/75, por dar entrada e manter em estoque mercadorias acobertadas pelas notas fiscais ideologicamente faltas.

Tal tema será tratado no PTA próprio, tendo sido aqui mencionado apenas a título de esclarecimento.

Verifica-se, portanto, que a Autuada deixou de cumprir os seguintes artigos da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.

(...)

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

(...)

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

(...)

Art. 25. O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição das operações e prestações realizadas, na forma prevista em regulamento.

RICMS/02:

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

X - emitir e entregar ao destinatário da mercadoria ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, o documento fiscal

correspondente à operação ou à prestação realizada;

Anexo V:

Art. 1º Os estabelecimentos, inclusive o de produtor rural inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55:

I - sempre que promoverem a saída de mercadorias;
(...)

Art. 12. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída da mercadoria;

Do Regime Especial de Tributação (RET) concedido à Autuada

A Autuada argumenta que, por ser detentora do Regime Especial de Tributação – RET - de nº 45.000009311-95, é obrigada a estornar todos os créditos relativos às operações por ele abarcadas, não havendo assim, qualquer prejuízo ao erário mineiro. Cita o art. 22, do referido RET.

Segundo o disposto no RET, a Autuada não precisa do crédito do imposto pela entrada, como, de fato, alega; e por isto afirma que não se beneficiaria com o registro da nota fiscal de entrada.

Porém, analisando-se o Regime Especial 45.000009311-95 que foi concedido à Autuada, verifica-se que grande parte da obrigação tributária principal deste Contribuinte foi transferida para suas operações de saída de mercadorias. Sendo assim, se ele provasse que não houve a entrada, não estaria obrigado a pagar o ICMS pela saída, conforme prevê o Regime.

Mencionem-se, para exemplificar, hipóteses previstas em alguns artigos da versão em vigor à época do fato gerador da obrigação tributária que é a versão do RET datada de 27/06/16, que vigorou até a nova versão ser concedida em 12/11/18. São elas:

- o caso do art. 7º do RE, onde o adicional de alíquota de que trata o art. 12-A da Lei nº 6.763/75 não se aplica nas operações com as mercadorias relacionadas nos capítulos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, destinadas à Autuada. Já o art. 8º dispõe que o imposto devido a título do adicional de alíquota referido será apurado no momento da **saída de mercadoria em operação de venda interna da Autuada, destinada a consumidor final;**

- a hipótese do art. 11 do RE, quando há previsão de diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a entrada das mercadorias em decorrência de importação direta do exterior, para as **operações subsequentes praticadas pela Autuada;**

- pode-se mencionar, ainda, o caso do art. 2º do RE, que prevê que fica atribuída ao estabelecimento da Autuada a responsabilidade na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS, recebidas ou adquiridas

de estabelecimentos industriais, distribuidores ou atacadistas localizados nesta ou em outras unidades da Federação. Neste caso, verifica-se que se o fornecedor realiza a entrega da mercadoria à Autuada e depois cancela a nota fiscal, a obrigação tributária da Autuada pela substituição tributária “desaparece” junto com o cancelamento da nota fiscal pelo fornecedor.

Estes exemplos demonstram que a Autuada teria interesse não no crédito pela entrada, mas em afastar outras obrigações estabelecidas no Regime Especial de Tributação que, inclusive, em seu art. 38, inciso V, alínea “a” prevê que o RE poderá ser cassado, a qualquer tempo, na ocorrência de ação fiscal proveniente da falta de emissão de documento fiscal ou a utilização de documento fiscal falso ou inidôneo.

Verifica-se que ao ICMS exigido, foi acrescida a Multa de Revalidação, conforme previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, transcrita a seguir:

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Já a Multa Isolada, esta foi aplicada conforme disposto 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;

A Autuada/Impugnante argumenta que, em conjunto com o Auto de Infração nº 01.002200013-65, foram aplicadas três multas sobre o mesmo fato gerador da obrigação tributária, quais sejam, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada do presente Auto de Infração e, ainda, a Multa Isolada exigida no Auto de Infração nº 01.002200013-65, o que caracteriza a ofensa ao princípio do *non bis in idem*.

Propugna, por isso, pela nulidade de todas as multas ou a aplicação do art. 211 do RICMS/02, que determina que seja imputada a multa sobre a infração mais grave, no caso de descumprimento de mais de uma obrigação acessória pela mesma

pessoa, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deu origem.

Quanto ao argumento da Autuada/Impugnante de que foram aplicadas três multas sobre o mesmo fato gerador, a Fiscalização esclarece que o PTA de nº 01.002200013-65 se debruça sobre a ocorrência de entrada e manutenção em estoque de mercadorias acobertadas pelas notas fiscais relacionadas no Relatório anexo àquele Auto de Infração (à pág. 6 daqueles autos), que foram canceladas por seus emitentes, o que as tornou ideologicamente falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Lei nº 6.763/75, não se prestando, portanto, a acobertar qualquer operação com destino à Autuada.

Neste caso foi imputada a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, aplicando-se o limitador do § 2º, inciso I do mesmo artigo.

A Fiscalização observa que no referido PTA foi exigida apenas a Multa Isolada, devido à exigência imposta no presente Auto de Infração, onde são exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sob a acusação fiscal de saída desacobertada de documento fiscal. Nota-se, como afirma a Fiscalização, que este procedimento foi adotado justamente para se evitar a sujeição dos feitos fiscais ao citado princípio do *non bis in idem*.

Relativamente às multas aplicadas no presente feito fiscal, verifica-se 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. 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, ementada 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 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

(...)

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

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mencionada lei.

Conclui-se, pois, terem sido corretas as multas aplicadas pela Fiscalização.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Conforme relatado, foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária os diretores da Autuada, Srs. Lars Leber, Daniel Pripas e Eduardo Kyrillos, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e do item 1.8.8, do Anexo Único da Portaria SRE nº 148/15, em razão da prática de atos com infração à lei, quais sejam vendas de mercadorias sem emissão de documento fiscal:

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

Portaria SRE nº 148/15

Art. 1º Ficam estabelecidas no Anexo Único desta Portaria as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

(...)

1.8. ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADOS

(...)

1.8.8 - 01.019.008 - Levantamento Quantitativo

(...)

Os Coobrigados/Impugnantes contestam sua inclusão, então diretores da Autuada, no polo passivo, por excesso de poderes, infração à lei e ao contrato social estabelecida no art. 135, inciso III, do CTN, por ausência de demonstração das condutas tipificadoras do dispositivo.

Alegam que, caso não seja provada a prática do administrador de ação com excesso de poder, infração à lei e ao contrato social, não se deve responsabilizá-lo, mas, à pessoa jurídica da Autuada.

Neste sentido, informam que a Portaria SRE nº 148/15 impõe em suas “Observações” a necessidade de comprovação por parte da Autoridade Fiscal dos requisitos de enquadramento da responsabilidade do sócio, conforme se exemplifica da situação de enquadramento de responsabilidade em caso de documento “ideologicamente falso”.

A Fiscalização assinala que dar saída a mercadoria sem a devida emissão de nota fiscal, com a consequente supressão de recolhimento de imposto é infração à lei, conforme tipificada nos campos de capitulação legal do Auto de Infração.

De início, verifica-se que as infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, em relação aos valores do crédito tributário, **não** se confundem com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações imputáveis aos diretores da empresa, em cuja definição o dolo específico é elementar.

Este comportamento deve ser assim entendido, porque não se pode admitir que os trabalhadores que compõem o quadro de funcionários de uma pessoa jurídica adotem conduta antijurídica, em nome desta, sem que as pessoas físicas responsáveis por sua administração assim o determinem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Caso contrário, teriam os diretores como provar que o delito foi cometido por funcionário ou terceiro, em prejuízo da empresa, como é o caso de furto. No furto, a mercadoria é retirada do estoque da empresa, sem a emissão de documento fiscal. Quando ocorre, registra-se, costumeiramente, o caso em Boletim de Ocorrência, solicitando-se a apuração dos fatos à autoridade policial.

Neste caso, a comprovação da responsabilidade do funcionário da empresa ou de terceiro afastaria, sim, a responsabilidade do administrador, porque este teria bem agido neste sentido, o que não se verificou no presente caso.

O que os Coobrigados/Impugnantes pretendem é, simplesmente, eximir-se de qualquer responsabilidade sobre os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/17 a 31/12/17, onde ocorreram diversas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal do estabelecimento da Autuada, e nenhum funcionário ou terceiro foi, pessoalmente, apontado como responsável por elas, como se a pessoa jurídica não agisse sob seu comando e gestão.

Dáí recai a responsabilidade, por dolo específico elementar, sobre os diretores da empresa.

Tal entendimento é corroborado pelo Acórdão nº 23.435/19/1ª, ratificado pelo Acórdão nº 5.316/20/CE, os quais foram assim ementados:

ACÓRDÃO Nº 23.435/19/1ª

PTA/AI: 01.000725147-26

IMPUGNANTE: NEXA RECURSOS MINERAIS S.A.

IE: 367219883.03-70

PAULO PRIGNOLATO (COOB.)

CPF: 085.379.378-60

TITO BOTELHO MARTINS JÚNIOR (COOB.)

CPF: 501.888.956-04

VALDECIR APARECIDO BOTASSINI (COOB.)

CPF: 077.067.558-19

PROC. S. PASSIVO: RENATO LOPES DA ROCHA/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/IPATINGA

EMENTA (PARCIAL):

“... RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – DIRETOR – CORRETA A ELEIÇÃO. CORRETA A ELEIÇÃO DOS COOBIGADOS (DIRETORES DA EMPRESA AUTUADA) PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COM BASE NO ART. 135, INCISO III, DO CTN C/C O ART. 21, § 2º, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE”

ACÓRDÃO Nº 5.316/20/CE

PTA/AI: 01.000725147-26

RECORRENTE: NEXA RECURSOS MINERAIS S.A.

IE: 367219883.03-70

PAULO PRIGNOLATO (COOB.)

CPF: 085.379.378-60

TITO BOTELHO MARTINS JUNIOR (COOB.)

CPF: 501.888.956-04

VALDECIR APARECIDO BOTASSINI (COOB.)

CPF: 077.067.558-19

RECORRIDO: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

PROC. S. PASSIVO: RENATO LOPES DA ROCHA/OUTRO(S)

EMENTA (PARCIAL):

“... RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – DIRETOR – CORRETA A ELEIÇÃO. CORRETA A ELEIÇÃO DOS COBRIGADOS (DIRETORES DA EMPRESA AUTUADA) PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COM BASE NO ART. 135, INCISO III, DO CTN C/C O ART. 21, § 2º, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. INALTERADA A DECISÃO RECORRIDA.

[...]

RECURSOS DE REVISÃO CONHECIDOS À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDOS PELO VOTO DE QUALIDADE.

[...]

Os Coobrigados/Impugnantes, ainda, refutam a Portaria SRE nº 148/15, como elemento de fundamentação legal, por se tratar de norma, a seu ver, totalmente vaga, não sendo possível compreender ao certo o enquadramento da situação descrita na norma à hipótese de imputação de responsabilidade.

Neste caso, deve ser acatada a resposta da Fiscalização, que aponta que a citada Portaria foi editada para indicar os casos de atribuição de responsabilidade solidária por créditos tributários constituídos, baseada nos dispositivos superiores amplamente citados, do CTN e da Lei nº 6.763/75. No caso em tela, o item 1.8.8, se coaduna perfeitamente ao caso concreto ora analisado, em perfeita convergência com o Código de Ocorrência inserido no Auto de Infração.

Correta, portanto, a inclusão dos diretores supracitados no polo passivo da obrigação tributária, nos termos previstos dispositivos legais supracitados.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pelos Impugnantes não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Jesunias Leão Ribeiro (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 25 de agosto de 2022.

**Alexandre Périssé de Abreu
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

CCMG

P