

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.826/24/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003201181-83  
Impugnação: 40.010156888-10, 40.010156837-88 (Coob.)  
Impugnante: Agromercantil S/A  
IE: 002376894.00-04  
Flávio Juscelino Bernardes Pereira (Coob.)  
CPF: 033.247.976-59  
Proc. S. Passivo: Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR/MANDATÁRIO – CORRETA A ELEIÇÃO.** Os diretores são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatado, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), que a Autuada promoveu entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigido somente a Multa Isolada sobre a entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos documentos, livros e arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD da Contribuinte, ocorridas nos exercícios fechados de 2019, 2020, 2021 e 2022.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a multa isolada relativamente às entradas desacobertadas.

Foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação o administrador, nos termos dos arts. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Das Impugnações**

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações nos autos do presente e-PTA.

Alega o Impugnante Coobrigado que seria improcedente a responsabilização dele, pois não teria agido com dolo ou má-fé, visto que cumpriu as obrigações acessórias que sustentaram o próprio Leqfid, tanto que as imputações fiscais foram apuradas com base nos documentos da própria escrita fiscal da empresa autuada, bem como atendeu a todas as intimações fiscais, tendo, inclusive, reconhecido algumas inconsistências e se prontificado a saná-las, o que demonstraria a total boa-fé do Impugnante no exercício da sua administração.

Afirma que a autuação fiscal se consubstanciou em presunções legais, portanto, encontra-se obstado o Fisco de atribuir responsabilidade tributária ao Impugnante, visto que, em se tratando o art. 135 do CTN de uma espécie de responsabilidade tributária sancionadora, para valer-se dela o agente fiscal deveria ter demonstrado cabalmente a imputação atribuída ao administrador da empresa autuada, não podendo eximir-se desse ônus.

Conclui que como o agente fiscal não teria especificado as condutas ou atos do Impugnante que geraram a responsabilização tributária dele, limitando-se a se fundamentar na presunção de saídas e entradas desacobertadas, tem-se que a coobrigação não se sustenta.

A Impugnante/Atuada alega em apertadíssima síntese que o lançamento fiscal não merece prosperar visto que eivado de diversas irregularidades e nulidades, assim resumidas:

- o agente fiscal não intimou a Impugnante sobre o início e o término do procedimento exploratório, o que configuraria afronta aos arts. 66, inciso II, e 67, inciso III, do RPTA;

- o lançamento fiscal não considerou o saldo credor que a Impugnante detinha na sua escrita fiscal, violando, assim, os arts. 19, 20 e 24 da Lei Complementar nº 87/96, e os arts. 155, § 2º, inciso I, e 150, inciso IV, da CR/88;

- desconsiderou-se no LEQFID, sem qualquer justificativa, ao menos 138 notas fiscais de saída, que estão válidas no Portal NF-e e representam, respectivamente nos exercícios de 2020 e 2022, cerca da metade das inconsistências fiscais do milho e da soja comercializados;

- considerou-se indevidamente no LEQFID:

I) operações que não foram praticadas, cujas notas fiscais de entrada foram canceladas por seus emissores;

II) operações que aconteceram, mas foram acobertadas por outras notas fiscais de entrada, donde se extrai que os fornecedores fizeram uma emissão em duplicidade; e

III) operações que não foram praticadas pela Impugnante e, por isso, ela não as reconhece, conforme declarações dos emitentes dos documentos fiscais;

- agrupamento indevido e apenas parcial do produto milho como milho, no Leqfid;

- as imputações fiscais decorrem essencialmente de erro operacional na escrituração dos documentos fiscais, seja em razão de erro na data da escrituração da nota de entrada e/ou da nota de saída, seja em razão da nota fiscal de entrada ter sido emitida após a nota de saída, em razão de problemas operacionais dos produtores rurais junto ao SIARE;

- faz-se necessário o ajuste e correção das seguintes erros de escrituração, os quais estão identificados, mediante novo processamento do LEQFID: i) escrituração de documentos fiscais indicando o produto ou CFOP errado nas suas obrigações acessórias; ou ii) por um erro do emitente, houve a emissão em duplicidade de documentos fiscais, que, apesar das insistentes tentativas, não puderam ser cancelados, e a Impugnante, induzida a erro, escriturou-os também em duplicidade;

- as multas de revalidação e isolada, por representarem 197% (cento e noventa e sete por cento) do ICMS cobrado, têm caráter confiscatório.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

### **Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento às Impugnações**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 2170/2171, promovendo as seguintes alterações:

- inclusão no Leqfid de 2020 e 2022 das 138 (cento e trinta e oito) Notas Fiscais listadas na planilha Doc. 06, apresentada pela Impugnante (anexo 26);

- exclusão dos respectivos Leqfid, das notas fiscais nº 18371072 de 25/03/19, nº 19296111 de 17/06/19 e nº 22251217 de 22/02/20, considerando que foram canceladas pelos emitentes (listadas na planilha Doc. 07); e a Nota Fiscal nº 29200114, de 04/08/21;

- alteração das datas de entrada das seguintes Notas Fiscais, em face da comprovações apresentadas pela Impugnante: Nota Fiscal nº 000266 de 09/02/19 para 06/02/19; Nota Fiscal nº 26819 de 22/11/19 para 21/11/19; Nota Fiscal nº 30988 de 02/09/22 para 01/09/22; Nota Fiscal nº 37799 de 16/07/22 para 13/07/22; e Nota Fiscal nº 37798 de 16/07/22 para 15/07/22;

- alteração do produto constante das Notas Fiscais nºs 31109403, 31109512, 31109625 e 31109715, todas de 22/12/21, de milho para sorgo; e, alteração do produto constante das Notas Fiscais nºs 000006493 e 000006494, ambas de 25/10/19, de sorgo para soja;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- exclusão das Notas Fiscais n°s 1981 de 08/10/20 e 1992 de 13/10/20, em razão de emissão e escrituração incorreta;

- inclusão de ofício, no LEQFID de 2022, das Notas Fiscais n°s 31290553, de 07/01/22, e 31291011, de 07/01/22, que se referem às notas fiscais de devolução n°s 23662 de 28/01/22 e 23690 de 31/01/22 (inclusas conforme item “1” acima, em atendimento à impugnação do Contribuinte).

A reformulação do lançamento encontra-se demonstrada no Termo de Extinção do Crédito Tributário (págs. 2168); Demonstrativo do Crédito Tributário (págs. 2169); Relatório Fiscal Complementar (págs. 2173/2177); novos arquivos em substituição aos constantes dos Anexos 07 a 12 dos autos – Novos Leqfid dos exercícios de 2019 a 2022; e Planilhas *Excel* contendo: Demonstrativos do Crédito Tributário relativo às entradas e às saídas desacobertadas; Demonstrativo dos Valores Excluídos.

Na oportunidade, foi juntado o arquivo “RegC100-2019 a maio-2023”, contendo planilha com os dados dos arquivos C100 entregues pela Autuada ao Fisco relativos aos exercícios de 2019 a 2023.

Regularmente cientificados sobre a retificação, a Autuada e o Coobrigado aditam suas impugnações, reiterando os termos da inicial que não foram objeto da reformulação do lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação nos autos do presente e-PTA refuta as alegações da Defesa.

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

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 4.580/4.603, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 2.168/2.171.

### **Da Instrução processual**

#### **Do Objeto da Diligência**

Em sessão realizada em 28/05/24, o, em sessão realizada aos 28/05/24, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em deferir requerimento de juntada de documentos protocolados no SIARE no dia 22/05/24. Vencido o Conselheiro Geraldo Magela Verneque Costa (Revisor), que o indeferia. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização analise e manifeste-se a respeito dos documentos ora juntados. Em seguida, vista aos Impugnantes. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Paulo César da Silva Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves (págs. 4.605)

Em face da determinação da Câmara de Julgamento, foram anexados aos autos os documentos de págs. 4.606/13.986.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 13.987/13.993, nos seguintes termos.

Observa, inicialmente, que na petição protocolada (denominada “Requerimento”), a Impugnante basicamente repete o que já foi dito em sua impugnação e respectivo aditamento, sobre o que já houve manifestação fiscal.

Em acréscimo ao exposto na manifestação fiscal, o Fisco apresenta alguns pontos e exemplos, a saber:

- do confronto dos itens 1 a 11 do requerimento protocolado em 22/05/24, com os subitens 7 a 17 do item III do aditamento da impugnação, constata-se praticamente a mesma redação, com alteração apenas de números de documentos juntados e, no item 11 do “requerimento”, são citados exemplos de notas fiscais diferentes dos constantes no subitem 17 do aditamento;

- os itens 13 e 14 do “requerimento” também são bastante semelhantes ao que já foi dito nos subitens 20 e 21 do aditamento.

Aduz o Fisco que a Impugnante volta a dizer que seus fornecedores atrasaram na emissão de notas fiscais, sem apresentar provas de tal afirmativa. Destaca que tal afirmativa, inclusive, confirma que a Impugnante recebeu mercadorias sem notas fiscais, ou seja, está a alegar a própria torpeza em seu favor, o que não seria cabível.

Observa o Fisco que, em que pese alegar que a responsabilidade pelo atraso na emissão das notas fiscais seria dos fornecedores, muitas das notas fiscais, para as quais é solicitada alteração de datas, foram emitidas pela própria Impugnante, e, conforme já dito, não há qualquer comunicado quanto à irregularidade na emissão dos documentos juntados aos autos, anterior ao início da ação fiscal.

O Fisco segue dizendo e demonstrando, por meio de exemplos, que não se pode acatar os documentos ora apresentados pela Impugnante com o objetivo de alterar as datas das notas fiscais de entrada, com base em supostas saídas que corresponderiam a tais entradas.

Utilizando o exemplo apresentado pela Impugnante nos itens 11 e 12 do “requerimento”, elenca razões que entende atestar não haver garantia de que seja a mesma mercadoria nas notas fiscais relacionadas pela Defesa, dentre outras:

- as mercadorias somente podem ser transportadas se acobertadas de notas fiscais. Assim, a entrega, transporte e recebimento de mercadoria desacobertada de nota fiscal constitui irregularidade e não há qualquer comunicação disso ao Fisco conforme determina o art. 16, inciso VIII, da Lei nº 6.763/75;

- a nota fiscal de aquisição nº 24530175 somente foi emitida quando as mercadorias das notas fiscais de saídas nºs 11413 e 11414 já haviam sido entregues ao destinatário, ou seja, antes do recebimento da mercadoria com a NF nº 24530175;

- não há qualquer menção no corpo da NF nº 24530175, emitida de 25/08/20, informando que foi emitida para regularizar mercadoria supostamente entregue no dia 24/08/20;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- embora no “requerimento” a Impugnante tenha marcado/evidenciado a placa do veículo nas NFs nºs 11413, 11414 e 24530175, isso não tem o condão de dizer que se trata da mesma mercadoria, pois o mesmo veículo pode ter feito ambos os transportes;

- afasta, por antecipação, eventual alegação de que as mercadorias foram transportadas diretamente do produtor rural, situado em Serra do Salitre, para a empresa para a qual foram emitidas as NFs nºs 11413, 11414, localizada em Igaratinga, no intento de buscar entendimento de que estavam acobertadas, visto que, nessa hipótese, as notas fiscais nºs 11413 e 11414 seriam ideologicamente falsas, não sendo documento hábil para o transporte das mercadorias remetidas diretamente para terceiros, ou seja, a nota fiscal diz que as mercadorias estão saindo do endereço da Autuada quando, na realidade, estariam saindo de outro endereço.

Aduz o Fisco que não é o fato de se alterar datas cujas diferenças são de apenas um dia, que tornam verdadeiras as alegações da Impugnante. Cita outro exemplo, no qual a Impugnante pretende que a NF nº 20040366, de 19/08/19, seja alterada a data de entrada para 18/08/19, sob a alegação de que esta operação se refere às mesmas mercadorias vendidas por meio das NFs nºs 5613 e 5614, ambas de 18/08/19.

Destaca que no referido requerimento há pedido de alteração de notas fiscais de devolução para a mesma data da nota fiscal que remeteu as mercadorias, mas sem comprovação de que isso seja verdade. A maioria das notas fiscais de devolução foram emitidas pela própria Impugnante, e não faz menção alguma de que estavam sendo emitidas para regularizar operações já retornadas em datas anteriores.

Como exemplo, a nota fiscal de devolução nº 39657 de 16/12/22, juntada aos autos no arquivo denominado “Milho\_2022 – pt.05.pdf”, a qual a impugnante requer alteração da data da NF para 09/12/22, relacionando à NF nº 39154, de 09/12/22, e CTCR nº 33343, de 09/12/22.

Pontua que os documentos demonstram que a mercadoria foi vendida em 09/12/22 e retornou dia 16/12/22. Aduz que, provavelmente, a Impugnante está se apegando no fato da NF de devolução nº 39657 fazer referência à NF de venda, mas o que está em discussão é a data da devolução. O documento emitido pela própria Autuada afirma que a data de saída/devolução da mercadoria foi 16/12/22 às 16:56 horas.

Destaca que, além da nota fiscal ter sido emitida por ela mesma, não houve registro da impossibilidade da entrega da mercadoria, conforme determina o inciso XXIII, do §1º, da cláusula décima oitava-A, do Ajuste SINIEF 09/2007 a justificar a devolução na mesma data.

Discorre sobre a impertinência do pedido de alteração de data de notas fiscais que sequer tem efeito sobre o resultado do levantamento quantitativo.

### **Da Manifestação da Impugnante e do Fisco**

Regularmente intimada, a Impugnante comparece às 14.000/14.002, aduzindo que a nova manifestação apresentada pelos Impugnantes visou trazer mais

hipóteses que destacam as circunstâncias já sustentadas, qual seja, de que existiram alguns erros operacionais nas emissões das notas fiscais, e não a prática deliberada de operações desacobertas de documentação fiscal.

Sustenta que todos os exemplos são fartamente corroborados pelos documentos oportunamente acostados aos autos, os quais demonstrariam que as operações foram, em função do referido erro operacional, praticadas em datas diversas do que aquelas constantes no LEQFID. O que entende suficiente para demonstrar que, conforme defendido pelos Impugnantes, não houve propriamente a perpetração de operações desacobertas de documentos fiscais, mas, em verdade, apenas o desencontro das datas da emissão das notas fiscais.

Por sua vez, a Fiscalização comparece às págs. 14.003/14.004, reiterando as manifestações anteriores.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior (págs. 14.005/14.012).

---

#### **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/Autuada requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos de vícios no lançamento.

Alega que a Autoridade Autuante iniciou os trabalhos fiscalizatórios com o fito de verificar o cumprimento de obrigações principais e acessórias por parte da Impugnante, conforme consta do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (trecho por ela recortado), o que, no seu entendimento classifica-o, nos termos do art. 66, inciso II, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA, como procedimento fiscal exploratório.

Em face disso, sustenta que o Agente Fiscal teria desrespeitado o previsto nos arts. 66, inciso II, e 67, inciso III, do RPTA, uma vez que deixou de notificar e cientificar a Impugnante do início e término do procedimento exploratório, promovendo diretamente a lavratura do AIAF.

Todavia, tal argumento não se sustenta.

Cabe esclarecer que está previsto no RPTA, em seus arts. 66 e 67, procedimentos fiscais auxiliares, que não caracterizam o início de ação fiscal (monitoramento, exploratório, cruzamento eletrônico de dados), por meio dos quais, constatada infração à legislação tributária, ensejará a lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal, procedimento este preparatório para o lançamento.

No caso em discussão, não há que se falar em cientificação da Contribuinte do início e do término do procedimento auxiliar de fiscalização exploratório, uma vez que este não foi realizado pelo Fisco, e, como é cediço, é uma faculdade do Fisco utilizá-lo ou não, a depender da sua conveniência, sendo, portanto, ato discricionário da Administração Tributária.

No caso em discussão, como verificado pela própria Autuada e demonstrado nos presentes autos, a ação fiscal teve início com a lavratura do AIAF nº 10.00046245.32 (págs. 4), acompanhado das intimações para apresentação de documentos e informações relacionados com a ação fiscal, conforme previsto no art. 69 e 70 do RPTA. Confira-se:

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

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

(...)

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

(Grifou-se)

Portanto, não há qualquer irregularidade no procedimento fiscal, uma vez que o Fisco emitiu o AIAF, instrumento previsto na legislação, para cientificar a Contribuinte do início da ação fiscal.

No tocante às alegações de nulidade em face da suposta necessidade de se considerar os créditos existentes na conta gráfica da Contribuinte para apuração de eventual débito tributário, bem como a existência de suposto erro na base cálculo do imposto, em descompasso com o disposto no art. 142 do CTN, em razão de alegados erros na elaboração do LEQFID, estas confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Por fim, cabe pontuar que o presente 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 toods do RPTA.

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

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

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos documentos, livros e arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD da Contribuinte, ocorridas nos exercícios fechados de 2019, 2020, 2021 e 2022.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a multa isolada relativamente às entradas desacobertas.

Foi incluído, como Coobrigado, no polo passivo da autuação, o administrador, nos termos dos arts. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Relata o Fisco que realizou diligência no estabelecimento da Autuada, no qual verificou-se não haver local para armazenagem de grãos, conforme demonstra a contagem física de mercadorias, realizada em 31/05/23, anexa às págs. 170/171 do e-PTA.

Em face disso, e, considerando que a Contribuinte declarou nos arquivos eletrônicos do Sped transmitidos nos meses de fevereiro dos anos de 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, a existência de estoques de mercadorias de sua propriedade, o Fisco intimou a Contribuinte a esclarecer onde os estoques desses produtos estavam guardados/ estocados nas respectivas datas dos inventários (31/12).

Diante das respostas apresentadas pela Contribuinte, e, em face da constatação de não haver local para armazenagem das mercadorias, o Fisco considerou em todos os exercícios, o estoque em 31/12 como “zero”, tendo procedido o levantamento quantitativo, conforme Anexos 7 a 10, o qual resultou na constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Inicialmente, insta esclarecer que há um equívoco na afirmativa do Impugnante/Coobrigado, quando alega que a imputação fiscal parte de presunções por ficção legal, e que o Fisco, utilizando-se do Leqfid, analisou as obrigações acessórias cumpridas pela Autuada, precisamente informações e documentos fiscais por ela apresentados, e, em seguida, com base no art. 194, § 5º, inciso I, do RICMS/02, presumiu a ocorrência de saídas desacobertas quando o saldo de estoque apurado era superior ao declarado pela Contribuinte; e entradas desacobertas quando se constatava um saldo de estoque em volume inferior àquele declarado pela empresa autuada.

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.

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Consiste, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente ou por período.

Trata-se de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02:

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

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.

No caso em discussão, foram apuradas entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme demonstrado nos relatórios Leqfid 2019, Leqfid 2020, Leqfid 2021 e Leqfid 2022 e planilhas *Excel* Demonstrativos do Crédito Tributário relativo às entradas e às saídas desacobertas (anexos da Reformulação).

A Impugnante/Autuada alega, em sua defesa, que, da análise detida do levantamento, verifica-se a existência de inúmeros erros, que comprometeriam a autuação fiscal, os quais estariam demonstrados no laudo pericial ora anexado (Doc.05).

Oportuno registrar que o Fisco acatou parte os argumentos da Defesa, promovendo a reformulação do lançamento, restando superadas as alegações quanto às notas fiscais não consideradas no Leqfid, relacionadas no Doc. 06, anexo à Impugnação.

Em seguida, a Impugnante Autuada aponta como incorreta a inclusão no Leqfid de 35 notas fiscais de entrada, as quais, alega que referem-se a operações que não vieram a ocorrer, tendo sido tais notas fiscais erroneamente emitidas por fornecedores da Impugnante e aludem-se a três situações distintas:

I) operações que não foram praticadas e, justamente por isso, as notas fiscais de entrada foram canceladas por seus emissores (Doc.07);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II) operações que aconteceram, mas foram acobertadas por outras notas fiscais de entrada, donde se extrai que os fornecedores fizeram uma emissão em duplicidade (Doc.08); e

III) operações que não foram praticadas pela Impugnante e, por isso, ela não as reconhece, as quais conta-se com declarações dos emitentes dos documentos fiscais informando a existência de equívoco na emissão deles (Doc.08).

Em relação às notas fiscais relacionadas nos documentos anexos à Impugnação, o Fisco, mediante análise, chegou às seguintes conclusões, transcrito da Manifestação Fiscal:

Analisando as 35 notas fiscais onde alega que as operações não foram praticadas, inicialmente cabe esclarecer que não houve qualquer comunicação/denúncia espontânea, anterior ao início da ação fiscalizadora, de que houve algum erro de emissão das mesmas, conforme determina o artigo 16, inciso VIII, da Lei 6.763/75.

Foi dada ciência pela impugnante em diversas delas conforme pode ser visto através de consulta ao site das notas fiscais eletrônicas, bem como, em algumas delas, isso pode ser visto no Anexo 17 dos autos.

A maior parte das 35 notas, não foram escrituradas pela impugnante (estão relacionadas no Anexo II da intimação do Fisco de 31/05/2023), e, desta forma, foi objeto de intimação fiscal em 31/05/2023, a dar os devidos esclarecimentos.

Entendendo o Fisco que os esclarecimentos foram insuficientes, foi lavrado auto de infração nº 01.003202417.59 para fins de cobrar a falta de escrituração das notas fiscais. Referido auto de infração foi pago pela autuada. Ou seja, ela própria reconheceu que houve falta de escrituração das notas fiscais, mas, agora, parece se arrepender disso.

Parte das 35 notas foram escrituradas pela autuada como notas canceladas (NFs nºs 25457179, 29521322, 29521188, 29522488, 29801433, 29818550 e 37150), ou seja, escriturou incorretamente, pois as notas não estavam canceladas (Anexo III da intimação 01 de 31/05/2023).

(Grifou-se)

(...)

Mediante análise das planilhas anexadas pela Impugnante, o Fisco acatou a alegação quanto às notas fiscais canceladas pelos emitentes (nº 18371072 de 25/03/19, nº 19296111 de 17/06/19 e 22251217 de 22/02/20), listadas na planilha Doc. 07, promovendo a exclusão delas do Leqfid.

Sustenta a Defesa (item III.4.B da Impugnação), que foram incluídas no Leqfid notas fiscais de entrada que foram equivocadamente emitidas por fornecedores da Impugnante, as quais se encontram listadas na planilha anexa (Doc. 08), sendo tal erro decorrente de emissão de notas fiscais em duplicidade pelo fornecedor da Autuada.

Cita às págs. 17/19 da Impugnação, exemplos, que entende demonstrar que houve emissão de 2 (duas) notas fiscais para uma mesma operação de aquisição de soja do produtor rural.

Por seu turno, responde o Fisco que não houve qualquer comunicação/denúncia espontânea de irregularidades em relação às referidas notas fiscais, anteriormente ao início da ação fiscal.

Pondera que é perfeitamente possível ocorrer duas operações com a mesma quantidade de mercadorias. O fato de terem sido emitidas duas e até três notas fiscais com poucos minutos de diferença uma da outra e com quantidades iguais, não são provas inequívocas de que ocorreu somente uma das operações.

Aduz que as notas fiscais foram emitidas anos atrás (a maioria delas inclusive foi dada ciência pela Autuada no Portal da NFe), e não se tomou providência alguma para comprovar a inexistência de operações, levando à conclusão de que as operações descritas nas notas realmente ocorreram.

Cita a título de exemplo, outras notas fiscais que estão relacionadas no Leqfid, em que foram emitidas em datas e quantidades iguais por um mesmo fornecedor, as quais estão devidamente escrituradas e, portanto, não houve duplicidade na emissão das mesmas.

Destaca que a própria Impugnante confirma que os 10 (dez) fornecedores se negaram a cancelar os documentos (item 56 do tópico “III.4.B” de sua impugnação), dizendo que “...a impugnante comunica que chegou a entrar em contato com os fornecedores, empreendendo todos os esforços para o cancelamento das notas fiscais de entrada que, conforme demonstrado à exaustão, foram emitidas em duplicidade. Porém, apesar dos inúmeros requerimentos das impugnante, eles não adotaram essa providência”.

Registra, ainda, o Fisco, que em alguns casos, em que foi alegada a emissão de notas fiscais em duplicidade, nem sequer houve coincidência entre quantidades e valores consignados nas supostas notas fiscais duplicadas.

Para mais sustentar seus argumentos, o Fisco faz uma análise detalhada das 31 (trinta e uma) notas fiscais relacionadas no Doc. 08, apresentado pela Impugnante, às págs. 10/13 da Manifestação Fiscal, apontando os fatos que levam à conclusão de que tais notas fiscais não são duplicadas, como alega a Impugnante, em resumo:

- não houve qualquer comunicação de existência de irregularidades na emissão de notas fiscais, anteriormente à ação fiscal, diga-se, algumas até a quatro anos após a suposta emissão dos documentos fiscais irregulares;

- as notas fiscais encontram-se ativas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, portanto, não foram canceladas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

-as supostas notas fiscais emitidas não possuem qualquer referência a se tratarem de notas fiscais emitidas em substituição à outras.

Por oportuno, a título de exemplo, traz-se alguns anotações do Fisco sobre os documentos relacionados na planilha Doc. 08, que também demonstram incoerências nos argumentos da Defesa:

- Notas Fiscais nº 100 de 30/07/19 e nº 000.068 de 10/09/19: a Autuada deu ciência da operação da nota 100 em 07/08/19 e confirmou a operação da NF nº 68 em 07/10/19;

- Nota nº 20094714 de 22/08/19 – a Autuada alega que a operação foi realizada por meio da NF 20095218, mas não comprovou. A NF não foi cancelada e foi dada ciência da operação no Portal da NFe, pela Agromercantil S/A, em 10/09/19. Além disso, dentre os documentos que a Autuada enviou ao Fisco para fins de atender à intimação de 31/05/23, consta um e-mail do contador do emitente dizendo que a nota está escriturada no livro caixa, conforme pode ser visto no Anexo 2 dos autos.

- Nota Fiscal nº 22655016 de 20/03/20: informa a Impugnante que esta foi substituída pela NF nº 22649933. Em resposta à intimação entregue pela Agromercantil ao Fisco (respostas à intimação 01 do Fisco no Anexo 2 dos autos) esta NF é válida pois substituiu a nota 22649933 que foi cancelada, mas escriturada indevidamente como nota ativa pela Agromercantil.

Nesse caso, o Fisco não considerou a NF nº 22649933 e considerou a nota correta que é a de nº 22655016.

Destaca o Fisco que isso demonstra o quanto a empresa está “enganada” em sua impugnação, pois ao atender ao Fisco disse que a NF é válida, mas agora, na impugnação, diz que a NF nº 22655016 foi substituída pela NF nº 22649933, quando a realidade é justamente ao contrário.

- Notas Fiscais nºs 25155146 e 25157175, ambas de 13/10/20, 25157624, 25199300, 25199406 e 25199892, estas de 16/10/20; 25312397, 25312464 e 25312547 sendo as três de 26/10/20 e 25632641 de 08/01/21: na impugnação, foi dito que estas notas foram substituídas, respectivamente pelas Notas Fiscais nºs 3443, 3442, 3441, 3446, 3445, 3444, 3447, 3448 e 3449. Encontram-se ativas e com ciência da Agromercantil desde outubro/2020. Na impugnação, a empresa diz que houve duplicidade de notas fiscais, com notas avulsas. No entanto, após ser intimada (intimação 01 de 31/05/23 constante dos autos) a dar esclarecimentos sobre a não escrituração das referidas notas, a Autuada respondeu apresentando declarações do emitente de que as mercadorias das Notas Fiscais nºs 25312464, 25312397, 25312547, 25155146, 25157175, 25157624, 25199300, 25199406 e 25199892 foram recusadas pelo destinatário (resposta no Anexo 2 dos autos).

Aduz o Fisco que a Autuada não comprovou a recusa das mercadorias à época, e, desta forma, o Fisco não acatou os esclarecimentos. Além disso, as notas não foram canceladas e possuem a ciência da operação pela Agromercantil desde outubro/2020, o que não permite crer que todas as operações ocorridas nos dias 13, 16 e 26 de outubro de 2020 teriam sido recusadas. Inclusive, consta das referidas NFs, que

o transportador já havia sido contratado, pois, todas as notas contêm as placas/nomes dos transportadores.

- Em relação à Nota Fiscal nº 25632641 de 08/01/21, foi dito e apresentado declaração do emitente dizendo que a nota foi emitida com CFOP incorreto e substituída pela nota 25632677 de 15/01/21 (resposta/declaração contida no Anexo 2 dos autos). Referido argumento não procede, pois ambas as notas são relativas à NF-mãe nº 25632627 que se refere a 1.200.000 kg de milho. E, ainda, somando o peso da mercadoria da NF 25632641 com o peso das demais notas fiscais que fazem referência à NF nº 25632627, não totaliza os 1.200.000 kg. Foi dada ciência da operação em 09/01/21, bem como consta no corpo da NF a identificação do transportador. Considerando que o motorista e placa do caminhão já estavam contratados, acaso o erro de CFOP tivesse sido descoberto a nota teria sido emitida no mesmo dia e não 7 dias depois. Além disso, não constou no corpo da nota 25632677, informação de que foi emitida em substituição de outra nota (no caso a de nº 25632641), bem como, não houve qualquer comunicação da irregularidade ao Fisco.

Em relação à situação acima, registra o Fisco, ainda, que, tendo constatado que ambas as Notas Fiscais ( N°s 25632641 e 25632677 de 15/01/21) citam a NF nº 25632627, e, que nesta consta a venda de 1.200.000 kg (um milhão e duzentos mil quilogramas), e, ainda, que não há notas emitidas com quantidade que atinjam a totalidade dos 1.200.000 kg (um milhão e duzentos mil quilogramas) de milho, ou seja, verificando que havia inconsistência entre a quantidade vendida e a quantidade entregue, o Fisco fez nova intimação em 09/08/23 para que a empresa explicasse o recebimento das mercadorias adquiridas através da NF 25632641 (intimação anexa aos autos), e a empresa respondeu que o produtor deixou de entregar 96.340 kg (noventa e seis mil e trezentos e quarenta quilogramas) e por isso fizeram o desfazimento, conforme termo de desfazimento apresentado com data de 04/03/21, mas a assinatura digital é de agosto/23 (resposta e termos desfazimento no Anexo 4 dos autos).

Como se vê, a Impugnante não logrou comprovar que as notas fiscais de entradas relacionadas no Doc. 08, de fato, se referem a operações de venda emitidas pelos seus fornecedores em duplicidade, uma vez que todas as notas fiscais não foram canceladas, se encontram ativas no Portal da Nota fiscal Eletrônica; a Autuada deu ciência no referido Portal de conhecimento das operações, bem como, não há qualquer comunicação de irregularidade ao Fisco, anterior ao início da ação fiscal, não havendo como se acatar o argumento da Defesa.

Tampouco logrou êxito em comprovar a Autuada o argumento de que vários fornecedores da Impugnante, nas tratativas realizadas, atribuíram o erro de emissão em duplicidade das notas fiscais a algum erro no Siare.

Trata-se apenas de argumento, sem qualquer comprovação documental.

A Impugnante afirma que seria indevida a inclusão da Nota Fiscal de nº 2319578509, de 01/03/22, a qual não teria acobertado operação praticada pela Impugnante, mas apenas decorrente de erro do seu emissor.

Alega que, ainda durante a fase fiscalizatória, após a autoridade fiscal indagá-la sobre referida a nota fiscal de entrada, emitida contra ela e não escriturada, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante informou que desconhecia totalmente a operação e não a havia praticado. E que, em contato com o fornecedor, requereu que ele cancelasse a referida nota fiscal de entrada. Ele sustentou, contudo, que não conseguia fazer o cancelamento do documento fiscal, mas, declarou que a operação não ocorreu, declaração essa apresentada ao Fisco.

Por seu turno, afirma o Fisco que a Impugnante afirma desconhecer totalmente a operação, mas não é bem assim, pois a nota fiscal foi escriturada pela Impugnante como cancelada (escrituração da nota como cancelada no registro C100 – Anexo 42 dos autos).

Aduz que, a Autuada foi intimada a prestar esclarecimentos sobre três notas fiscais emitidas pelo mesmo produtor rural, as quais estavam escrituradas como canceladas (029801433 de 14/09/21, 029818550 de 15/09/21, e a NF nº 31957850 de 01/03/22), e que se encontravam ativas no Portal de NFe.

Ressalta que todas elas estão com ciência das operações pela Autuada no Portal da NFe, sendo que foi dada a ciência da nota 31957850, pela “Agromercantil S/A, em 02/03/22, ou seja, mais de um ano antes do início da ação fiscal na empresa.

Relata o Fisco que, em 12/07/23, a intimada disse que desconhecia as operações das Notas Fiscais nºs 029801433 e 029818550 e afirmou que as operações teriam ocorrido por meio das Notas Fiscais nºs 29782939 e 29818613, nada dizendo sobre a NF nº 31957850. Noutro momento, em 25/08/23, a empresa disse que não realizou as três operações (não mais disse que as operações das notas 029801433 e 029818550 teriam ocorrido através das notas 29782939 e 29818613), e juntou três declarações do produtor dizendo que as operações não ocorreram.

Com razão o Fisco.

Constata-se que, após ter dado ciência das operações, no caso, da NF nº 31957850, em 02/03/22, afirma depois, a Impugnante, quando intimada, em razão da ação fiscal, que tal operação não teria ocorrido, se quedando inerte por mais de 17 meses, sem qualquer comunicação ao Fisco.

Não se pode acatar declarações produzidas, após o início da ação fiscal, para ajuste de eventuais diferenças identificadas no levantamento quantitativo de mercadorias, baseado em arquivos Sped enviados pela própria Impugnante.

Como exposto pelo Fisco, a Autuada registrou o evento de ciência da operação destas NFe, conforme se comprova o “*print*” retirados em consulta ao site <[intranet2.fazenda.mg.gov.br/documentoseletronicos/sistema/sicaf/consulta/nfe/consultadetalhada.xhtml](http://intranet2.fazenda.mg.gov.br/documentoseletronicos/sistema/sicaf/consulta/nfe/consultadetalhada.xhtml)>, colacionado às págs. 1.870 dos autos.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02 - Anexo V

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

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

II - operação não realizada: manifestação do destinatário declarando que a operação descrita na NF-e foi por ele solicitada, mas que não se efetivou;

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

*Acrescidas as alíneas "d" e "e" ao inciso II da cláusula décima quinta-B pelo Ajuste SINIEF 38/21, efeitos a partir de 01.12.21.*

d) Ciência da Emissão;

e) Ator Interessado na NF-e-Transportador.

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

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

***Nova redação dada ao caput da cláusula décima quinta-C pelo Ajuste SINIEF 44/20, efeitos a partir de 11.12.20.***

**Cláusula décima quinta-C** Os eventos Confirmação da Operação, Desconhecimento da Operação ou Operação não Realizada poderão ser registrados em até 180 (cento e oitenta) dias, contados a partir da data de autorização da NF-e.

Redação original, efeitos até 10.12.20.

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Verifica-se da Consulta Detalhada ao Siare, (pág. 1870) que a Impugnante registrou o evento da ciência da operação referente à NF nº 31957850, autorizada em 01/03/22, no dia seguinte. Entretanto, não registrou, posteriormente, o registro do evento “Desconhecimento da operação”, dentro do prazo previsto na legislação.

Diante de todo o exposto, não pode prosperar o argumento da Impugnante de que não registrou a operação de entrada no Sped, em razão de que esta não teria sido efetivamente realizada.

O mesmo entendimento se aplica às 31 (trinta e uma) notas fiscais de entrada, as quais alega haver duplicidade de emissão, visto que em todas as operações, a Impugnante registrou o evento de “Ciência de emissão” e não registrou “Operação não realizada” ou “Desconhecimento da operação”, posteriormente.

No tocante ao alegado agrupamento indevido do produto milheto, no Leqfid de 2021, o qual teria sido considerado pelo Fisco como milho, tal argumento foi acatado e promovida a exclusão da Nota Fiscal nº 29200114, de 04/08/21, do Leqfid.

Alega, ainda, a Defesa que, mediante análise da escrita fiscal da Impugnante, verificou-se a ocorrência de erros na escrituração de documentos fiscais de entrada, tendo ocorrido o registro da data de entrada das mercadorias apenas após a emissão das correspondentes notas fiscais de saída, que ensejaram as supostas divergências fiscais de entrada e saídas desacobertadas.

Aduz que o laudo pericial anexo (Doc. 05) cita a título de exemplo a soja no ano de 2020: apesar de o Leqfid, por ter sido confeccionado com o referido descompasso, apontar a movimentação de 1.109.035 kg (um milhão cento e nove mil e trinta e cinco quilogramas) desacobertados de documentos fiscais, a diferença entre as saídas e as entradas acobertadas da Impugnante no referido período seria de apenas 25.921 kg (vinte e cinco mil, novecentos e vinte e um quilogramas) ou seja, a diferença de 1.083.114 kg (um milhão, oitenta e três mil, cento e quatorze quilogramas) apontada no Leqfid decorre de mero descompasso entre as datas de emissão ou registro das notas fiscais de saída.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Conforme se observa às págs. 16 (dezesseis) do referido Laudo de Auditoria e Perícia Contábil (Doc. 05), o subscritor do Laudo utiliza o Resumo da Movimentação do produto soja, em 2020, comparando a quantidade de entradas acobertadas com a quantidade de saídas acobertadas, desconsiderando a movimentação diária das mercadorias.

Entretanto, o levantamento quantitativo financeiro diário, como o próprio nome indica, é realizado considerando a movimentação de mercadorias diariamente, podendo resultar em “entrada Desacobertada – Saída Sem Estoque – SSE”.

Essa irregularidade ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias registrada no dia, identifica-se que houve emissão de documento fiscal de

saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “saída sem estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Já as ocorrências de “Estoque desacoberto” e “Saída desacoberta”, somente são verificadas ao final do período. O estoque desacoberto ocorre quando o estoque declarado é maior do que o estoque apurado, ou aritmético, enquanto a saída desacoberta ocorre quando o estoque declarado é menor do que o estoque apurado, ou aritmético.

Acerca do suposto descompasso entre a entrada e saída das mercadorias, a Impugnante alega que a grande maioria destas situações são decorrentes de uma dificuldade técnico-operacional dos seus produtores/fornecedores, circunstância que ocasionava na demora na emissão das notas fiscais de entrada e, em muitos casos, a emissão somente ocorria após a concretização da própria operação de saída das mercadorias.

No intuito de comprovar tal alegação, a Impugnante apresenta planilha (Doc. 10), em que afirma ter feito o cruzamento de diversas operações de entrada e saída, que no seu entender, demonstraria a correspondência entre elas, malgrado a distorção na ordem de registro delas. Apresenta, ainda, documentos (contratos, tickets de carregamento, comprovantes de pagamentos, entre outros), a fim de comprovar a suposta relação entre as operações de entrada e saída.

Insta informar que o Fisco acatou, parcialmente o argumento da Autuada, com relação às datas de entradas das seguintes notas fiscais, em face das comprovações apresentadas pela Impugnante:

- Nota Fiscal nº 000266 de 09/02/19 para 06/02/19, considerando a data da emissão da NF;

- As Notas Fiscais nº 26819 de 22/11/19 para 21/11/19; nº 30988 de 02/09/22 para 01/09/22; nº 37799 de 16/07/22 para 13/07/22; e nº 37798 de 16/07/22 para 15/07/22, por entender que restou comprovado que a “Agromercantil” emitiu algumas notas fiscais de vendas de mercadorias que estavam depositadas em armazéns gerais, onde não houve transporte, mas apenas transferência de titularidade, e, no entanto, o armazém geral somente emitiu a nota fiscal de retorno da mercadoria depositada pela “Agromercantil” após a emissão das notas de vendas.

Registre-se que planilha denominada Doc. 10 corresponde ao Anexo 30 do e-PTA e os documentos acostados como prova encontram anexados como Anexos 31 e 32 do e-PTA.

Mediante análise dos referidos documentos, o Fisco, assim se manifestou em relação aos documentos não acatados:

Por outro lado, em relação às notas mencionadas nas “Provas 02, 04, 06 e 09” mencionadas na planilha do anexo 30, não restou comprovado que as notas de entradas e de saídas se referem às mesmas operações/mercadorias. Aliás, verificando a correlação

feita na prova 04, não vimos erro apontado no tópico III.6 da impugnação.

Em relação às provas 02, 06 e 09, bem como em relação ao exemplo contido na impugnação sobre a notas fiscal 21891461, cumpre tecermos algumas considerações. De forma resumida, verifica-se que a impugnante afirma, sem provas concretas, que seus fornecedores entregaram mercadorias desacobertadas de notas fiscais, e ela emitiu notas fiscais vendendo as mercadorias, e somente dias após tudo isto é que os fornecedores vieram a emitir suas notas fiscais de venda para a autuada, ou seja, a própria impugnante reconhece que houve entradas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais passíveis de cobrança de imposto em razão da não aplicação de isenção do ICMS em operações praticadas sem notas fiscais.

Seria o caso das seguintes notas fiscais de entradas citadas no exemplo do tópico “III.6” e no Anexo 30: notas n.ºs 21891461 de 20/01/2020, 17963720 de 14/02/2019, 31756650 de 15/02/2022 e 31756679 de 15/02/2022. Está ela a alegar a própria torpeza em seu favor, o que não é cabível.

Estas quatro notas emitidas (acima descritas) não fazem referência a nenhuma nota de saída, ou seja, não há como identificar as operações, pois os grãos – milho, soja, sorgo, não são produtos perfeitamente identificáveis, como é o caso de um veículo que possui n.º de chassi. Se os produtores rurais tivessem emitido notas fiscais após a entrega das mercadorias, deveriam ter mencionado nas notas ou comunicado ao Fisco que as notas estavam sendo emitidas para regularizar mercadorias já transportadas (artigo 16, inciso VIII, Lei 6.763/75), bem como recolhido o ICMS devido (as notas fiscais mencionadas fazem referência a utilização de isenção de ICMS), mas isso não ocorreu.

(...)

As alegações da impugnante em seu aditamento, também não comprovam que ocorreram emissões de notas fiscais de entradas posteriormente à ocorrência das operações, e, ainda que fosse verdade, não se trata de meros erros pois comprovariam entradas desacobertadas sujeitas ao ICMS.

Aduz o Fisco, ainda, que o mesmo se aplica ao exemplo trazido pela Impugnante, relativo às Notas Fiscais de saída n.ºs 24038 e 24040, emitidas em 10/02/22 e a Nota Fiscal de entrada n.º 7022, emitida em 16/02/22.

Nota-se que a própria Impugnante afirma que *“a existência apenas de atraso na emissão da nota fiscal de entrada nº. 7.022 com o CT-e e o ticket de descarregamento das mercadorias junto ao comprador da impugnante: eles comprovam que o transporte e a entrega aconteceram, respectivamente, no 09 e 11 de fevereiro de 2022, ou seja, antes da emissão da nota fiscal de entrada, que ocorreu em 16 de fevereiro de 2022”*.

Ou seja, a própria Impugnante admite que a suposta saída ocorreu antes da entrada da mercadoria.

Verifica-se dos documentos acostados pela Defesa que estes não se prestam a comprovar o registro das notas fiscais de entradas em datas posteriores à da efetiva entrada no estabelecimento, mas, ao contrário, estão a confirmar que a Autuada deu saída a mercadorias sem que houvesse estoque registrado para acobertá-las.

Continua a Impugnante a justificar as distorções apuradas por meio do Leqfid com sendo erros de “escrituração fiscal”.

Sustenta ser necessário o ajuste e correção dos seguintes erros de escrituração, os quais estão identificados, mediante novo processamento do Leqfid, quais sejam: i) escrituração de documentos fiscais indicando o produto ou CFOP errado nas suas obrigações acessórias; ou ii) por um erro do emitente, houve a emissão em duplicidade de documentos fiscais, que, apesar das insistentes tentativas, não puderam ser cancelados, e a Impugnante, induzida a erro, escriturou-os também em duplicidade.

Registre-se que o Fisco acatou o argumento da Impugnante no tocante às Notas Fiscais de entrada nºs 31109403, 31109512, 31109625 e 31109715, que foram erroneamente escrituradas com a indicação do produto “milho”, tendo na verdade acobertado operações com “sorgo em grãos” e alterou o Leqfid, bem como alterou ainda, os produtos das Notas Fiscais nºs 000006493 e 000006494, ambas de 25/10/19, de “sorgo” para “soja”, conforme Termo de Reformulação do Lançamento.

Na mesma toada, alega a Impugnante que, no tocante à Nota Fiscal nº 30077524, que acobertou operação com sorgo no ano de 2021, constatou-se que o seu fornecedor, emitente do documento fiscal, equivocou-se ao consignar o CFOP, indicando erroneamente o 5.922, quando o correto seria o 5.102, tendo induzido a Impugnante a erro, quando da escrituração da entrada da referida nota fiscal erroneamente como CFOP 1.922, quando o correto seria o CFOP 1.102, como esclarece o excerto do laudo pericial anexo (Doc. 05).

Com o intuito de comprovar que a Nota Fiscal nº 30077524 acobertou, em verdade, uma efetiva operação de compra para comercialização, e por isso o CFOP adequado seria o 1.102, a Impugnante acosta aos autos contrato celebrado com o produtor e o comprovante de pagamento da mercadoria (Doc. 12), nos quais constaria a mesma data e o valor correspondente ao preço das mercadorias.

Entretanto, não acatou o Fisco tal argumento por entender que os documentos apresentados para tal comprovação não são capazes de demonstrar que houve movimentação das mercadorias por meio da NF-e nº 30077524, como pretendeu fazer crer a Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que o CFOP consignado na referida NF foi o 5.922, o qual foi registrado pela Impugnante em sua escrita como 1.922, informando o campo “natureza da operação”, a informação “Lançamentos” (cópia da NF – págs. 41 da Impugnação).

Trata o CFOP 5.922 do registro de operações de simples faturamento, decorrente de venda para entrega futura. Portanto, não há nesse momento, movimentação de mercadoria.

“5.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura

Classificam-se neste código os registros efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura.”

Como bem pontuado pelo Fisco a referida nota fiscal não informa dados do transportador, ao contrário, no campo próprio para tal informação está consignado “sem frete”. Ademais contratos existentes entre as partes e pagamento efetuado são atos que envolvem apenas as partes, e, não podem ser oponíveis à Fazenda Pública.

Ressalte-se que o contrato de compra e venda de mercadoria, bem como o suposto pagamento a ele relativo não tem o condão de comprovar que a efetiva movimentação das mercadorias se deu por meio da Nota Fiscal nº 30077524, de 04/10/21, justamente por esta se tratar de remessa para entrega futura, podendo inclusive a entrega ter sido realizada em momento posterior.

Ademais, não apresentou a Autuada qualquer comunicação da suposta irregularidade documental, observados os prazos previstos na legislação para tal mister, ou mesmo que tenha realizado denúncia espontânea, a fim de regularizar a escrita fiscal.

Portanto, como assim não o fez, e, considerando que os documentos ora apresentados não lograram êxito em comprovar que a movimentação das mercadorias efetivamente ocorreu por meio da NF nº 30077524, corretamente agiu o Fisco em não considerá-la no levantamento quantitativo.

No tocante ao argumento de que houve duplicidade de emissão de documentos fiscais para acobertamento de uma mesma operação, quais sejam: as Notas Fiscais nºs 13008 e 13054, emitidas em 08/10/20 e 13/10/20, respectivamente, e as notas fiscais de entrada emitidas pela Sino Armazéns Gerais Ltda nºs 1891 e 1992 com os mesmos dados, como produto, quantidade, valor, entre outros, este foi acatado pelo Fisco, tendo sido excluídas as Notas Fiscais nº 1991 e 1992 do Leqfid de 2020.

Como se vê, nas situações em que a Contribuinte comprovou haver incorreções no Leqfid, ainda que, decorrentes de escrituração incorreta por parte da Impugnante, o Fisco revisou o lançamento, em respeito ao princípio da verdade material.

No que diz respeito à alegação da Defesa de que a Fiscalização não observou o princípio da não cumulatividade, visto que o lançamento fiscal não considerou o saldo credor que a Impugnante detinha na sua escrita fiscal, cabe lembrar que o procedimento da recomposição da conta gráfica do ICMS, quando esteve

previsto na legislação tributária, não se aplicava à hipótese dos autos que se refere a saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, pois, à luz do que dispõe o art. 89, inciso I, do RICMS/02, esgotado está o prazo para recolhimento do imposto, então vencido:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal; (grifou-se)

Ademais, vale destacar que o Decreto nº 46.698/14, com produção de efeitos a partir de 01 de fevereiro de 2015, alterou os arts. 194 e 195 do RICMS/02 e excluiu, da legislação mineira, o procedimento fiscal de Verificação Fiscal Analítica – VFA:

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:

(...)

V - conclusão fiscal;

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

“V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;”

(...)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(...)

Constata-se que, com a nova redação do art. 195 do RICMS/02 foi extinta a recomposição da conta gráfica do ICMS para todo e qualquer procedimento fiscal, inclusive nos casos de créditos ilegítimos ou indevidos. E, ainda, o referido diploma regulamentar trouxe, no seu art. 1º, a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A, com as seguintes disposições:

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO Nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 89-A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Verifica-se que o art. 89-A do RICMS/02 veda a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido.

Cabe lembrar que autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), com base nos dados constantes nos documentos, livros e arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD da Contribuinte, ocorridas nos exercícios fechados de 2019, 2020, 2021 e 2022.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista a no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a multa isolada relativamente às entradas desacobertas.

Foi incluído, como Coobrigado, no polo passivo da autuação o administrador, nos termos dos arts. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 28/05/24, deferiu a juntada da petição protocolada no Siare, em 22/05/24, pela Contribuinte, e converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização analisasse e se manifestasse a respeito dos documentos juntados.

Foram juntados aos autos a Petição de págs. 4606/4613 e documentos de págs. 4614/13986.

Por meio da referida petição, a Impugnante vem expor que, como defendido na impugnação administrativa apresentada, teria sido identificada a ocorrência de inconsistências na emissão dos documentos fiscais relativos às entradas, os quais foram emitidos e/ou escriturados apenas após a emissão das correspondentes notas fiscais de saída, o que, somado aos demais aspectos fáticos já expostos, ensejariam as supostas divergências fiscais de entrada e saídas desacobertas.

Cita, mais uma vez, o laudo pericial anexado à impugnação (Doc. 05), e reafirma a defesa de que *“apesar de o LEQFID, por ter sido confeccionado com o referido descompasso, apontar a movimentação de 1.109.035 kg de soja desacobertos de documentos fiscais, a diferença entre as saídas e as entradas acobertas da impugnante no referido período é de apenas 25.921 kg, ou seja, a diferença de 1.083.114 kg apontada no LEQFID decorre de mero descompasso entre as datas de emissão ou registro das notas fiscais de entrada e saída”*.

Aduz que o descompasso entre a entrada e saída das mercadorias, decorre, em sua maioria “de dificuldade técnico-operacional dos produtores rurais que são seus fornecedores”, que seriam motivadas, em síntese por:

- indisponibilidade ou instabilidade no Siare, o que impedia ou atrasava a emissão da nota fiscal de entrada;

- o produtor rural dependia de terceiros para emitir as notas fiscais, como contabilidade externa, sindicatos, entre outros profissionais;

- problemas gerais com balança para a pesagem das mercadorias;
- diferença entre os pesos na origem e no destino, o que exigia a emissão de nota fiscal complementar; e
- ajustes no acerto final do contrato, onde se verificava que o produtor rural havia entregado mais mercadorias do que inicialmente contratado.

Alega a Impugnante que tais situações “ocasionavam na demora da emissão das notas fiscais de venda por parte dos produtores rurais e, em muitos casos, a emissão somente ocorria após a concretização da própria operação de saída das mercadorias pela Impugnante”.

Sustenta que, diante de tais circunstâncias, a Impugnante, ainda no prazo para apresentação da sua impugnação administrativa, realizou levantamento e por meio cruzamento de diversas operações de entrada e saída, teria demonstrado, a correspondência entre as notas fiscais de entrada e saída, malgrado a distorção na ordem de registro delas.

Cita como exemplo para demonstrar a existência da inconsistência operacional e a facilidade de se estabelecer a relação entre as entradas e saídas, as Notas Fiscais de Saídas nºs 11.413 e 11.414 e a Nota Fiscal de aquisição avulsa nº 24.530.175, emitidas, respectivamente, nos dias 24 e 25 de agosto de 2020.

Verifica-se que a Impugnante não traz nenhum argumento novo na referida petição.

A Impugnante revisita o argumento de que as divergências encontradas no Leqfid seriam decorrentes de inconsistências na emissão dos documentos fiscais relativos às entradas, os quais foram emitidos e/ou escriturados apenas após a emissão das correspondentes notas fiscais de saída. E que o suposto descompasso entre a entrada e saída das mercadorias, decorreria de dificuldade técnico-operacional dos seus produtores/fornecedores, circunstância que resultava na demora na emissão das notas fiscais de entrada e, em muitos casos, a emissão somente ocorria após a concretização da própria operação de saída das mercadorias.

Registre-se que tal argumento já foi refutado nas Manifestações Fiscais e foi objeto de análise no parecer da Assessoria, anexado aos presentes autos.

Os documentos, ora trazidos, apenas confirmam a constatação de que várias notas fiscais de saídas foram emitidas sem que houvesse mercadorias em estoque acobertadas por documentos fiscais.

A própria Impugnante admite que as supostas saídas ocorreram antes das entradas das mercadorias.

Verifica-se que os documentos acostados pela Defesa não se prestam a comprovar o registro das notas fiscais de entradas em datas posteriores à da efetiva entrada no estabelecimento, mas, ao contrário, estão a confirmar que a Autuada deu saída a mercadorias sem que houvesse estoque registrado para acobertá-las.

Mais uma vez, cabe destacar que o objetivo do levantamento quantitativo financeiro diário, procedimento idôneo e previsto na legislação, é, como o próprio nome indica, apurar a movimentação de mercadorias diariamente.

No tocante ao referido Laudo de Auditoria e Perícia Contábil (Doc. 05), como já exposto no Parecer da Assessoria do CCMG (págs. 4580/4603 dos autos), a análise nele exposta utiliza o Resumo da Movimentação do produto soja, em 2020, comparando a quantidade de entradas acobertadas com a quantidade de saídas acobertadas, desconsiderando a movimentação diária das mercadorias, portanto, não se presta a afastar o presente Leqfid.

Dentre os documentos apresentados por meio da Petição, verifica-se que a Impugnante também pretende alterar as datas de entrada de notas fiscais de devolução de mercadorias, por ela mesma emitidas, em datas posteriores às datas de emissão das notas fiscais de saídas, para as mesmas datas das notas fiscais que deram saída às mercadorias, o que também não pode ser acatado.

No exemplo destacado pelo Fisco (NF nº 39657 de 16/12/22), a Impugnante pretende alterar a data da nota fiscal de entrada da mercadoria para o mesmo dia da emissão da saída a ela relacionada (dia 09/12/22). Para tanto, apresenta além das referidas notas fiscais, o CTCRC emitido.

É cediço que a mercadoria não entregue ao destinatário deverá retornar ao remetente acobertada pelo mesmo documento fiscal de saída, e emitida nota fiscal de entrada, dentro do prazo da nota fiscal referenciada, nos termos do art. 78 do RICMS/02, o que não ocorreu, no exemplo apresentado:

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

I - emitir nota fiscal na entrada, observado o disposto no § 8º do art. 20 da Parte 1 do Anexo V, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso I nos registros próprios da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Parágrafo único. Na hipótese do caput:

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso, em discussão, a nota fiscal de entrada foi emitida dia 16/12/22, portanto, indicando uma devolução posterior à entrega efetivada. Esse é o fato documentado pela Contribuinte e corretamente considerado no Leqfid.

Insta mais uma vez destacar que o Leqfid foi realizado com base nos dados constantes nos documentos, livros e arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD da Contribuinte, não podendo-se acatar o pleito da Impugnante para alterar datas de emissão de documentos fiscais, devidamente emitidas e escrituradas nos livros fiscais.

Não logrou a Autuada comprovar os supostos erros técnico-operacionais, bem como não apresentou a Autuada, à época de sua suposta ocorrência, qualquer comunicação ao Fisco sobre o assunto.

Não se pode, após lavrado o Auto de Infração, em outubro de 2023, acatar a alegação da Autuada de supostos erros de emissão/escrituração de documentos fiscais, emitidos nos exercícios de 2018 a 2022, de modo a inviabilizar a apuração feita por meio de procedimento tecnicamente idôneo e baseado nos dados da escrita fiscal da Contribuinte.

Verifica-se, como admitido pela Defesa, que os documentos, ora apresentados, têm como objetivo *“trazer mais hipóteses que destacam as circunstâncias já sustentadas, qual seja, de que existiram alguns erros operacionais nas emissões das notas fiscais”*.

Por fim, em face da análise fiscal e dos fundamentos supra expostos a Assessoria do CCMG ratificou seu entendimento anterior.

Corretas, portanto, as exigências fiscais remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, sendo exigida somente a multa isolada relativamente às entradas desacobertadas. Confira-se:

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;

(...)

Registre-se que a Multa Isolada aplicada encontra-se dentro do limite previsto no § 2º, inciso da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação).

### **Da Sujeição Passiva**

Foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação o administrador, nos termos dos arts. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O Impugnante Coobrigado alega que seria totalmente improcedente a responsabilização dele, pois:

- não houve dolo ou má-fé por parte do Impugnante, visto que cumpriu as obrigações acessórias que sustentaram o próprio Leqfid, bem como atendeu a todas as intimações fiscais, tendo, inclusive, reconhecido algumas inconsistências e se prontificado a saná-las; o que demonstraria a total boa-fé do Impugnante no exercício da sua administração;

- a autuação fiscal se consubstanciou em presunções legais, portanto, encontra-se obstado o Fisco de atribuir responsabilidade tributária ao Impugnante, visto que, em se tratando o art. 135 do CTN de uma espécie de responsabilidade tributária sancionadora, para valer-se dela o Agente Fiscal deveria ter demonstrado cabalmente a imputação atribuída ao administrador da empresa autuada, não podendo eximir-se desse ônus;

- sendo assim, como o Agente Fiscal não especificou as condutas ou atos do Impugnante que geraram a responsabilização tributária dele, limitando-se a se fundamentar na presunção de saídas e entradas desacobertadas, tem-se que a coobrigação não se sustenta.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a responsabilidade do Coobrigado.

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

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

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

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em

questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

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

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174). (Grifou-se).

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

**Código Tributário Nacional**

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

(...)

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

**Lei nº 6.763/75**

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)Grifou-se.

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

Destaca o Fisco que não afasta a sua condição de responsável o fato de atender às intimações fiscais, bem como o fato de apuração ter se dado com base em documentos da própria empresa, uma vez que não se está sendo imputada coobrigação em razão de deixar de atender intimação do Fisco, mas pela prática de comprar e vender mercadorias sem emissão de documentos fiscais.

Não condiz com a realidade o argumento da Defesa de que o Fisco teria reconhecido a boa-fé da Impugnante, visto que se utilizou da atenuante do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, limitando a multa isolada imputada.

A aplicação da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, reduzindo a multa aplicada ao percentual de 20% (vinte por cento) decorre do fato de as infrações terem sido apuradas com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, como é o caso do levantamento quantitativo financeiro diário por exercício fechado, objeto da presente autuação.

O Fisco apenas aplicou a penalidade na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Além do mais, a responsabilidade por infração na esfera tributária tem caráter objetivo, e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional:

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

Induidoso que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a movimentação de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Correta, portanto, a inclusão do Coobrigado no polo passivo da obrigação tributária, com base no inciso III do art. 135 do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

No tocante às questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante/Autuada (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, dentre outros) cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Assim, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 2.168/2.171, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

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 parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 2168/2171, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Paulo César da Silva Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Shirley Alexandra Ferreira.

**Sala das Sessões, 26 de setembro de 2024.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Revisor**