

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.860/24/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003740833-29  
Impugnação: 40.010158034-06  
Impugnante: Terra Forte Agronegócios Ltda  
IE: 002366072.00-54  
Coobrigado: Fernando Diniz Melo Filho  
CPF: 061.607.126-40  
Proc. S. Passivo: Adriel Gonçalves Nascimento  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02, então vigente. Corretas as 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.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, nos exercícios de 2021 e 2022 (apuração por exercícios fechados).

As infringências foram identificadas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02 (então vigente), mediante o confronto de documentos fiscais, livros fiscais e inventários de estoque escriturados pela Autuada em seus arquivos eletrônicos SPED/EFD, relativos à Escrituração Fiscal Digital (EFD) do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Para ambas as infrações, foram exigidos ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

O sócio-administrador da Autuada, Sr. Fernando Diniz, foi incluído como coobrigado pelo crédito tributário, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, em razão da prática de atos com infração à lei, consistentes em dar entrada e saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação Conjunta às págs. 84/105.

Trata-se de um documento único (Anexo 10 dos autos), vinculado à Taxa de Expediente de pág. 107, subdividido em duas partes idênticas, uma titularizada pela Autuada (págs. 84/94) e a outra, pelo Coobrigado (págs. 95/105).

Afirmam, em apertada síntese, o que segue:

- há erro no levantamento quantitativo em razão de divergência entre os documentos fiscais e a realidade fática, pois as infrações apuradas decorrem de mera irregularidade quanto à emissão do documento fiscal de saída dos produtores rurais para a Autuada, que ocorreu em momento posterior à emissão da nota fiscal de saída da mercadoria pela Autuada;

- em linha com o argumento anterior, há um equívoco na constatação de entradas desacobertas, pois como elas decorrem de emissão de documento fiscal de saída para o qual não há estoque disponível ao final da movimentação diária, tais infrações tiveram origem em notas fiscais de saída que foram emitidas antes da existência de notas fiscais de entrada de respectiva mercadoria. À fl. 05 da Peça de Defesa, apresenta dois exemplos da alegada situação;

- há erro, também, na conclusão de que houve saídas desacobertas, pois não foram juntados aos autos os Registros do Bloco H da Escrituração Fiscal Digital, que permitiriam verificar se o estoque final declarado pela Autuada é menor do que o estoque final apurado pelo LEQFID, como afirma o Fisco. Acrescenta que os documentos juntados nos Anexos 4 e 5 dos autos são apenas planilhas elaboradas pela Autoridade Fiscal que não possuem força probante, por não se revestirem das formalidades legais exigidas para os arquivos da EFD. Conclui que as infrações não foram comprovadas;

- as multas aplicadas são ilegais e têm caráter confiscatório. Acrescenta que elas foram aplicadas no máximo, sem qualquer critério objetivo de dosimetria que justifique a falta de gradação;

- a aplicação conjunta das multas de revalidação e isolada viola o princípio da consunção, pois elas decorrem de fatos dependentes entre si: o dever instrumental (de emitir documento fiscal) e o dever de pagar tributos. Conclui que deveria ser mantida apenas a multa mais grave;

- não houve individualização da conduta ilícita do sócio-administrador, de forma a justificar sua responsabilização solidária com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN. Acrescenta que a responsabilidade prescrita nesse dispositivo legal é pessoal, ou seja, somente a pessoa que praticou o fato ilícito responde pelo tributo devido;

- protesta por provar o alegado por meio de perícia contábil.

Requer, ao final, a procedência da impugnação e o cancelamento do lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal de págs. 109/120, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Argumenta, em síntese, o que segue:

- o LEQFID é um procedimento previsto na legislação e utilizado pelo Fisco há muitos anos, com aprovação tanto do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CCMG quanto do Poder Judiciário, razão pela qual as apurações realizadas por meio dele são corretas e legais;

- a alegação de que mercadorias foram carregadas em seus fornecedores e enviadas diretamente a seus clientes, para somente em momento posterior esses fornecedores emitirem notas de venda para a Autuada, não está acompanhada de qualquer elemento de comprovação, razão pela qual não afasta as informações da escrituração fiscal e dos respectivos documentos fiscais, que gozam de presunção de veracidade. Além disso, a afirmação é uma confissão da infração, pois a nota fiscal deve ser emitida previamente ao fato gerador, que ocorre no momento da saída da mercadoria do fornecedor;

- o exemplo da Impugnante em relação às notas fiscais de 19/07/21, trazido pela Defesa para ilustrar o argumento da emissão posterior da nota fiscal de saída pelos produtores rurais que lhes fornecem as mercadorias, não é corroborado pelos documentos fiscais existentes, pois a data e as quantidades citadas não existem na escrituração fiscal e nas notas fiscais do Contribuinte;

- nenhuma das notas fiscais de entrada de mercadorias escrituradas pela Autuada faz menção a ter sido emitida em atraso para regularizar operação já ocorrida e nem traz qualquer informação que comprove o alegado vínculo com notas fiscais anteriores de saída da mercadoria da Autuada para seus clientes, situação que também contradiz o argumento da Defesa;

- os produtores rurais são sabedores que se venderem e entregarem milho, sorgo e calcário sem notas fiscais, ainda que emitam esses documentos em momento posterior à saída das mercadorias, perdem o direito à isenção ou ao diferimento do ICMS (conforme o caso), o que torna difícil acreditar que eles adotariam esse procedimento, sem qualquer comunicação ao Fisco (que não foi realizada por nenhum dos remetentes), já que isso os tornaria responsáveis solidários pelo imposto e pelas penalidades decorrentes da infração;

- por ter participação na infração, a Autuada é responsável pelo ICMS relativo às saídas desacobertas que deram origem às suas entradas desacobertas, visto que operações sem documento fiscal praticadas por produtores rurais não são amparadas por isenção/diferimento. Acrescenta que, ainda que tivessem sido emitido documentos fiscais extemporâneos, como alega a Defesa, isso não afastaria a incidência do imposto em tais operações;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ao contrário do que afirma a Defesa, os arquivos relativos ao Bloco H (Inventário) do arquivo eletrônico SPED/EFD foram incluídos nos autos, no Anexo 7. Acrescenta que a Peça de Defesa não trouxe qualquer elemento que comprove existência de erro nessas informações, que se presumem verdadeiras;

- não há critérios objetivos a serem apontados pelo Fisco para justificar a aplicação das penalidades no grau máximo, pelo simples fato que não existe previsão de percentuais máximos e mínimos de multa na legislação. Aduz que as multas foram exigidas de acordo com os percentuais únicos existentes na legislação;

- a inclusão do sócio-administrador como coobrigado decorre da óbvia circunstância de que fatos da importância de compras e vendas desacobertadas não ocorrem sem seu consentimento, por iniciativa de empregados, visto que somente beneficiam o proprietário, que aumenta seus ganhos em razão da falta de pagamento dos impostos. Acrescenta que os elevados montantes das operações desacobertadas denotam que se tratava de procedimento de rotina e não de um caso isolado e que os procedimentos a serem executados pelos empregados são aqueles ordenados pelos administradores. Conclui que não foi apresentado qualquer elemento que comprove que alguém praticou atos de tal gravidade ao arripio do comando do sócio-administrador;

- não há necessidade de perícia contábil, pois os LEQFIDs foram elaborados com base nas informações da escrituração do próprio Contribuinte, apresentando resultado exatos e confiáveis.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Registra-se, por oportuno, que, nos termos do art. 10 da Resolução nº 5.336, de 10/01/20, que dispõe sobre o Processo Tributário Administrativo Eletrônico relativo a crédito tributário formalizado mediante Auto de Infração- e-PTA- Crédito (disponível em

[https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/resolucoes/2020/rr5336\\_2020.html](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/2020/rr5336_2020.html)), para cada representado, a impugnação deve ser apresentada de forma individual, o que não foi observado no presente processo.

Veja-se o teor do dispositivo em questão:

Resolução nº 5.336/20

Art. 10 - Caso o procurador represente mais de um sujeito passivo no mesmo processo, deverá apresentar, para cada representado, impugnação e recurso de forma individual.

Dessa forma, a peça de defesa apresentada foi atribuída somente à empresa autuada, sem prejuízo da análise de todo o seu conteúdo, que, conforme se viu, é idêntico nas duas partes do documento apresentado (para a Autuada e para o Coobrigado).

### **Do Parecer da Assessoria**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 121/137, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

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

Ainda que de forma meramente incidental, a Defesa protesta “*provar o alegado por meio de Perícia Contábil*” (pág. 11 da Peça de Defesa).

No entanto, o pedido não está acompanhado da indicação de quesitos, razão pela qual ele não será apreciado pela Câmara de Julgamento, nos termos do art. 142, § 1º, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA:

#### RPTA

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Ademais, como bem destaca o Fisco, não há necessidade de perícia contábil, pois os LEQFIDs foram elaborados com base nas informações da escrituração do próprio Contribuinte, inexistindo qualquer controvérsia nos autos que demande, para sua análise, qualquer conhecimento técnico especializado de que os julgadores não disponham.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, nos exercícios de 2021 e 2022 (apuração por exercícios fechados).

As infringências foram identificadas por meio de LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02 (então vigente), mediante o confronto de documentos fiscais, livros fiscais e inventários de estoque escriturados pela Autuada em seus arquivos eletrônicos SPED/EFD, relativos à Escrituração Fiscal Digital do Sistema Público de Escrituração Digital.

Para ambas as infrações, foram exigidos ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

O sócio-administrador da Autuada foi incluído como coobrigado pelo crédito tributário, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 135, inciso III, do CTN, em razão da prática de atos com infração à lei, consistentes em dar entrada e saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Reforça-se, de início, que, no desenvolvimento dos trabalhos, a Fiscalização utilizou-se da técnica fiscal do LEQFID, procedimento idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02:

RICMS/02

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

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

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

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

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

O LEQFID, portanto, representa exatamente a movimentação das mercadorias comercializadas pelo Contribuinte e o estoque existente em cada fechamento diário, de acordo com a documentação e a escrita fiscal do estabelecimento.

Tais informações apuradas por meio do LEQFID são confrontadas com aquelas apresentadas pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal, no intuito de se encontrar as inconsistências que representam entradas, estoques ou saídas desacobertas de documento fiscal, conforme a seguinte metodologia.

### **1. Entrada Desacoberta (“Saída Sem Estoque – SSE”)**

Essa irregularidade é identificada diariamente e ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias daquela data, 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 anterior de uma entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

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

Quando, em dia posterior, há nova entrada de mercadoria, essa nova quantidade é acrescida positivamente ao estoque (partindo sempre de zero e não do “estoque negativo” anterior), em procedimento que zera contagem do saldo de estoque negativo anterior, sem, contudo, anular as diferenças que foram registradas nos dias anteriores, em que houve ocorrências de “Saída Sem Estoque – SSE”.

## 2. Estoque Desacobertado

Essa irregularidade é apurada no final do período de levantamento, levando em conta os estoques inicial e final, além do movimento de entradas e saídas acobertadas ocorrido entre eles.

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

## 3. Saída Desacobertada

Essa irregularidade também é apurada no final do período de levantamento, considerando os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles.

Verifica-se a existência de saída desacobertada quando o estoque final registrado na escrituração do contribuinte é menor do que o estoque apurado no LEQFID. Se as mercadorias que entraram no estabelecimento acobertadas por documento fiscal não estão mais em estoque e não há documento fiscal relativo à sua saída, conclui-se que elas saíram do estabelecimento sem acobertamento fiscal.

No que tange às informações que alimentam o LEQFID, para as apurações de períodos “fechados” (iniciadas em 01 de janeiro e finalizadas em 31 de dezembro), os estoques de mercadorias são aqueles informados anualmente pelo contribuinte na sua escrituração fiscal e têm como referência o inventário de estoque físico realizado no dia 31/12 de cada exercício. No caso de apurações de períodos “abertos” (períodos diferentes do ano fechado), o estoque final é apurado pelo Fisco em contagem realizada no estabelecimento do contribuinte.

As informações do estoque final existente em 31/12 são prestadas pelo contribuinte no arquivo eletrônico de fevereiro do ano subsequente, por meio do Bloco H da EFD (relativo ao livro Registro de Inventário), nos Registros H005 (Totais do Inventário), H010 (Inventário) e H020 (Informação Complementar do Inventário). O estoque final de um exercício é o estoque inicial do exercício seguinte.

Já as entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documento fiscal são obtidas por meio do banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), baixando-se as informações de todas as notas fiscais que tenham como remetente ou destinatário o contribuinte para o qual se pretende realizar o levantamento, assim como dos registros do Bloco C do arquivo SPED, que contém as movimentações de mercadorias do estabelecimento informadas por esse contribuinte.

Assim, em razão de seu caráter matemático e por estar baseado somente em documentos fiscais e na própria escrituração fiscal do contribuinte, o LEQFID

apresenta um resultado que, como regra, é irrefutável, na medida em que representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada no estabelecimento ao longo do período verificado.

No presente caso, foram constatadas apenas 2 (duas) das 3 (três) infrações possíveis: entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

A Defesa afirma que há erro no levantamento quantitativo em razão de divergência entre os documentos fiscais e a realidade fática, pois as infrações apuradas decorrem de mera irregularidade quanto à emissão do documento fiscal de saída dos produtores rurais para a Autuada, que ocorreu em momento posterior à emissão da nota fiscal de saída da mercadoria pela Autuada.

Aduz que há um equívoco na constatação de entradas desacobertadas, pois como elas decorrem de emissão de documento fiscal de saída para o qual não há estoque disponível ao final da movimentação diária, tais infrações tiveram origem em notas fiscais de saída que foram emitidas antes da existência de notas fiscais de entrada de respectiva mercadoria.

No entanto, razão não lhe assiste em tais questionamentos.

Para sustentar o argumento de que o documento fiscal que acobertou a entrada das mercadorias em seu estabelecimento foi emitido pelos produtores rurais/fornecedores em momento posterior à venda da mercadoria pela Autuada, apresentou dois exemplos, à pág. 05 da Peça de Defesa, nos seguintes termos:

Impugnação

- Em 19 de julho de 2021 deu saída em 96.000,000 de milhos em grãos; (CFOP 5102)
- As notas fiscais de entrada, referente as mercadorias que deram saída na data de 19 de julho de 2021, foram emitidas pelo fornecedor da Impugnante na data de 28 de janeiro de 2022 (CFOP 1102);
- Em 27 de janeiro de 2022 a Impugnante deu saída em 48.000,00 kg de milhos;
- As notas fiscais de entrada, referente as mercadorias que deram saída na data de 27 de janeiro de 2022, foram emitidas pelo fornecedor da Impugnante na data de 28 de janeiro de 2022 (CFOP 1102);

A princípio, registre-se que a Peça de Defesa não está acompanhada de documentos comprobatórios de seu conteúdo, nem para esse argumento, nem para qualquer um dos outros.

De início, registre-se que a situação descrita nos dois exemplos já seria uma confissão expressa de culpa, pois ainda que fosse confirmada pelos documentos fiscais citados, ela apenas corroboraria que a entrada da mercadoria no estoque da Autuada ocorreu sem emissão prévia de documento fiscal, como determina a legislação.

É cediço que o Contribuinte tem obrigação de emitir e entregar ao destinatário e exigir do remetente a nota fiscal referente à operação realizada, antes da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saída da mercadoria do estabelecimento de origem, nos termos do art. 96, inciso X c/c o art. 12, inciso I, do Anexo V, ambos do RICMS/02:

### RICMS/02 - Parte Geral

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;

(...)

### RICMS/02 - Anexo V

Art. 12. A nota fiscal será emitida:

I - **antes de iniciada a saída** da mercadoria;

(...)

(Destacou-se)

Assim, ainda que os dois exemplos apresentados fossem verdadeiros, eles não teriam o condão de afastar a ocorrência, em relação à Autuada, da infração de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Não obstante, analisando as duas situações, vê-se que no primeiro exemplo a Defesa afirma que as notas fiscais que acobertam a entrada dos 96.000 (noventa e seis mil) kg de milho vendidos pela Autuada, em 19/07/21, foram emitidas pelos seus fornecedores somente em 28/01/22, portanto, mais de 6 (seis) meses após a saída da mercadoria do estoque da Autuada.

Verificando a listagem de todos os documentos fiscais de entrada do estabelecimento (planilha do Anexo 6) e a listagem de documentos fiscais do LEQFID de 2022 da mercadoria “MILHO” (Anexo 3 – pág. 28 dos autos), observa-se que não existem notas fiscais com essas quantidades de milho no dia 28/01/22, o que demonstra que a afirmação não corresponde à realidade.

No segundo exemplo, a Defesa afirma que as notas fiscais que acobertam a entrada dos 48.000 (quarenta e oito mil) kg de milho vendidos pela Autuada em 27/01/22 (Nota Fiscal 96) também foram emitidas pelos seus fornecedores nesse mesmo dia 28/01/22.

Analisando os citados Anexos 3 e 6 dos autos, verifica-se que a única nota fiscal de entrada de milho existente em 28/01/22 (Nota Fiscal 31.520.635) diz respeito a 48.320 (quarenta e oito mil trezentos e vinte) kg de milho, quantidade próxima, mas diferente, daquela que saiu do estabelecimento da Autuada no dia anterior, em 27/01/22 – 48.000 (quarenta e oito mil) kg.

Além disso, como bem ressalta o Fisco em sua manifestação, a Nota Fiscal 31.520.635 não faz qualquer menção a ter sido emitida para regularizar eventual saída

anterior de mercadoria do estabelecimento do produtor rural por meio da Nota Fiscal 96 da Autuada, como seria de se esperar caso a alegação fosse verdadeira, visto que, conforme exposto alhures, trata-se de infração à legislação tributária.

Ressalta o Fisco que apesar da situação descrita configurar infração à legislação, não há uma única comunicação por parte de nenhum dos produtores rurais que forneceram mercadorias à Autuada, informando ao Fisco a ocorrência dessa infração de emitir nota fiscal após a efetiva saída da mercadoria, a qual seria necessária para afastar a responsabilidade por eventuais penalidades isoladas decorrentes, nos termos do art. 16, inciso VIII, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 138 do CTN:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VIII - comunicar ao Fisco quaisquer irregularidades que tiver conhecimento;

(...)

CTN

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

Por todo o exposto, os dois exemplos não se mostram aptos a afastar as entradas desacobertas com eles relacionadas e, muito menos, as diversas outras infrações semelhantes apuradas pelo LEQFID, tanto em relação ao milho, quanto às demais mercadorias.

Em seguida, a Defesa alega que há erro, também, na conclusão de que houve saídas desacobertas, pois não foram juntados aos autos os Registros do Bloco H da Escrituração Fiscal Digital, que permitiriam verificar se o estoque final declarado pela Autuada é menor do que o estoque final apurado pelo LEQFID.

Acrescenta que os documentos juntados nos Anexos 4 e 5 dos autos são planilhas elaboradas pela Autoridade Fiscal e não possuem força probante, por não se revestirem das formalidades legais exigidas para os arquivos da EFD. Conclui que as infrações não foram comprovadas.

No entanto, não lhe assiste razão nos questionamentos.

Compulsando os autos, observa-se que, ao contrário do que se alega, as cópias dos Registros do Bloco H da EFD apresentados pela Autuada em seu arquivo EFD foram juntadas aos autos, conforme se vê no Anexo 7.

Analisando tal arquivo, verifica-se que eles contêm as informações do Registro H005 – Inventário de Estoques de 31/12/21 e 31/12/22, em formato de planilha Excel, representando exatamente os dados que foram informados pelo Contribuinte e que serviram de base para o LEQFID.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, se a Autuada entende que existe erro nas informações do Bloco H utilizados pelo Fisco, que foram por ela própria escrituradas e informadas no arquivo eletrônico EFD, caberia a ela apresentar documentos que comprovem a situação, o que não aconteceu.

Por fim, os documentos que compõem os Anexos 4 e 5 dos autos são apenas planilhas elaboradas pelo Fisco para demonstrar os valores de ICMS, de multa de revalidação e de multa isolada que compõem o crédito tributário nos exercícios de 2021 (Anexo 4) e 2022 (Anexo 5). Tais documentos espelham os resultados dos respectivos LEQFIDs de 2021 (Anexo 2) e 2023 (Anexo 3) e não guardam relação com os registros do Bloco H da EFD, o que demonstra a impropriedade do argumento trazido pela Defesa.

Assim, os argumentos devem ser afastados.

A Defesa aduz que as multas aplicadas são ilegais e têm caráter confiscatório. Afirma que elas foram aplicadas no máximo, sem qualquer critério objetivo de dosimetria que justifique a falta de gradação.

Acrescenta que a aplicação conjunta das multas de revalidação e isolada viola o princípio da consunção, pois elas decorrem de fatos dependentes entre si: o dever instrumental e o dever de pagar tributos. Conclui que deveria ser mantida apenas a mais grave.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, 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 do art. 110, inciso I, do RPTA):

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Saliente-se que as multas de revalidação e isolada exigidas pela Fiscalização no presente lançamento constituem-se em ato vinculado (conforme estabelece o art. 142 do CTN), estando em plena consonância com a legislação vigente, inclusive observando o limitador máximo existente no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, no que tange às penalidades isoladas.

Decisões recentes do Poder Judiciário de Minas Gerais corroboram o caráter não confiscatório das multas de revalidação e isolada:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.16.063296-4/003

EMENTA: APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) AJUSTADA. MAJORAÇÃO DO TRIBUTO VIA DECRETO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTE DO ÓRGÃO ESPECIAL. MULTA. CABIMENTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

- CONSOANTE ENTENDIMENTO FIRMADO POR ESTE TRIBUNAL EM SEDE DO JULGAMENTO DO INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.0000.16.063296-4/007, A UTILIZAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) AJUSTADA NÃO CONSTITUI MAJORAÇÃO DE TRIBUTO POR DECRETO, NÃO OFENDENDO, PORTANTO, O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

- **AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA TÊM PREVISÃO LEGAL (ART. 55, VII, E 56, II, § 2º, DA LEI 6.763/75), E NÃO VIOLAM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O DO NÃO CONFISCO.** POSSUEM NATUREZA E FUNÇÃO PUNITIVAS, OBJETIVANDO, EM TESE, COIBIR A INADIMPLÊNCIA E GARANTIR A INTEIREZA DA ORDEM JURÍDICA TRIBUTÁRIA.

- RECURSO NÃO PROVIDO.

JULGAMENTO EM 06/09/18; PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 10/09/18).

(DESTACOU-SE)

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

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886/MG

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, 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, à penalidade prevista no inciso II do referido dispositivo legal:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária que exige o acobertamento prévio de todas as entradas e saídas de mercadorias por documento fiscal, já transcrita, ocorre o inadimplemento pelo Contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

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:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO

APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.  
(...)

(GRIFOU-SE)

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, à 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.

Ainda em relação às penalidades, como se pode ver do próprio texto dos dispositivos legais supratranscritos, não há previsão na legislação que permita sua “gradação” pelo Fisco no caso concreto.

No caso da Multa de Revalidação, a legislação prevê apenas um percentual, de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS não recolhido, o qual foi corretamente observado pelo Fisco no lançamento.

Da mesma forma, no que tange à Multa Isolada, tanto para as entradas quanto para as saídas desacobertas, o art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 estipula um percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação desacoberta, inexistindo qualquer possibilidade de “gradação” desse valor pelo Fisco.

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

Por fim, a Defesa afirma que não houve individualização da conduta ilícita do sócio-administrador, capaz de justificar sua responsabilização solidária com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN. Acrescenta que a responsabilidade prescrita nesse dispositivo é pessoal, ou seja, somente a pessoa que praticou o fato ilícito responde pelo tributo devido.

Entretanto, não lhe cabe razão.

A inclusão dos sócios-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*:

CTN

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

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.

As operações desacobertadas são infrações de elevada gravidade, que não ocorrem em uma empresa sem a determinação/participação de seus gerentes e proprietários, pelo simples fato de que tal irregularidade beneficia exclusivamente a própria empresa e seus sócios, na medida em que aumenta ilicitamente o retorno financeiro (lucro) da atividade desempenhada.

Desconhece-se um caso concreto em que empregados resolveram, por conta própria e sem qualquer conhecimento dos sócios e/ou administradores, realizar entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, para aumentar os lucros da empresa, em benefício exclusivo dos seus proprietários, assumindo riscos

financeiros e legais gratuitos decorrentes dessa ação, para gerar vantagens financeiras que não lhes beneficiam.

De fato, a situação descrita é tão surreal quanto parece, o que demonstra a fragilidade do argumento no sentido de que não há qualquer comprovação de que o sócio-administrador tenha participado das infrações que deram origem ao Auto de Infração, mormente em uma empresa de pequeno porte, que trabalha exclusivamente com a atividade de compra e venda de mercadorias.

Desse modo, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participa das deliberações e dos negócios da empresa.

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

Correta, portanto, a inclusão do sócio-administrador no 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.

Apesar de não ter havido questionamentos quanto a esse ponto, importante salientar que, ao exigir o ICMS relativo às entradas desacobertas, o Fisco fundamentou-se não só na condição de contribuinte da própria Autuada em relação às infrações por ela praticadas, como também sustentou a cobrança na responsabilidade solidária do art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, existente em relação ao imposto incidente nas saídas desacobertas dos produtores rurais, que são a “outra face” das entradas desacobertas praticadas pela Autuada:

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacoberta de documento fiscal;

(...)

Em regra, nas infrações de entrada desacoberta de mercadorias sujeitas à apuração do ICMS por débito e crédito identificadas por meio de LEQFID, dada a sistemática desse procedimento (já exposta anteriormente), excluem-se as exigências de ICMS e multa de revalidação em relação às entradas desacobertas, por se tratar de uma dupla cobrança de ICMS em relação ao contribuinte para a mesma mercadoria (uma vez na entrada e outra na saída).

Isso porque no LEQFID, as entradas desacobertas são apuradas a partir de saídas acobertas por documentos fiscais. No caso das mercadorias sujeitas ao ICMS por débito e crédito, como regra, no momento da saída acoberta houve destaque do ICMS relativo a toda a cadeia de circulação anterior da mercadoria, sem direito ao abatimento de qualquer crédito (já que a operação de entrada foi desacoberta).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, especificamente no caso em tela, observa-se que apesar de as saídas terem sido acobertadas por documento fiscal, todas elas ocorreram ao abrigo da isenção/diferimento, em operações internas, sem destaque do ICMS, conforme se verificou em consulta aos dados das notas fiscais eletrônicas que deram origem às entradas desacobertadas (saídas sem estoque), realizada pela Assessoria do CCMG diretamente no Portal da Nota Fiscal Eletrônica.

Nesse caso, considerando que não houve pagamento de ICMS no momento dessas saídas acobertadas ocorridas ao abrigo da isenção/diferimento, não há que se falar em dupla cobrança de ICMS da Autuada, razão pela qual mantêm-se as exigências de ICMS e multa de revalidação relativas às entradas desacobertadas, seja por responsabilidade própria da Autuada em relação à entrada desacobertada por ela praticada, seja por solidariedade em relação ao imposto devido nas saídas desacobertadas dos produtores rurais para o seu estabelecimento, com fulcro no citado art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. André Sales Moreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2024.**

**Pedro Henrique Alves Mineiro**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

*m/D*