

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.879/24/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003409117-25
Impugnação: 40.010157257-82
Impugnante: BH Farma Comércio Ltda
IE: 062805900.00-38
Proc. S. Passivo: Marcílio de Souza Vieira/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, 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 Operação própria, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da referida lei, em relação às saídas desacobertadas, bem como da referida multa isolada, relativamente às entradas desacobertadas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada promoveu entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, irregularidade apurada por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, no exercício fechado de 2019, utilizando-se do programa institucional da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico.

Inicialmente, exigiu-se o ICMS Operação própria e o ICMS devido por substituição tributária, nas entradas desacobertadas de documento fiscal, respectivas Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, e, somente a referida Multa Isolada sobre as saídas desacobertadas de documento fiscal.

Considerando que a Contribuinte encontrava-se enquadrada como Distribuidor Hospitalar, de acordo com o art. 222, inciso XVII do RICMS/02, vigente à época, por meio de inclusão na Portaria SUTRI nº 725/2018 (vigente de 10/03/18 a 03/04/19) e Portaria SUTRI nº 827/2019 (vigente de 04/04/19 a 31/05/21), o Fisco reformulou o lançamento, para promover de ofício, a correção das exigências fiscais.

Assim sendo, passou-se a exigir ICMS relativo à Operação Própria e as Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II, e

no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, relativas à ocorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Em relação às entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, exige-se apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Foram acostados aos autos o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 442/446, planilha *Excel* denominada “Saídas Desacobertas”, Termo de Extinção de págs. 448 e novo Demonstrativo do Crédito Tributário de págs. 449.

Registre-se que foi reaberto, ao Sujeito Passivo, o prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 120, inciso II e § 1º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Alega, em apertadíssima síntese, que:

- o Auto de Infração seria nulo, em razão de o procedimento adotado pelo Fisco não ter suprido a necessidade de prévia elaboração de Auto de Início de Ação Fiscal, conforme os previsto no art. 70 do RPTA, não tendo sido oportunizado ao contribuinte se manifestar anteriormente à lavratura do Auto de Infração, de modo a sanar eventuais vícios na apuração;

- teria ocorrido ofensa aos incisos IV e V do art. 89 do RPTA, no tocante à fundamentação legal do Auto de Infração;

- teria ocorrido equívoco na metodologia do levantamento quantitativo, por ter o Fisco desconsiderado o estoque inicial na apuração;

- a empresa teria sido vítima de ataque *hacker* (boletim de ocorrência anexo), que teria resultado na perda de dados, inclusive aqueles relacionados ao estoque, razão que motivou a realização de inventário para recontagem de estoque – produtos indicados no relatório anexo como “inventário” – com referência em dez/2018”;

- que, considerando a existência de estoque inicial, fica afastada a ocorrência de entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal;

- considerando os estoques informados pela Impugnante, não teria ocorrido, também a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal;

- que “*não há lastro de falta de faturamento para a competência 12/2019 e saídas desacobertas, conforme se verifica, respectivamente, na DRE da ECF(P150) e detalhamento das notas fiscais na EFD Fiscal anexos*”.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento à Impugnação

Em face das alegações da Impugnante quanto ao estoque inicial, tendo em vista que a Contribuinte apresentou Escrituração Contábil Digital (ECD), transmitida à RFB, em 15/05/19, na qual informa a conta Estoques Diversos – mercadorias para a revenda – em 31/12/18, de forma sintética, sem discriminação de seus itens, e divergente dos valores informados no arquivo em *Excel* denominado “Relatório de Estoque”, anexo à Impugnação, o Fisco intimou a Impugnante a apresentar informação detalhada do estoque de mercadorias de 31/12/18, relativa aos produtos relacionados no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, referente ao e-PTA nº 01.003409117-25 por quantidade, unidade e valor (Intimação de págs. 540).

A Impugnante apresenta as informações solicitadas, conforme arquivo “RE:BH FARMA - Intimação BH Farma.pdf” e planilha *Excel* anexa.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 534/538, para considerar na apuração do levantamento quantitativo as informações transmitidas, em 15/05/19, na Escrituração Contábil Digital (ECD) da Autuada, relativa ao exercício 2018 - Conta Estoques Diversos/Mercadorias para revenda em 31/12/18.

Foram incluídas as planilhas anexas ao termo de Reformulação do Lançamento: “Estoque Final 2018.xls”; “Saídas Desacobertas 2019_2.xls”; “Novo_Quant_2019.xls” e “Novo_Quant_Detalhado_2019.pdf” (págs. 549/923), e Demonstrativo do Crédito Tributário, de págs. 533 dos autos.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação, reiterando os termos da impugnação inicial não acatados pelo Fisco. Acrescenta a alegação de que não teriam sido considerados no levantamento quantitativo também os estoques finais, relativos ao exercício de 2019, e anexa listagem denominada “Estoque 31.12.2019.pdf”.

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. 960/974, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, e no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário às págs. 442/449 e págs. 533/538 dos autos.

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

Alega que não teve a oportunidade de se manifestar anteriormente à lavratura do Auto de Infração, de modo a sanar eventuais vícios na apuração. Entende que o procedimento adotado no Auto de Infração não supriu a necessidade de prévia elaboração de Auto de Início de Ação Fiscal, conforme o previsto no art. 70 do Decreto 44.747/08 (RPTA), segundo o qual: “*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, especificando o período e o objeto da fiscalização a ser realizada.*”

Afirma que o procedimento de fiscalização violou os direitos fundamentais do contribuinte, conforme previsto no Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais (Lei 13.515/00), o qual garante ao contribuinte o direito à ampla defesa, tanto em âmbito administrativo, quanto no judicial (art. 4º, XVII) e o acesso a todas as informações que fundamentam a autuação, além da proteção contra o abuso no poder de cobrança de tributos (art. 12, II e III).

Aduz que “*a ação do fisco estadual, ao ancorar sua cobrança em uma mera presunção, desconsiderando a dinâmica de estoque da empresa, deflagrou vício insanável, haja vista que esta situação é explicitamente proibida pelo artigo 22 do Código de Defesa do Contribuinte, que veda a imposição de cobranças sem a devida apuração e demonstração do fato gerador (inciso VI) e a arbitragem do valor da operação sem observar um procedimento técnico idôneo, assegurando o contraditório e a ampla defesa (inciso VII)*”.

Sustenta, ainda, que o Auto de Infração não contém os requisitos essenciais para sua validade, especificamente os incisos IV e V do art. 89 do RPTA, ao falhar em fundamentar a infração com base na sua realidade operacional, visto que, mesmo após a reformulação do lançamento, apresenta dispositivos atinentes à cobrança do ICMS/ST.

Alega que remanescem como fundamentação legal, após a exclusão de parte da base legal do Auto de Infração, apenas os dispositivos da Lei nº 6.763/75: art. 13, § 19 e art. 21, inciso II; sendo que, segundo o seu entendimento, “*manteve-se base legal que contraria a exceção prevista no art. 59-A do Anexo XV do Regulamento do ICMS deste Estado de Minas Gerais*”, o qual especifica que a substituição tributária não se aplica às operações destinadas a um distribuidor hospitalar envolvendo as mencionadas no capítulo 13 da Parte 2 do citado Anexo XV.

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

O procedimento fiscal encontra-se estritamente dentro dos ditames legais, visto que foi lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, para cientificação do Sujeito Passivo do início da 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

No caso dos autos, foi lavrado o AIAF nº 10.000047913.79 (págs. 4 do e-PTA), o qual, ao contrário do alegado pela Defesa, atende a todos os requisitos previstos no art. 70 do RPTA, contendo a indicação do período fiscalizado e objeto da fiscalização “*verificação da regularidade das operações de entrada e saída de mercadorias promovida pelo contribuinte*”.

Registra-se que não foram requisitados documentos da Contribuinte, uma vez que o procedimento fiscal de levantamento quantitativo de mercadorias é realizado com base nas informações relativas às entradas, saídas e estoques de mercadorias contidas nos arquivos eletrônicos constantes da base de dados da SEFAZ/MG (notas fiscais eletrônicas e arquivos transmitidos pelo Sped Fiscal).

Ressalta o Fisco que a Autuada “*esteve sob acompanhamento em procedimento fiscal exploratório, previsto no inciso II do art. 66 do RPTA, desde o ano de 2022. Inclusive, através de troca de e-mails entre o Fisco e os representantes da Autuada, nos quais foram apontados indícios de possíveis infrações legais que teriam sido cometidas pela Empresa, com a possibilidade de autorregularização ou justificativas legais para tais atos*”.

Tampouco merecem prosperar as alegações quanto à ofensa ao direito de defesa da Contribuinte no âmbito administrativo e de acesso às informações que fundamentam a autuação.

Constata-se que, além do Relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal Complementar, no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, bem como os Termos de Rerratificação Lançamento, todos contendo a fundamentação legal das infringências e das penalidades aplicadas.

Verifica-se que todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira foram atendidos, notadamente os incisos IV e V do art. 89 do RPTA:

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(...)

(Grifou-se)

Registre-se que, quando da reformulação de ofício do lançamento, o Fisco alterou a fundamentação legal das exigências, incluindo, como base legal os seguintes dispositivos legais/regulamentares: art. 222, inciso XVII, da Parte Geral do RICMS/02; art. 59-A, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02; e art. 1º, item 5 da Portaria SUTRI nº 725/2018 e art. 1º, item 7 da Portaria SUTRI nº 827/2019.

Ademais, informa o Fisco no referido Termo de Rerratificação do Lançamento que “*de conformidade com previsão expressa no art. 59-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, o regime da Substituição Tributária não se aplica às operações que destinarem a distribuidor hospitalar mercadoria submetida ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 do mesmo Anexo do RICMS*”.

Equivoca-se a Impugnante quanto destaca o inciso **II** do art. 21 da Lei nº 6.763/75, como dispositivo citado na base legal do Auto de Infração, após a reformulação do lançamento. Na verdade, o dispositivo relacionado pelo Fisco é o inciso **VII** do art. 21 da Lei nº 6.763/75, o qual prevê a responsabilidade pela obrigação tributária para “*a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacobertada de documento fiscal*”.

Como se vê, ao contrário do alegado pela Defesa, verifica-se atendidos os requisitos previstos nos incisos IV e V do art.89 do RPTA.

Insta comentar que o art. 92 do RPTA estabelece de forma absolutamente clara que *“as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida”*, sendo certo que a Impugnante, pelo próprio teor de suas impugnações, tem plena ciência das infrações que lhe foram imputadas.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, encontram-se contidos no Auto de Infração todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada promoveu entrada e saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, irregularidade apurada por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, no exercício fechado de 2019, utilizando-se do programa institucional da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico.

Inicialmente, exigiu-se o ICMS Operação própria e o ICMS devido por substituição tributária, nas entradas desacobertas de documento fiscal, respectivas Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, e, somente a referida Multa Isolada sobre as saídas desacobertas de documento fiscal.

Após intimado o Sujeito Passivo, o qual deu ciência em 14/12/23 (Termo de Ciência de págs. 440), o Fisco reformulou o lançamento, para promover de ofício, a correção das exigências fiscais, considerando que a Contribuinte encontrava-se enquadrada como Distribuidor Hospitalar, de acordo com o art. 222, inciso XVII do RICMS/02, vigente à época, por meio de inclusão na Portaria SUTRI nº 725/2018 (vigente de 10/03/18 a 03/04/19) e Portaria SUTRI nº 827/2019 (vigente de 04/04/19 a 31/05/21).

Relata o Fisco que, conforme previsão expressa no art. 59-A, Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02, o regime da Substituição Tributária não se aplica às operações que destinarem a distribuidor hospitalar mercadoria submetida ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 do mesmo Anexo do RICMS/02.

Assim, passou-se a exigir ICMS Operação Própria, Multas de Revalidação e Isolada, capituladas respectivamente no art. 56, inciso II, e no art. 55, inciso II, alínea

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sobre as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Em relação às entradas desacobertas, exige-se apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Insta, por oportuno, trazer à baila as disposições previstas no Capítulo IX do Anexo XV do RICMS/02 acerca do tratamento tributário conferido ao distribuidor hospitalar, nas operações com medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano e veterinário, conforme arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 59-A. A substituição tributária não se aplica à operação que destinar a distribuidor hospitalar mercadoria submetida ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 59-B. O distribuidor hospitalar situado neste Estado é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo.

(...)

Depreende-se dos referidos dispositivos legais que não se aplica a substituição tributária às operações com destino a distribuidor hospitalar com as mercadorias relacionadas no Capítulo 13 (medicamentos e outros produtos farmacêuticos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, não se aplica a substituição tributária nas aquisições pelo distribuidor hospitalar.

Entretanto, o distribuidor hospitalar passa a ser o responsável pela retenção/recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o referido Capítulo 13, a teor do art. 59-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Verifica-se que, no caso em discussão, em relação às saídas desacobertas de documentação fiscal, o Fisco exigiu apenas o ICMS relativo às operações próprias da Contribuinte.

Em sede de Defesa, informa a Impugnante que é distribuidora hospitalar, nos moldes do inciso XVII do art. 222 do RICMS/02, e se dedica, exclusivamente, à distribuição de medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos, realizando suas transações unicamente com o setor público, mediante processos licitatórios.

Sustenta que não houve entrada desacompanhada de documentação fiscal, bem como não teria ocorrido saídas também desacobertas de documentação fiscal.

Alega que tais ocorrências, apuradas no levantamento quantitativo, decorreram do fato de que o Fisco não ter considerado, na sua apuração, o estoque inicial de 2019, correspondente a 31/12/18.

Sustenta que, devido ao fato de a empresa atuar como distribuidora hospitalar e fornecer medicamentos a entes públicos, por todo território nacional, mas principalmente, no estado de Minas Gerais, para suprir toda sua rede de atendimento e manter a dinâmica de suas operações, é imprescindível que a empresa tenha um estoque expressivo e controlado, o que, fora desconsiderado pelo Fisco.

No tocante à acusação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas, argumenta que *“não há lastro de falta de faturamento para a competência 12/2019 e saídas desacobertadas, conforme se verifica, respectivamente, na DRE da ECF(P150) e detalhamento das notas fiscais na EFD Fiscal anexos”*.

Por outro lado, observa o Fisco que a própria Contribuinte informou em sua escrituração fiscal entregue em fevereiro de 2019 o estoque para 31/12/18 sem qualquer item, com saldo zero para aquela data.

Insta relatar que o Fisco acatou o argumento e oportunizou à Impugnante apresentar as informações sobre os estoques, considerando que a Contribuinte apresentou à Receita Federal do Brasil, na Escrituração Contábil Digital (ECD), relativa ao exercício 2018, informação na conta Estoques Diversos – mercadorias para a revenda – em 31/12/18, de forma sintética, sem discriminação de seus itens componentes, e divergente dos valores informados no arquivo em *Excel* denominado “Relatório de Estoque”, anexo à Impugnação.

Assim sendo, a partir das informações dos estoques detalhados pela Impugnante, o Fisco refez o levantamento quantitativo, tendo novamente apurado entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Afasta-se, portanto, qualquer argumento relacionado à composição dos estoques iniciais, considerados no levantamento quantitativo levado a efeito pelo Fisco.

Após a reformulação do lançamento, a Impugnante segue sustentando que não houve entrada desacompanhada de documentação fiscal, de modo que a multa isolada aplicada seria insubsistente. E apresenta nova listagem de produtos denominada “Estoque de 31/12/19”.

Argumenta que *“há que se atentar no fato de que há severa regulamentação em relação à comercialização de fármacos, inclusive por parte da ANVISA. É criminalmente punida a venda desacompanhada de notas fiscais de medicamentos controlados, notadamente antibióticos (amoxicilina, claritromicina etc.), passível, inclusive, de aplicação de pena de cancelamento de registro das empresas envolvidas nas operações”*

Aduz que *“além disso, os fornecedores da fiscalizada são empresas consolidadas, internacionalmente notabilizadas, que atuam há décadas nos mercados globais de fármacos, realizando operações em larga escala. As próprias empresas exigem que as operações se deem com o devido respaldo documental”*.

Repisa as alegações anteriores sobre estoques, agora afirmando que o Fisco não teria considerado o estoque final no levantamento quantitativo, correspondente a 31/12/19.

No tocante à acusação fiscal de saídas desacobertas de documentação fiscal, sustenta que o levantamento quantitativo foi calculado, sem levar em conta o estoque final (relatório anexo) e a possibilidade de acúmulo de estoque da Impugnante.

Sustenta que “*sendo assim, com amparo na documentação anexa (relatório de estoque referente a 12/2019), refuta-se também a tese no sentido de que houve saídas desacobertas de documentação fiscal, haja vista que o estoque final da fiscalizada fora desconsiderado e, obviamente, não era equivalente a zero. Desconsiderar o estoque final da fiscalizada configura grave equívoco por parte da fiscalização, resultando em indicação de supostas saídas de mercadorias desacobertas, que na verdade remanesçam no estoque da fiscalizada.*”

Responde o Fisco, em sede de Manifestação Fiscal que:

(...)

É de se ressaltar, que o Registro de Inventário declarado pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal não se trata de mera peça de ficção, como pretende a Impugnante, em que alterações podem ser feitas sem qualquer fundamentação calcada em documentos fiscais idôneos e oficiais para tal.

O estoque de produtos em 31/12/2019 apresentado por meio de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), em março/2020, foi o de que não havia nenhum item em poder do estabelecimento.

Destaca-se que o alegado ataque hacker sofrido pela Empresa teria ocorrido em 14/01/2019, com nenhuma relação direta com o estoque do estabelecimento em 31/12/2019, já que este, de conformidade com as normas contábeis vigentes deveria ser fruto de inventário físico (contagem).

Por outro lado, a simples substituição do estoque final de mercadorias em 31/12/2019 por outra quantidade qualquer, calcada em levantamento efetuado ao bel-prazer pela Impugnante, sem justificativas legais ou baseada em documentos idôneos, simplesmente para que se faça “uma conta de chegada”, seria desqualificar por completo o procedimento tecnicamente idôneo do levantamento quantitativo de mercadorias, previsto no inciso II do art. 194 da Parte Geral do RICMS.

Ademais, reforçamos que nenhuma substituição de sua escrituração fiscal digital relativa ao estoque de 31/12/2019 foi transmitida ao Fisco na forma

regulamentar, antes da lavratura do Auto de Início da Ação Fiscal e, nem sequer depois do mesmo, sendo que na última hipótese não seria válida para este fim.

(...)

(Grifou-se)

Verifica-se, da consulta ao EFD/Sped Fiscal, que a Autuada transmitiu arquivo eletrônico em 06/03/20, relativo à competência de Fevereiro de 2020, consignado os valores de estoques de 31/12/19 (Registro H010), com valores zerados.

Em 27/02/24, a Impugnante transmitiu outro arquivo (Retificação Total), contendo o Registro H010, agora com valores, bem como anexou à Impugnação relação contendo informação de estoques.

Entretanto, não se pode acatar as informações prestadas pela Autuada, acerca dos estoques de 31/12/19, uma vez que foram transmitidos após a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal, as quais tem claramente o objetivo de “corrigir” o estoque, a fim de evitar a apuração de operações desacobertadas de documentação fiscal.

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.

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, incisos II e 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:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Oportuno, destacar que, para a realização do levantamento quantitativo, o Fisco utilizou-se dos dados contidos nos arquivos eletrônicos da EFD/Sped

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transmitidos pela Contribuinte, o qual deve conter todos os documentos fiscais de entrada e saída registrados pela Impugnante e informações de estoques.

Insta ressaltar que são obrigações do contribuinte, previstas na legislação tributária:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

II - manter livros fiscais devidamente registrados na repartição fazendária, bem como os documentos fiscais e arquivos com registros eletrônicos, na forma e no prazo previstos na legislação tributária;

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

Especificamente em relação às informações relativas aos estoques de mercadorias, trata os arts. 197 e 201 do Anexo V do RICM/02:

RICMS/02 - Anexo V

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

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

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

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

(...)

BLOCO H: INVENTÁRIO FÍSICO

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

(...)

REGISTRO H010: INVENTÁRIO.

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

(...)

(Grifou-se)

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

CTN

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

(...)

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

Assim, salvo prova documental inequívoca do erro alegado, não poderá mais haver modificação dos dados escriturados no arquivo eletrônico SPED/EFD após o início da ação fiscal, como pretende a Defesa, na medida em que ele representa a própria escrituração fiscal do contribuinte, em formato digital.

Consequentemente, o Contribuinte não poderá mais modificar seu estoque de mercadorias informado no Registro H010 (Inventário) após o início da ação fiscal, pois de outro modo, todas as diferenças detectadas pela Fiscalização poderiam ser “justificadas”, alterando-se os estoques inicial e final do exercício de forma que eles “neutralizassem” os desacobertamentos identificados, tornando o LEQFID uma ferramenta inócua.

Registre-se que o Fisco admitiu a alteração do estoque inicial, relativo à 31/12/18, considerando que a Contribuinte transmitiu a informação sobre os estoques, a Receita Federal, mediante a Escrituração Contábil Digital (ECD), ainda que de forma sintética, em 15/05/19, tendo sido detalhado, após intimação fiscal.

Em relação ao estoque final (relativo à 31/12/19) não se pode admitir sua alteração, uma vez que já havia sido transmitido em março de 2020, com valores zerados, não havendo qualquer alteração anterior ao início da ação fiscal (AIAF lavrado em 30/12/23), cuja ciência da Contribuinte ocorreu em 09/11/23.

Como destacado pelo Fisco, o alegado ataque hacker sofrido pela Empresa teria ocorrido em 14/01/19, portanto, não teria qualquer relação direta com o estoque do estabelecimento em 31/12/19, já que este, de conformidade com as normas contábeis vigentes deveria ser fruto de inventário físico (contagem).

Assim sendo, não prosperam quaisquer alegações relativas à composição do estoque final de 2019, visto que cabe ao Contribuinte prestar as informações exatamente nos termos dispostos na legislação tributária.

Ressalte-se mais uma vez que a Fiscalização valeu-se de aplicativo específico que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo de mercadorias, o resultado da aplicação de critérios objetivos que retratam o que dispõe a legislação de regência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O referido aplicativo opera com as informações transmitidos pelo próprio contribuinte, por meio do Sped/EFD.

Diante do exposto, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, aplicadas sobre as saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, bem como a referida Multa Isolada sobre as entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, *in verbis*:

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;

(...)

Não merece prosperar o argumento de que a imposição da multa isolada deve estar vinculada à presença de dolo, ou seja, a intenção deliberada de cometer uma infração. E que, no caso em discussão, não haveria sonegação ou prejuízo ao erário, mas apenas um caso fortuito de roubo de dados que, por força maior, a Contribuinte não pôde apresentar a movimentação do estoque.

É cediço que 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 CTN:

CTN

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.

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às págs. 442/449 e 533/538, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Lucas Fonseca Motta e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Rachel Patrícia de Carvalho Rosa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2024.

Pedro Henrique Alves Mineiro
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

CS/P