

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.703/24/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001201756-12  
Impugnação: 40.010147906-37, 40.010148051-71 (Coob.), 40.010148052-51 (Coob.)  
Impugnante: Solumed Distribuidora de Medicamentos e Produtos Para Saúde  
IE: 001591065.00-76  
Fernando Luis Prochnow (Coob.)  
CPF: 062.865.488-07  
Flávia Barbosa (Coob.)  
CPF: 257.330.168-09  
Proc. S. Passivo: Júlia Leite Alencar de Oliveira /Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, encontra-se decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de proceder à reformulação fiscal, relativo aos exercícios de 2015 e 2016, com base no disposto no parágrafo único do art. 149 e no inciso I do art. 173, ambos do CTN.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo financeiro diário, que a Autuada promoveu entrada, saída e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária (medicamentos). Irregularidades apuradas por meio de procedimento fiscal tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Infrações caracterizadas. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequar a alíquota aplicada e a apuração da base de cálculo do imposto à norma de regência. Corretas as exigências remanescentes de, nas ocorrências de saída desacobertada, ICMS, relativo à operação própria da Contribuinte, e correspondente Multa de Revalidação simples, prevista no art. 56, inciso II, ICMS/ST e correspondente Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e, ainda, da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75. Em relação às ocorrências de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, correta a exigência somente da citada multa isolada. Contudo, deve-se ajustar o levantamento quantitativo para (1) considerar, como data de entrada das mercadorias relacionadas nas notas fiscais de aquisição analisadas nestes autos, a

data de recebimento registrada nos conhecimentos de transporte e canhotos correspondentes, apresentados nos autos pela Defesa; e (2) excluir as notas fiscais de saída emitidas pela Autuada em razão de mudança de endereço, caso não tenham sido lançadas as respectivas notas fiscais de entrada.

**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 poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição dos Coobrigados.

**Decadência parcialmente reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada promoveu entrada, saída e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária (medicamentos), acarretando falta de recolhimento de ICMS, relativo à operação própria da Contribuinte, e de ICMS/ST.

Irregularidades apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, nos exercícios fechados de 2015, 2016 e 2017, utilizando-se do programa institucional da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico.

Conforme registrado pelo Fisco, a Contribuinte encontrava-se enquadrada, no período fiscalizado, na categoria de distribuidor hospitalar, assim definida no art. 222, inciso XVII, do RICMS/02, para a qual a legislação confere tratamento tributário diferenciado, conforme arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02.

Na condição de distribuidor hospitalar, a Contribuinte passa a ser responsável pela retenção/recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 15/capítulo 13 (medicamentos e outros produtos farmacêuticos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, conforme o período de vigência, não se aplicando a substituição tributária nas suas aquisições.

Assim, o Fisco exigiu, nas ocorrências de saída desacobertada de documento fiscal, o ICMS e correspondente Multa de Revalidação simples, prevista no art. 56, inciso II, o ICMS/ST e correspondente Multa de Revalidação em dobro, prevista 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.

Já nas ocorrências de entrada e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, houve exigência somente da citada multa isolada.

A sócia-administradora, Flávia Barbosa, foi incluída, como Coobrigada, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por ela praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Também na condição de Coobrigado, foi incluído no polo passivo da presente obrigação tributária, o sócio da Autuada, Fernando Luis Prochnow, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, uma vez que restou comprovada nos autos sua função de administrador da empresa em conjunto com a sócia-administradora Flávia Barbosa.

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam em conjunto, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 33/145, acompanhada dos documentos de fls. 146/360.

Antes da manifestação fiscal acerca da impugnação, a Defesa pleiteia a juntada de novos documentos (Protocolos – AF/BH-2 de 27/06/19 e 29/07/19), os quais foram acostados às fls. 364/395 dos autos.

O Fisco, em Manifestação de fls. 396/415, refuta as alegações da Defesa, requerendo, ao final, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em 12/08/19, conforme Protocolo SIGED nº 4171811912019, os Impugnantes requerem a juntada de documentos “*a fim de se comprovar o recebimento físico x fiscal das mercadorias em seu estoque*”.

A Assessoria do CCMG defere o requerimento da Defesa de juntada de documentos, os quais foram acostados às fls. 420/489 dos autos.

Na oportunidade, a Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de fls. 418/419, dando nova oportunidade à Defesa para, no prazo de 30 (trinta) dias, “*trazer aos autos todos os documentos necessários para a inequívoca comprovação de suas alegações*”.

Regularmente intimados, os Impugnantes apresentam, às fls. 495/496, “*Requerimento de prorrogação de prazo para cumprimento de despacho interlocutório*” e, às fls. 504/605, aditamento de impugnação, acompanhado de documentos de fls. 606/655, para reiterar todos os termos da exordial, acrescentando o pedido de nulidade do lançamento, pela alegação de ausência de AIAF. Em razão deste último argumento, colacionam aos autos cópia do Acórdão nº 22.009/19/2ª.

O Fisco, por sua vez, comparece às fls. 657/676, manifestando-se pela procedência do lançamento.

Intervindo novamente no processo, a Assessoria do CCMG exara outro despacho interlocutório (fls. 678/679), para deferir o pleito dos Impugnantes, concedendo à Defesa a prorrogação de prazo por mais 30 (trinta) dias (improrrogáveis) para “*trazer aos autos todos os documentos necessários para a inequívoca comprovação de suas alegações, especialmente em relação à data da efetiva entrada no estabelecimento das mercadorias objeto de autuação*”.

Em resposta ao despacho interlocutório, a Defesa comparece às fls. 685/692 dos autos, apresentando novos documentos às fls. 693/1039.

O Fisco, então, manifesta-se, às fls. 1041/1043, pela “*manutenção integral deste Auto de Infração*”.

Levando em consideração a medida determinada pela Câmara de Julgamento nos PTAs nºs 01.001167087-33, 01.001159860-39, 01.001167425-59, 01.001167224-26, 01.001181638-58 e 01.001199670-80, lavrados pelos mesmos Auditores Fiscais que lançaram o presente crédito tributário, tratando de matéria idêntica à discutida nestes autos, inclusive em relação à mercadoria (medicamentos), a Assessoria do CCMG adota medida nos mesmos moldes, exarando a diligência de fls. 1045/1046.

Em decorrência da diligência, o Fisco decide reformular o lançamento, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de fls. 1047/1054 e planilhas constantes do DVD de fls. 1055, revendo tanto as bases de cálculo, como as alíquotas aplicadas.

Devidamente cientificados da reformulação do lançamento, que acarretou incremento do valor do crédito tributário, a Impugnante/Autuada comparece às fls. 1064/1211, para ratificar seus argumentos anteriores, acrescentando outras razões de nulidade, e acostar novos documentos às fls. 1212/1313.

Os Impugnantes/Coobrigados comparecem às fls. 1314/1823, manifestando-se, individualmente, nos mesmos termos da Impugnante/Autuada.

O Fisco, por fim, manifesta-se às fls. 1826/1833, requerendo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1.835/1886, opina, em preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, opina por reconhecer parcialmente a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário majorado mediante reformulação de lançamento, relativo aos exercícios de 2015 e 2016, no que se refere aos valores que extrapolaram aqueles inicialmente constituídos (parcelas que não constavam do AI original), em razão da decadência de que trata o art. 173, inciso I, do CTN. No mérito, quanto às exigências remanescentes, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 1047/1055 dos autos e ainda para adequar o levantamento quantitativo para (1) considerar, como data de entrada das mercadorias relacionadas nas notas fiscais de aquisição analisadas nestes autos, a data de recebimento registrada nos conhecimentos de transporte e canhotos correspondentes, apresentados nos autos pela Defesa; e (2) excluir as notas fiscais de saída emitidas pela Autuada em razão de mudança de endereço, caso não tenham sido lançadas as respectivas notas fiscais de entrada.

Em sessão realizada em 22/02/24, nos termos do art. 58 do Regimento Interno do CCMG e conforme decisão proferida na sessão do dia 07/02/24, o processo foi retirado de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 27/03/24.

Em sessão realizada em 27/03/24, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 24/04/24. Pela Impugnante Solumed Distribuidora de Medicamentos e Produtos Para Saúde, assistiu à deliberação a Dra. Júlia Leite Alencar de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Luciano Neves de Souza.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo no tocante à análise da prejudicial de mérito por decadência.

**Da Preliminares**

Os Impugnantes afirmam que houve cerceamento do direito de defesa, ao argumento de que *“se tornou impossível em 30 dias a análise milhares de folhas de relatório pelo contribuinte”*, considerando que foram lavrados mais dois autos de infração contra a empresa.

Registram que, *“por se tratar de empresa ilibada que a Impugnante faz questão de exercer seu direito de defesa e assim combater item a item, folha por folha as acusações da Impugnada”*, e que, *“com este intuito vem realizando a análise do material disponibilizado pelo Fisco em PDF e demais relatórios do ERP, em conjunto com SPED, ambiente Nota Fiscal Eletrônica, entre outros”*.

Acrescentam que, *“sem medir esforços a empresa desde o dia 21 de dezembro de 2018 está desenvolvendo internamente um programa que a permita contraprovar item a item das autuações, sendo certo que, por ora, não lhe restou alternativa senão por amostragem demonstrar as diversas incongruências e precariedades dos referidos autos”*.

Assim, requerem *“o prazo suplementar de no mínimo 90 (noventa) dias para que a empresa realmente se defenda das acusações”*, sob pena de nulidade de todo o processo em razão de cerceamento de defesa.

Contudo, não prosperam os argumentos dos Impugnantes.

De início, cumpre registrar que os PTAs nºs 01.001166791-13, 01.001167814-06 e 01.001201756-12 (presente processo) foram lavrados contra a Autuada separadamente, uma vez que o LEQFID foi processado por exercício fechado: 2013, 2014 e 2015/2017, respectivamente.

Destaca-se que os três processos mencionados são de natureza complementar, que serão tramitados de forma conjunta neste Conselho, sob o mesmo rito processual (ordinário), não se evidenciando, assim, a existência de qualquer prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, como alegado pelos Impugnantes.

Quanto à alegação de prazo insuficiente para apresentação da defesa, importa registrar que o prazo concedido inicialmente aos Sujeitos Passivos para apresentação da impugnação obedeceu ao previsto no art. 117, *caput*, do RPTA.

Ademais, mediante despachos interlocutórios exarados pela Assessoria do CCMG (fls. 418/419 e 678/679), foram concedidas, aos Impugnantes, mais duas oportunidades para que eles pudessem *“trazer aos autos todos os documentos necessários para a inequívoca comprovação de suas alegações”*.

Além disso, o presente lançamento foi objeto de revisão, conforme reformulação do lançamento de fls. 1047/1055, momento em que os Impugnantes tiveram nova oportunidade para se manifestarem.

Observa-se que, da intimação do Auto de Infração (ocorrida em dezembro de 2018) até a presente data, já transcorreram 5 (cinco) anos, prazo mais que suficiente para a Defesa apresentar todos os documentos necessários a ilidir o feito fiscal.

Salienta-se que, após a reformulação fiscal, os Impugnantes não trouxeram aos autos qualquer documento novo que pudesse contrapor ao levantamento quantitativo realizado pelo Fisco.

Assim, considera-se meramente protelatório o pleito dos Impugnantes, restando prejudicado o pedido de prazo suplementar para apresentação de documentos.

No que tange à reclamação da Defesa de que o Fisco dificultou a análise dos documentos que instruíram a peça fiscal por ter optado em apresentá-los em formato PDF (*Portable Document Format*), cerceando seu direito de defesa, o Fisco esclarece que a apresentação nesses moldes não foi por sua opção, pois o programa LEQFID não disponibiliza o relatório em formato Excel.

Registra-se que, ao contrário do reclamado pela Defesa, não houve qualquer surpresa no tocante à lavratura do Auto de Infração, uma vez que, conforme apontado pelo Fisco, *“a peça fiscal foi precedida da emissão do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000027315.90 (fls. 02), dele constando a informação de que o objeto da auditoria fiscal seria a “Análise das operações da empresa no período supracitado: entrada, saída e estoque de mercadorias através do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário”*, cujo período fiscalizado foi de 01/01/13 a 31/12/17.

Vale salientar que essa informação, no que se refere ao AIAF emitido pelo Fisco e recebido pela Contribuinte em 05/10/18 (fls. 02/03), refuta, por completo, a alegação inicial dos Impugnantes, em aditamento de impugnação, de *“nulidade por ausência de lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal”*.

Os Impugnantes reclamam que *“a documentação acostada aos autos, ainda que houvesse tempo para analisá-la, é inócua, vez que os critérios, parâmetros e bases utilizados para elaborá-la não condizem com realidade e estão claramente distorcidos de modo que também por este motivo, restou frustrada a possibilidade de oferecimento de uma Impugnação mais detalhada, malferindo, por via reflexa, a ampla defesa e o contraditório”*.

Acrescentam que o Relatório Fiscal *“é extremamente genérico e precário e não guarda qualquer relação com os documentos acostados pela Impugnada”*.

Registram que *“o procedimento do lançamento do crédito tributário deve nortear-se pela busca da prova da infração fiscal, que não pode ser meramente presumida”*, cabendo ao Fisco o ônus da prova.

Afirmam, também, que se encontra ausente a motivação do lançamento, argumentando que o Fisco não indicou no Relatório Fiscal o *“porque ou como inúmeras operações da empresa foram consideradas desacobertas de nota fiscal”*,

não permitindo à Defesa a “*ciência do motivo que ensejou a lavratura desta autuação, mas somente da conclusão*”.

Alegam, assim, “*nulidade da autuação fiscal em referência por ausência de prova, fundamentação e motivação de fato que devia constar nos autos*”.

Atestam, ainda, que “*diante da ausência de delimitação do fato gerador do tributo em cobrança ficam clarividentes o vício formal e a necessidade de se anular autuação fiscal em destaque*”.

Em aditamento de impugnação, após a reformulação do lançamento efetuada pelo Fisco, que acarretou incremento do crédito tributário, os Impugnantes reclamam a ausência de “*um novo relatório fiscal contendo de maneira integral e individualmente as operações consideradas como desacobertas de documento fiscal e suas respectivas bases de cálculo e alíquota, ainda que não tivessem sido objeto de alteração na oportunidade*”.

Afirmam, também, que “*a ausência de intimação do contribuinte durante o procedimento de fiscalização para prestar esclarecimentos sobre eventuais incongruências levantadas afasta, por si só, a motivação para a constituição do crédito tributário, uma vez que da análise por amostragem de alguns itens, objeto de autuação, resta evidenciado que as alegações fantasiosas do fisco seriam facilmente combatidas pela Impugnante, especialmente porque esta teria tempo hábil para contrapor os argumentos fiscais ponto a ponto*”.

Entretanto, razão não assiste à Defesa.

É cediço que o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN dispõe que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA, que assim determina:

RPTA

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

I - número de identificação;

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Compulsando os autos, verifica-se que tanto o Auto de Infração quanto o Relatório Fiscal se apresentam bem fundamentados, contendo todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, e guardam total relação com os documentos anexados pelo Fisco.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Registra-se que os Demonstrativos da Apuração do Crédito Tributário original (fls. 15/17) evidenciam detalhadamente o cálculo do imposto devido e das respectivas multas, o mesmo ocorrendo nos demonstrativos da reformulação do crédito tributário (fls. 1047/1055).

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 os Impugnantes, pelo próprio teor de suas impugnações, têm plena ciência das infrações que lhes foram imputadas.

Na reformulação do lançamento, o Fisco apresenta planilhas demonstrando, para cada produto objeto de autuação, o resultado do levantamento quantitativo realizado (entrada, saída ou estoque desacobertado), o “Status do Produto” (se genérico ou não), a alíquota aplicável, bem como a apuração da base de cálculo (se PMC ou MVA) e do imposto devido, ainda que não tenha sido objeto de alteração, não deixando margem a dúvidas acerca do resultado apurado, como tangenciado pela Defesa.

Observa-se que as irregularidades encontram-se detalhadas de forma didática e analítica, para cada produto objeto de autuação, nos relatórios do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário-LEQFID, constante do DVD de fls. 25,



apuradas com base nos dados fornecidos pela própria Contribuinte, não cabendo o argumento de que as informações utilizadas no levantamento não condizem com a realidade e se apresentam distorcidas.

Por meio desse procedimento, fica demonstrada a movimentação diária de cada produto. A partir dos dados extraídos dos arquivos eletrônicos transmitidos pela empresa (estoque inicial, notas fiscais de entrada e saída), é apurado o valor relativo ao estoque final do produto no exercício fiscalizado, que, comparado ao valor registrado pela empresa, se divergente, é possível constatar a ocorrência, conforme o caso, de saída ou estoque desacoberto de documento fiscal. E ainda, ao detectar saída de mercadoria sem estoque, verifica-se a existência de entrada desacoberta.

Em que pese ser admissível que a Defesa demonstre a ocorrência de erros, a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não trata de presunção, como quer fazer crer os Impugnantes, mas sim de apuração por meio de uma operação matemática, como será detalhado no mérito, cujo resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente ao final de cada período.

O ônus da prova é, portanto, dos Impugnantes, os quais podem elidir a acusação fiscal, anexando aos autos a prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea.

Induidoso que os Impugnantes compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de os Impugnantes discordarem da infringência que lhes é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a eles a devida comprovação de suas alegações.

Destarte, não há qualquer dúvida de que o Fisco cuidou de verificar o preenchimento de todos os requisitos, indispensáveis à formalização da autuação, descrevendo de forma adequada e clara a conduta tida como infracional, promovendo o embasamento legal, identificando o sujeito passivo, apurando o imposto e propondo a penalidade a ser aplicada.

Todas essas informações constam do Auto de Infração (fls. 04/09), do Relatório Fiscal (fls. 10/13), dos Demonstrativos da Apuração do Crédito Tributário (fls. 15/17) e dos relatórios originados do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (DVD de fls. 25), bem como da reformulação do lançamento (fls. 1047/1055), não havendo que se falar em ofensa aos princípios jurídicos constitucionalmente assegurados.

Registra-se, ainda, que, diferente do entendimento externado pela Defesa, não há necessidade de acompanhamento do procedimento investigatório da fiscalização, que é de natureza inquisitiva, decorrente do Poder de Polícia do Estado, ficando a cargo da autoridade administrativa sua apuração, para posterior submissão ao contribuinte, que aí sim, terá garantidos o contraditório e a ampla defesa.

Corroborar esse entendimento a seguinte decisão do E. TJMG:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO - CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - ACOMPANHAMENTO DO PROCEDIMENTO INVESTIGATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO - NATUREZA INQUISITIVA, FICANDO A CARGO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA SUA APURAÇÃO, PARA POSTERIOR SUBMISSÃO AO CONTRIBUINTE, QUE AÍ SIM, TERÁ GARANTIDOS O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA, COMO OCORREU NO CASO. A LEI TRIBUTÁRIA NÃO EXIGE, PARA A ATIVIDADE PREGRESSA AO LANÇAMENTO, QUE O CONTRIBUINTE SEJA NOTIFICADO, SENDO CERTO QUE A NECESSIDADE DE TAL NOTIFICAÇÃO PESSOAL OCORRE APENAS DEPOIS DE EFETUADO O LANÇAMENTO, PARA QUE POSSA ENTÃO O CONTRIBUINTE CONFRONTÁ-LO, COMO OCORREU NO CASO, INCLUSIVE TENDO O APELANTE APRESENTADO IMPUGNAÇÃO NA FASE ADMINISTRATIVA, NÃO SE DESCURANDO QUE A AUTUAÇÃO EM QUESTÃO DECORREU DE AÇÃO CONJUNTA COM O MINISTÉRIO PÚBLICO, A SECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL E A POLÍCIA CIVIL DESTE ESTADO, RESULTANDO NA DEFLAGRAÇÃO DA DENOMINADA OPERAÇÃO SOS CERRADO, REALIZADO SOB O AMPARO DA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL EM 31/03/2009, INEXISTINDO QUALQUER ARBITRARIEDADE, ILICITUDE E IRREGULARIDADE.

(...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0702.10.078405-8/002 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE(S): RODRIGO CIBIM KALLAJIAN - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

Frisa-se que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentarem suas defesas, em total observância ao princípio do contraditório.

Assim, não resta dúvida de que o Fisco proporcionou aos Sujeitos Passivos o desenvolvimento de suas defesas sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento do direito de defesa, portanto, não há o que se falar em ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Também não procede a reclamação da Defesa de que a diligência exarada pela Assessoria do CCMG “nunca foi objeto de comunicação enviada à Impugnante, em arrepio aos princípios da publicidade dos atos administrativos e da não surpresa, e ao que determina o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos” (art. 148).

Verifica-se, claramente, nos autos que, após o cumprimento da diligência pelo Fisco, que, inclusive, resultou em reformulação do lançamento, os Impugnantes foram devidamente cientificados da reformulação, sendo a eles concedido abertura de vista ao processo bem como o prazo legal para complementar a defesa.

Os Impugnantes alegam ainda a incompetência da Assessoria do CCMG para determinar a diligência de fls. 1045/1046 dos autos, por entenderem que “*não há nos artigos 146 e 147 do RPTA autorização para que a Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais determine a revisão do lançamento tributário pela autoridade fazendária*”.

Assim, pleiteiam o reconhecimento da nulidade do despacho de fls. 1045/1046 e de todos os atos subsequentes.

No entanto, mais uma vez, equivoca-se a Defesa.

A intervenção da Assessoria do CCMG no processo foi apenas no intuito de antecipar um questionamento já posto pela Câmara de Julgamento sobre trabalho idêntico ao presente, diligenciando no sentido de trazer aos autos esclarecimentos acerca da forma de apuração do imposto nos termos da legislação vigente para os produtos objeto de autuação.

Assim, ao contrário do entendimento da Defesa, não há dúvidas de que tal conduta encontra-se prevista nos arts. 146 e 147 do RPTA.

Quanto às demais razões de nulidade do Auto de Infração apresentadas pela Defesa, como, por exemplo, a respeito da base de cálculo e da alíquota adotadas na apuração do imposto exigido, de mudança de critério jurídico e da responsabilização tributária dos Coobrigados, verifica-se que são questões que se confundem com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Rejeitam-se, pois, todas as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada promoveu entrada, saída e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária (medicamentos), acarretando falta de recolhimento de ICMS, relativo à operação própria da Contribuinte, e de ICMS incidente nas operações subsequentes (ICMS/ST).

Irregularidades apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, nos exercícios fechados de 2015, 2016 e 2017, utilizando-se do programa institucional da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico.

Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02, realizado a partir das informações relativas às operações com mercadorias obtidas do arquivo eletrônico SPED/EFD, que contém a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias, apresentado mensalmente pela Contribuinte, em conjunto com as informações de notas fiscais recebidas e emitidas constantes do Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica – Portal NF-e. Portanto, o levantamento quantitativo foi realizado com base somente em dados apresentados pela própria Autuada.

Segundo o Fisco, a Contribuinte encontrava-se enquadrada, no período fiscalizado, na categoria de distribuidor hospitalar, assim definida no art. 222, inciso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XVII, do RICMS/02, para a qual a legislação confere tratamento tributário diferenciado, 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.

***Efeitos de 1º/06/2008 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 2º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.823, de 30/05/2008:***

“Art. 59-A. A substituição tributária não se aplica à operação que destinar a distribuidor hospitalar mercadoria de que trata o item 15 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 de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo.”

Na condição de distribuidor hospitalar, a Contribuinte passa a ser responsável pela retenção/recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 15/capítulo 13 (medicamentos e outros produtos farmacêuticos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, conforme o período de vigência, não se aplicando a substituição tributária nas suas aquisições.

Assim, o Fisco exigiu, nas ocorrências de saída desacobertada de documento fiscal, o ICMS e correspondente Multa de Revalidação simples, prevista no art. 56, inciso II, o ICMS/ST e correspondente Multa de Revalidação em dobro, prevista 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.

Já nas ocorrências de entrada e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, houve exigência somente da citada multa isolada.

A multa isolada, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, foi exigida em valor inferior ao limitador máximo previsto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Os “Resumos Gerais dos Levantamentos Quantitativo Financeiro Diário” dos exercícios de 2015, 2016 e 2017, em que foram demonstrados os valores apurados, por produto, relativos a entrada, saída e estoque desacobertados de documento fiscal,

foram acostados aos autos pelo Fisco, integralmente, na mídia (DVD) de fls. 25 e, parcialmente (primeira e última página), em meio físico às fls. 19/29.

Os valores resultantes de entrada, saída e estoque desacobertos de documento fiscal encontram-se consolidados nos quadros de fls. 15/17 dos autos, em que foram apresentados, também, os Demonstrativos das Apurações do Crédito Tributário, compondo o Anexo 1 do Auto de Infração.

Nesses documentos, o Fisco esclarece que foi utilizada a alíquota de 12% (doze por cento), por se tratar de medicamentos genéricos, nos termos do art. 12, inciso I, subalínea “b.5”, da Lei nº 6.763/75.

Esclarece, também, que, “*em prol do contribuinte*”, foi utilizada a Margem de Valor Agregado – MVA “*para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST ao invés do PMC (Preço Máximo ao Consumidor), divulgado por órgão representante deste segmento econômico – ABCFARMA, conforme art. 59, inciso II, alínea “b” c/c art. 59, inciso II, alínea “c” do Anexo XV do RICMS/2002*”, aplicando “*o menor percentual da MVA previsto na legislação tributária (Parte 2 Anexo XV, RICMS/2002) para medicamentos, ou seja, 33%*” (trinta e três por cento).

Em decorrência de diligência exarada pela Assessoria do CCMG, o Fisco reformulou o crédito tributário, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de fls. 1047/1054 e planilhas constantes do DVD de fls. 1055, para, na definição da base de cálculo do ICMS/ST:

- adotar o PMC para o medicamento que possui o código EAN perfeitamente identificado e que tenha o preço PMC informado nas planilhas “CMED JAN 2016”, “CMED JAN 2017” e “CMED JAN 2018”;
- adotar MVA para medicamento que não se enquadra na condição PMC.

Referida reformulação também foi no sentido de, na definição da alíquota aplicável para o cálculo do ICMS/ST:

- adotar a alíquota de 12% (doze por cento) para o medicamento identificado na planilha “GENÉRICO” como sendo efetivamente genérico;
- adotar a alíquota de 18% (dezoito por cento) para o medicamento identificado na planilha “GENÉRICO” como sendo “BIOLÓGICOS”, “ESPECÍFICO”, “NOVO”, “NOVO (REFERÊNCIA)”, “SIMILAR”, “SIMILAR (REFERÊNCIA)” ou “#N/D (NÃO IDENTIFICADO)” nesta planilha.

Os Demonstrativos do Crédito Tributário final, apurado após a reformulação do crédito tributário, encontram-se no DVD de fls. 1045 dos autos, em que se observa que houve majoração dos valores de todo o crédito tributário (imposto e multas), se comparados aos valores originalmente lançados.

Cumprido, inicialmente, abordar a respeito do argumento dos Impugnantes, apresentado após a reformulação fiscal que acarretou aumento do crédito tributário (fls. 1047/1055), de que restou caracterizado “*um novo lançamento*”, devendo ser reconhecido que “*a constituição do crédito tributário ora impugnado se deu somente quando da notificação da Impugnante a seu respeito, em 10.05.2022*”.

Assim, considerando o período dos fatos geradores, 2015 a 2017, e a data da notificação do Sujeito Passivo acerca da referida reformulação, 10/05/22, os Impugnantes entendem que deve ser declarada a decadência de todo o crédito tributário.

Noutra vertente, os Impugnantes afirmam que “*é evidente que houve decadência do direito da Fazenda Pública de revisar o lançamento tributário, à luz do que dispõe o artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional*”, o qual determina que “*a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*”.

Inicialmente, insta constar que, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

No presente caso, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Ademais, não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que a irregularidade apontada diz respeito, inclusive, a operações de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, resultando em falta de recolhimento do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Infere-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Convém acrescentar que, ainda que se entendesse pela aplicação ao presente caso da norma posta no art. 150 do CTN, a ressalva contida no seu § 4º deixa clara a sua inaplicabilidade na ocorrência de dolo.

E, no caso dos autos, o crédito tributário constituído decorre de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadoria sem acobertamento fiscal, condutas que têm como elemento subjetivo o dolo, caracterizado pela omissão de receita no sentido de suprimir ou reduzir tributo.

Dessa forma, os prazos para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário original relativo aos exercícios de 2015, 2016 e 2017 somente expiraram em 31/12/20, 31/12/21 e 31/12/22, respectivamente, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário inicialmente exigido, tendo em vista que a cientificação dos Sujeitos Passivos acerca da lavratura do Auto de Infração original ocorreu em abril de 2019 (fls. 30/32).

Todavia, em relação à reformulação do crédito tributário, razão, em parte, assiste a Defesa.

Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária. A legislação tributária exige a formalização de um ato oficial da Fiscalização para conferir liquidez à obrigação tributária surgida após a ocorrência do fato gerador, e tal formalização se dá por intermédio do lançamento.

O lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Verifica-se, pois, que o lançamento é um conjunto de procedimentos visando a constituição do crédito tributário a ser exigido pela Fazenda Pública.

Por sua vez, a decadência, no direito tributário, consiste na perda do direito subjetivo da Fiscalização de constituir o crédito tributário pelo procedimento do lançamento, em decorrência de inércia, ultrapassando o prazo legal para tanto.

Vale registrar que o lançamento, após a notificação do contribuinte, se torna, em princípio, definitivo, tendo a legislação tributária brasileira consagrado, em nome da estabilidade e da segurança jurídica, o princípio da inalterabilidade do lançamento.

Contudo, o princípio em tela não é absoluto na medida em que o art. 145 do CTN traz, em seus incisos, hipóteses nas quais se admite a alteração do lançamento. Examine-se:

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(destacou-se)

Observando-se o contexto em que se deu a reformulação do lançamento realizada pela Fiscalização, verifica-se que ela não foi motivada pelos argumentos apresentados pela Defesa em sede de impugnação, mas, sim, determinada de ofício pela autoridade administrativa, nos termos do art. 149 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Preceitua o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) que o lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, desde que observado o prazo em que a Fazenda poderia exigir o crédito tributário, de acordo com o seu parágrafo único:

### CTN

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Veja-se que o mandamento contido no parágrafo único transcrito é da impossibilidade de revisar o crédito tributário, ou seja, de fazer qualquer reformulação nele, para mais ou para menos, após o período decadencial.

No caso em tela, observa-se que o crédito tributário constante do DVD de fls. 1055, apresenta, para parte dos produtos, revisão do crédito tributário original, a partir das alterações de base de cálculo e/ou alíquota.

Insta, portanto, deter-se sobre esses produtos que implicaram modificação do lançamento à luz da legislação tributária.

Relembrando, os fatos geradores são dos exercícios de 2015 a 2017 e a reformulação promovida pela Fiscalização ocorreu em abril de 2022, com intimação em maio de 2022 (fls. 1060/1063).

Neste ponto, analisando a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, conclui-se:

1. a validade da reformulação fiscal empreendida para o exercício de 2017, por ter sido efetuada dentro do período decadencial;
2. não mais ser possível ao Fisco promover qualquer reformulação do crédito tributário, segundo o parágrafo único do art. 149 do CTN, relativa aos fatos geradores ocorridos em 2015 e 2016.

Mesmo aqueles que se aliam à tese de que o “processo administrativo” trata-se, em verdade, de um “procedimento” tendente à apuração do crédito tributário, não podem se distanciar da regra da decadência, pois esta se traduz em segurança jurídica.

Dessa forma, considerando que a reformulação do lançamento, embora contenha as mesmas irregularidades imputadas inicialmente aos Sujeitos Passivos, se deu em maio de 2022, verifica-se que as exigências fiscais introduzidas no crédito tributário pela reformulação do lançamento de parte dos produtos, relativas aos fatos geradores ocorridos em 2015 e 2016, devem ser excluídas, em face da decadência.

Cumprido, por conseguinte, analisar as irregularidades no Auto de Infração que remanescem dos exercícios de 2015 e 2016 (relacionadas a produtos não reformulados), e as do exercício de 2017.



Os Impugnantes afirmam que o Fisco “*efetuou o cruzamento de alguns dados, estoque final = estoque inicial + entradas – saídas, pouco antes do fim do ano de 2018 sem considerar as movimentações de entrada e saída de inventário, eventuais ajustes, documentos fiscais e seus respectivos arquivos eletrônicos e com base em números completamente distorcidos, lançou o crédito ora guerreado baseado em meras presunções e especulações*”.

Na tentativa de ilidirem o feito fiscal, reclamam que “*a composição diária, assim como os saldos iniciais e finais utilizados pela autoridade fazendária não foram sequer analisados pela Impugnada e apenas lançados como verdadeiros*”.

Contudo, conforme se verá adiante, não merecem ser acolhidos os argumentos da Defesa.

A mídia eletrônica de fls. 25 traz, em formato “PDF”, o resultado do levantamento quantitativo **com o movimento diário por produto**, bem como o resumo das situações apuradas com o referido produto, tais quais: estoques iniciais e finais declarados, diferenças apuradas na saída, na entrada e no estoque.

Reitera-se que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário é um procedimento idôneo para se apurar as operações realizadas pelo contribuinte, com previsão regulamentar, conforme art. 194, inciso III, do RICMS/02, a seguir transcrito:

RICMS/02

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

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

É crucial ressaltar que o presente levantamento compreende exercícios fechados (2015, 2016 e 2017), em que o Fisco trabalhou com os registros constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente pela própria Autuada, ou seja, apurou-se as irregularidades descritas no Auto de Infração sem a realização, por parte do Fisco, de contagem física das mercadorias em estoque.

Portanto, a base do levantamento quantitativo, no caso em tela, são os documentos de escrituração da própria Contribuinte, referentes às operações realizadas com os produtos adquiridos e comercializados no período trabalhado, ou seja, ao contrário do alegado pela Defesa, o Fisco considerou, sim, todas as movimentações de entrada e saída de inventário **declarados pela empresa**.

As escriturações efetuadas pela empresa devem refletir ou espelhar as operações ocorridas, estando devidamente respaldadas por documentos hábeis a comprovar o lançamento. Presume-se, então, que se encontram corretas as informações prestadas pela Contribuinte pelos arquivos eletrônicos da EFD/SPED.

Nesse sentido, o levantamento quantitativo de mercadorias baseado em arquivos eletrônicos enviados pela própria Contribuinte é meio adequado de auditoria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal e tem por finalidade a conferência pelo Fisco das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no respectivo período.

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pela Contribuinte, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída, respectivamente.

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

$$\text{"ESTOQUE FINAL = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS - VENDAS (SAÍDAS)"}$$

Ou seja, o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia. Nesse caso, o aplicativo informa que houve "saída sem estoque" (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Se, ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário, pressupõe-se a ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal; caso a diferença seja maior, conclui-se pela existência de estoque desacobertado.

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada, pode-se concluir que não há nenhuma inconsistência quando o levantamento acusa a existência de entrada e saída/estoque desacobertadas para uma mesma mercadoria.

Conforme ressaltado em sede de preliminar, a utilização dessa técnica não é, de forma alguma, inatacável, mas, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, os Impugnantes devem apresentar as falhas existentes, bem como os documentos idôneos capazes de comprová-las.

Em que pese ser admissível que a Defesa demonstre a ocorrência de erros, a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não trata de presunção, como quer fazer crer os Impugnantes, mas sim de apuração por meio de uma operação matemática como já exposto, cujo resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente ao final de cada período.

Os Impugnantes alegam que, ao elaborar o LEQFID, o Fisco não considerou "*procedimentos importantes e que refletem diretamente na apuração dos saldos em estoque, como no caso de inventários de entradas e saídas; processos internos adotados pela empresa (como no caso de antecipação de saldo físico em estoque) seja por conta de sua organização interna em si ou dos critérios definidos*

*pelo próprio ERP (sistema de gestão empresarial) utilizado para execução das tarefas diárias”.*

Registram que *“alguns saldos tidos como não justificáveis pelo fisco estadual são oriundos de procedimentos absolutamente legais praticados pela empresa e que foram desconsiderados e ignorados pela Impugnada, tais como:*

- (i) Antecipação de saldo em estoque através de recebimento físico da mercadoria, processo documentado e comprovado nessa defesa e permitido pela legislação mineira (artigo 164 do Decreto 43.080/02) ocorre quando a escrituração fiscal se dá em data posterior a venda da mercadoria que deu entrada no estabelecimento da Impugnante;*
- (ii) Entradas no estoque decorrentes de ajustes positivos resultantes de contagem física (inventário);*
- (iii) Mercadoria enviada a maior – item débito direto;*
- (iv) Mudança de endereço, Estado de Minas; e*
- (v) Não incidência do ICMS – ST para Distribuidoras Hospitalares.”*

Comentam que *“o procedimento do LEQFID levou em conta apenas a natureza e ordem cronológica de notas fiscais que em tese movimentam estoque, e, desprezou toda e qualquer outra vertente que pode ocorrer num processo de avaliação de estoque e processos, até mesmo falhas as quais uma organização pode estar sujeita”.*

Especificamente quanto à irregularidade de entrada desacobertada, apurada em decorrência da constatação de saída de mercadoria sem estoque (SSE), os Impugnantes alegam que *“a escrituração de tais mercadorias ocorreu em duas etapas distintas”:*

- i) Recebimento físico: a efetiva entrada do produto/antecipação e disponibilidade em estoque; e*
- ii) Recebimento fiscal: a efetiva escrituração dos documentos fiscais”.*

Explicam que *“a Impugnante é uma distribuidora de medicamentos e muitas vezes é obrigada, por força de compromisso contratual e social, promover entregas de urgência junto a hospitais e clínicas e, por isso, tão logo as mercadorias chegam no estoque da Impugnante são imediatamente separadas e enviadas para entregas de ‘emergência pública’”.*

Às fls. 68/111, reiterando às fls. 534/576 e 1135/1186 dos autos após várias oportunidades de manifestação no processo, a Defesa apresenta análise de alguns itens objeto de autuação, confrontando os dados constantes do levantamento quantitativo realizado pelo Fisco e as informações presentes em controle interno de estoque de mercadorias da empresa, no intuito de demonstrar *“a exata data de entrada do documento de compra em estoque (identificados nos prints como Recebimento Físico RE2701) e a data da escrituração da referida nota de compra (identificadas como CE0814 – Movimento de estoque)”.*

A fim de corroborar o alegado, acosta outros confrontos do levantamento quantitativo com o controle interno de estoque da empresa, notas fiscais de entrada e alguns conhecimentos de transporte e comprovantes de entrega das referidas mercadorias.

No entanto, conveniente lembrar que os valores apurados pelo Fisco foram baseados exclusivamente em informações extraídas dos arquivos gerados e transmitidos pela própria Contribuinte, nos termos da legislação vigente (SPED/EFD – formato Ato Cotepe nº 09/08).

O Fisco destaca que, “a fim de verificar a integridade e a integralidade dos arquivos eletrônicos foram realizados, previamente ao levantamento quantitativo, confrontos dos arquivos SPED Fiscal com as respectivas DAPI’s (Declaração de Apuração e Informação do ICMS - modelo 1)”, as quais também são geradas e entregues pela própria empresa.

A partir desse cotejo, o Fisco constatou que “os arquivos eletrônicos estavam totalmente compatíveis com as declarações fiscais”, restando evidenciado que “a Autuada equivoca-se ao alegar que o Auto de Infração foi emitido com base em “meras presunções e especulações” e de que o trabalho foi realizado com base em números completamente distorcidos”.

Ressalta-se que os Impugnantes detêm todo o material necessário para comprovar suas argumentações, quando, por exemplo, afirmam que o Fisco utilizou, no levantamento quantitativo, dados incorretos.

Cabem aos Impugnantes refutar os elementos trazidos aos autos pelo Fisco.

Ademais, a escrituração dos livros e documentos fiscais destinados à apuração do imposto encontra-se regulamentada no Anexo V do RICMS/02, Título VI, no art. 166 e seguintes.

Estabelece o Regulamento do ICMS que a entrada de mercadorias no estabelecimento do contribuinte deve ser escriturada no livro Registro de Entradas, em **ordem cronológica** das respectivas entradas, encerrando-se a escrituração no último dia útil do período de apuração do imposto, conforme disposto nos arts. 166, 167 e 169 do Anexo V do RICMS/02, transcritos a seguir:

**RICMS/02 - Anexo V - TÍTULO VI - CAPÍTULO I**

**Do Registro de Entradas**

Art. 166. O livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destina-se à escrituração de serviços de transporte e comunicação utilizados e de entrada de mercadoria, a qualquer título, no estabelecimento.

Parágrafo único. Serão também escriturados:

I - o documento fiscal relativo à aquisição de mercadoria que não transitar pelo estabelecimento do adquirente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a NF-e cancelada, denegada ou a que tiver o número inutilizado, ressalvadas as colunas do livro referentes a valores monetários.

Art. 167. A escrituração será feita a cada prestação e operação, em ordem cronológica da utilização do serviço e da entrada, real ou simbólica, da mercadoria no estabelecimento ou, alternativamente, da data do respectivo desembaraço aduaneiro.

(...)

Art. 169. A escrituração do livro Registro de Entradas deverá ser encerrada no último dia útil do período de apuração do imposto.

(Grifou-se)

Registra-se, por oportuno, que a Escrituração Fiscal Digital – EFD constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

O Ato Cotepe/ICMS nº 09/08 trata das especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD e institui o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI. Confira-se:

### Ato Cotepe/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008

Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Art. 1º Fica instituído, nos termos do Anexo Único deste ato, o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais.

Parágrafo único. Deverão ser observadas as orientações do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital - versão 2.0.7, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que terá como chave de codificação digital a sequência "44a328e878fef64441488b84f4090380", obtida com a aplicação do algoritmo MD5 - "Message Digest" 5."

(...)

GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD-ICMS/IPI:

“Capítulo I - Informações gerais sobre a EFD-ICMS/IPI

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Seção 3 - Da apresentação do arquivo da EFD-ICMS/IPI

O arquivo digital deve ser submetido a um programa validador, fornecido pelo SPED - Sistema Público de Escrituração Digital - por meio de download, o qual verifica a consistência das informações prestadas no arquivo. Após essas verificações, o arquivo digital é assinado por meio de certificado digital, tipo A1 ou A3, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil e transmitido.

(...)

A EFD-ICMS/IPI representa a escrituração fiscal do contribuinte e deve ser apresentada em conformidade com as disposições previstas na legislação tributária.

(Grifou-se)

O Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD visa orientar a geração, em arquivo digital, dos dados concernentes à Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) pelo contribuinte do ICMS e/ou IPI, inscrito no cadastro de contribuintes do respectivo órgão fiscal, e esclarecer aspectos referentes à apresentação dos registros e conteúdo de alguns campos, estrutura e apresentação do arquivo magnético para entrega ao Fisco, na forma do Ato Cotepe/ICMS nº 09/08 e suas atualizações.

No tocante ao preenchimento da data da nota fiscal de entrada, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI, o Registro C100, no qual o contribuinte informa todos os dados referentes às notas fiscais, assim dispõe:

REGISTRO C100: Nota Fiscal (código 01), Nota Fiscal Avulsa (código 1B), Nota Fiscal de produtor (código 04), NFE (código 55) e NFC-e (código 65)

Esse registro deve ser gerado para cada documento fiscal código 01, 1B, 04, 55 e 65 (saída), (...) registrando a entrada ou saída de produtos ou outras situações que envolvam a emissão dos documentos fiscais mencionados. As NFC-e (código 65) não devem ser escrituradas nas entradas.

(...)

Importante: para documentos de entrada, os campos do valor de imposto, base de cálculo e alíquota só devem ser informados se o adquirente tiver direito à apropriação do crédito (ênfase do declarante).

(...)

**Campo 10 (DT\_DOC)** - Preenchimento: informar a data de emissão do documento, no formato “ddmmaaaa”, excluindo-se quaisquer caracteres de

separação, tais como: “.”, “/”, “-”. Validação: o valor informado no campo deve ser menor ou igual ao valor do campo DT\_FIN do registro 0000.

**Campo 11 (DT\_E\_S)** - Preenchimento: informar a data de entrada ou saída, conforme a operação, no formato “ddmmaaaa”; excluindo-se quaisquer caracteres de separação, tais como: “.”, “/”, “-”. Quando o campo IND\_OPER indicar operação de “saída”, este campo será informado apenas se o contribuinte possuir este dado em seus sistemas. Validação: este campo deve ser menor ou igual ao valor do campo DT\_FIN do registro 0000. Para operações de entrada ou saída este valor deve ser maior ou igual à data de emissão (campo DT\_DOC).

Nas operações de entradas de produtos este campo é sempre de preenchimento obrigatório.

(Destacou-se)

Como se vê, a informação referente às datas das notas fiscais de entrada, de preenchimento obrigatório na escrituração fiscal digital, faz referência tanto à data de emissão do documento fiscal, como à data de entrada deste, no estabelecimento que recebe a mercadoria, cuja declaração é de responsabilidade do contribuinte.

O Fisco enfatiza que “a data constante no LEQFID para cada nota fiscal de entrada é a data do campo 11 ((DT\_E\_S)” da Escrituração Fiscal Digital – EFD, o qual deve ser preenchido com a data da efetiva entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Assim, como esclarecido pelo Fisco, o levantamento quantitativo financeiro diário, no que se refere às notas fiscais de entrada de mercadorias, baseia-se na data de entrada no estabelecimento autuado, cuja informação constante da Escrituração Fiscal Digital, é de responsabilidade da Contribuinte, devendo ser a cada prestação e operação e em ordem cronológica da utilização do serviço e da entrada, real ou simbólica.

Não é demais destacar o disposto no art. 4º do Anexo V do RICMS/02 acerca da comprovação da entrega dos produtos:

**RICMS/02 - Anexo V**

Art. 4º No comprovante de entrega dos produtos, que integrará apenas a 1ª (primeira) via da nota fiscal, na forma de canhoto destacável, deverá constar:

I - a declaração de recebimento dos produtos;

II - a data do recebimento dos produtos;

III - a identificação e assinatura do recebedor dos produtos;

IV - a expressão "Nota Fiscal", impressa tipograficamente;

V - o número de ordem da nota fiscal, impresso tipograficamente ou por processamento eletrônico

de dados, observados os requisitos da legislação pertinente.

Parágrafo único. Relativamente aos incisos I a III do *caput*, tratando-se de NF-e, as informações serão inseridas, de forma manuscrita, no DANFE, ou enviadas, por meio eletrônico, nos termos do art. 11-K desta Parte.

No tocante à documentação trazida aos autos pelos Impugnantes, o Fisco efetuou, de forma esclarecedora, a seguinte análise:

Os Impugnantes, a fim de demonstrarem o funcionamento de seu sistema de gestão, anexaram aos autos (fl. 77) o documento “Consulta Movimento Estoque” do medicamento “UNITIDAZIN 50MG CX C/20 CPR REV”, referente ao período de 05/06/2015 a 09/06/2015. Através da análise deste documento, constatamos que:

1) Em 05/06/2015: o estoque presente era de 32.740 unidades. Neste dia o Contribuinte deu saída em 456.320 comprimidos através da NF-e nº 29.756. O que resultou em saídas desacobertadas de documentos fiscais no dia de 423.580 unidades

2) Em 08/06/2015: o Contribuinte promoveu saídas de 2700 comprimidos através das NF-e nº 29.807, 29.789 e 29.788 e entradas de 1.000 comprimidos através da NF-e nº 644.189. O que resultou em saídas desacobertadas no dia de mais 1.700 unidades.

3) Em 09/06/2015: tentando justificar a presença de saldo do medicamento em estoque que acoberte as saídas realizadas em 05 e 08/06/2015, o Contribuinte registra a entrada de 496.500 comprimidos através da NF-e nº 45.078, 4 (quatro) dias após a emissão da NF-e nº 29.756 (456.320 comprimidos) que gerou um estoque negativo na data de 423.580 comprimidos.

Procedimento contínuo, segundo o contribuinte, as saídas desacobertadas que ocorreram no período entre 05/06/2015 e 08/06/2015 com o medicamento UNITIDAZIN 50MG, apuradas pelo Fisco, ocorreram em função dos registros das entradas das mercadorias terem ocorrido após as entradas físicas. Ou seja, segundo o Contribuinte, os medicamentos teriam entrado fisicamente no seu estabelecimento em 05/06/2015, porém, a respectiva escrituração desta entrada ocorreu apenas em 09/06/2016, e com esta data.

Diante da frustrada justificativa do contribuinte, cabe aqui alguns apontamentos:



1) Não há nenhuma previsão na legislação tributária para que a escrituração da data de entrada da mercadoria em livro próprio seja diferente da efetiva entrada física no estabelecimento do Contribuinte.

2) Quando o Contribuinte escritura em seu SPED data de entrada diversa da efetiva entrada física ele fere de morte todo o controle de estoque do seu estabelecimento. Como uma mercadoria que entrou no dia 05/06/2015 foi escriturada como se tivesse entrado no estoque em 09/06/2015? Por que o Contribuinte não escriturou posteriormente, em 09/06/2015, com a data da efetiva entrada física, 05/06/2015?

3) E ainda, **as telas apresentadas na fl.77 remetem ao controle de estoque da COMERCIAL CIRURGICA RIOCLARENSE. Podemos visualizar no cabeçalho das telas os dizeres: “06.9.5631 - CE0814 - 2.00.00.044 - Consulta Movimento Estoque - 1 - COMERCIAL CIR...” e “06.9.5629 - RE2701 - 2.00.00.000 - Doctos Recebido Físico - 1 - COMERCIAL CIRURG...”**. Ou seja, tudo indica que o controle de estoque da COMERCIAL CIRURGICA RIOCLARENSE LTDA era feito em conjunto com a SOLUMED DIST. DE MED. E PROD. PARA SAÚDE LTDA, procedimento não permitido pela legislação tributária e contábil vigentes, já que trata-se de contribuintes independentes e autônomos. (destacou-se)

Parece evidente que o controle interno de estoque do atacadista é irreal. A quantidade do produto registrada no documento “Consulta Movimento Estoque” não coincide com o estoque físico existente na empresa. Para que uma organização tenha uma gestão de estoque eficiente é fundamental que haja um controle rigoroso das entradas e saídas, no momento exato em que elas ocorrem. A própria Defesa menciona que pode ter cometido erros: “... LEQFID levou em conta apenas a natureza e ordem cronológica de notas fiscais que em tese movimentam estoque e, desprezou toda e qualquer outra vertente que pode ocorrer num processo de avaliação de estoque e processos, **até mesmo falhas as quais uma organização pode estar sujeita, ainda mais do porte da IMPUGNANTE.**” (grifou-se)

Considerando que o levantamento quantitativo foi realizado pelo Fisco com base unicamente em dados e informações prestados pela Autuada por meio dos arquivos eletrônicos transmitidos ao Fisco em atendimento à legislação tributária, constata-se que os documentos trazidos pela Defesa, relativos a telas do programa da Autuada de “Consulta Movimento Estoque”, não são capazes de ilidir o trabalho fiscal.

Tais documentos tratam de informações extraídas de um controle interno do estoque de mercadoria da Contribuinte desprovido de qualquer caráter fiscal.

Vale destacar a observação do Fisco de que algumas telas se referem a estoque de mercadorias de outra empresa, fato que afasta qualquer análise do documento.

Em que pese ser possível a ocorrência de erros nos registros fiscais da empresa, é certo que, para que tais erros sejam acatados, eles devem ser devidamente comprovados, mediante documentação fiscal idônea.

Qualquer processo, seja judicial ou administrativo, nutre-se da prova, a qual deve ser carreada pelas partes à análise do órgão julgador.

Ao contrário do entendimento dos Impugnantes, as telas do controle interno, por si só, não comprovam, de forma inequívoca, que a data de entrada dos medicamentos constante da escrituração fiscal está incorreta.

Não pode a Defesa simplesmente declarar informações registradas em seu controle interno, divergindo daquelas registradas/escrituradas em controle fiscal, sem trazer qualquer documentação consistente que comprove o alegado.

Se tais informações apontadas em controle interno divergem daquelas registradas/escrituradas em controle fiscal, necessária é a apresentação de documentação fiscal hábil a comprovar a divergência alegada.

Nesse sentido, verifica-se que os conhecimentos de transporte acostados aos autos pela Defesa se reportam a algumas notas fiscais de entrada que compõem o levantamento quantitativo, informando número da nota, chave de acesso e valores das mercadorias, vinculando, assim, a prestação de serviço à operação de comercialização da mercadoria.

Neles constam a data de recebimento e a assinatura do preposto do destinatário, ora a Autuada.

Por sua vez, os canhotos das notas fiscais emitidas por terceiros destinadas à Autuada, também anexados aos autos pela Defesa, encontram-se datados, carimbados e assinados pelo preposto do destinatário, ora a Autuada.

Tem-se, então, que as datas de recebimento constantes dos conhecimentos de transporte e canhotos de notas fiscais juntados aos autos pela Defesa comprovam a efetiva data de entrada da mercadoria no estabelecimento autuado, as quais não correspondem às datas de entrada constantes do levantamento quantitativo.

Neste ponto, vale mencionar que essas datas de recebimento registradas nos conhecimentos de transporte e canhotos de notas fiscais também não coincidem com as datas de entrada apontadas no controle interno de estoque da Autuada (representando uma terceira data), fato que corrobora o posicionamento de que as informações constantes do referido controle interno não merecem credibilidade.

Pelo exposto, deve ser ajustado o levantamento quantitativo considerando, como data de entrada da mercadoria, a data de recebimento registrada dos seguintes documentos fiscais acostados aos autos pela Defesa:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 129268 (fls. 350 dos autos), emitido em 04/09/15, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 25095 emitida em 31/08/15, no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **09/10/15**;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 4016 (fls. 350 dos autos), emitido em 01/10/15, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 25392 e 25575 emitidas em 30/09/15, no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **05/10/15**;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 306988 (fls. 351 dos autos), emitido em 31/05/15, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 45078 emitida em 29/05/15, no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **03/06/15**;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 150355 (fls. 351 dos autos), emitido em 01/08/15, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 9289 emitida em 31/07/15, no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **06/08/15**;

- Canhoto da Nota Fiscal nº 6568 (fls. 352 dos autos), em que consta a data de **recebimento** da mercadoria em **24/05/16**. NF emitida em 20/05/16 (vide fls. 91);

- Canhotos das Notas Fiscais nºs 6826 (emitida pelo fornecedor ao cliente da Autuada – fls. 92) e 58967 (emitida pela Autuada ao cliente em 13/07/16), acostados às fls. 353/354 dos autos, em que consta a data de recebimento da mercadoria pelo cliente da Autuada em 15/07/16. Venda À Ordem. Nota Fiscal emitida pelo fabricante à Autuada nº 6819, com data de emissão em **13/07/16**. Neste caso, considera-se como **data de entrada** da mercadoria no estabelecimento autuado o dia **13/07/16**;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE (parcial - fls. 355 dos autos) relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 86790 emitida em 07/04/16 (fls. 96 e 561), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **12/04/16**;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE (parcial - fls. 355 dos autos) relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 86768 emitida em 06/04/16 (fls. 95 e 560), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **12/04/16**;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 576751 (fls. 357 dos autos), emitido em 23/08/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 1801475 emitida em 22/08/17 (fls. 99, 473, 564 e 1163), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **25/08/17**;

- Canhoto da Nota Fiscal nº 9296 (fls. 358 dos autos), em que consta a data de **recebimento** da mercadoria em **05/09/17**. NF emitida em 01/09/17 (vide fls. 108, 358, 573 e 1171);

- Canhoto da Nota Fiscal nº 9275 (fls. 359 dos autos), em que consta a data de **recebimento** da mercadoria em **05/09/17**. NF emitida em 28/08/17 (vide fls. 107, 359, 572 e 1170);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Canhoto da Nota Fiscal nº 9357 (fls. 359 dos autos), em que consta a data de **recebimento** da mercadoria em 26/09/17. NF emitida em 19/09/17 (vide fls. 108, 359, 573 e 1171);

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 10146 (fls. 360 e 649 dos autos), emitido em 01/07/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 124986 emitida em 30/06/17 (vide fls. 648), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em 03/07/17;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 789761 (fls. 375 dos autos), emitido em 30/08/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 30651 emitida em 29/08/17 (vide fls. 374 e 378), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em 05/09/17;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 269363 (fls. 385 e 466 dos autos), emitido em 06/06/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 157976 emitida em 31/05/17 (vide fls. 384 e 465), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em 21/06/17;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 204583 (fls. 428 dos autos), emitido em 25/08/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 102940 emitida em 24/08/17 (vide fls. 428), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em 30/08/17;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 678262 (fls. 431/432 dos autos), emitido em 04/09/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 145374 emitida em 29/08/17 (vide fls. 431), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em 08/09/17;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 754508 (fls. 436 dos autos), emitido em 21/09/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 169259 emitida em 19/09/17 (vide fls. 435), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em 27/09/17;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 10570 (fls. 441 e 655 dos autos), emitido em 05/06/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 128391 emitida em 26/05/17 (vide fls. 440 e 654), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em 12/06/17;

- Canhoto da Nota Fiscal nº 11649 (fls. 445 dos autos), em que consta a data de **recebimento** da mercadoria em 07/06/17. NF emitida em 31/05/17;

- Canhoto da Nota Fiscal nº 11998 (fls. 445 dos autos), em que consta a data de **recebimento** da mercadoria em 19/09/17. NF emitida em 14/09/17;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 110273 (fls. 449 dos autos), emitido em 06/09/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 519166 emitida em 31/08/17 (vide fls. 448), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em 19/09/17;

- Canhoto da Nota Fiscal nº 76572 (fls. 458 dos autos), em que consta a data de **recebimento** da mercadoria em 06/09/17. NF emitida em 31/08/17 (fls. 458);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 66474 (fls. 462 dos autos), emitido em 15/09/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 3268 emitida em 14/09/17 (vide fls. 461), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **25/09/17**;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 269363 (fls. 466 dos autos), emitido em 06/06/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 157976 emitida em 31/05/17 (vide fls. 465), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **21/06/17**;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 733507 (fls. 470 dos autos), emitido em 04/04/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 46496 emitida em 31/03/17 (data saída em 03/04/17 - vide fls. 470), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **13/04/17**;

- Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico – DACTE nº 17958 (fls. 629 dos autos), emitido em 25/08/17, relativo ao transporte das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 205443 emitida em 24/08/17 (vide fls. 628), no qual consta a data de **recebimento** da mercadoria em **28/08/17**.

Embora a Defesa declare que, para todos os produtos por ela abordado, foram apresentados “*em anexo o conhecimento de transporte e comprovante de entrega das referidas mercadorias*”, verifica-se que tal procedimento foi de fato efetivado somente em relação aos itens acima destacados.

Importa registrar que, ainda que acatasse o argumento de defesa para alterar todas as datas de entrada das mercadorias objeto de autuação no estabelecimento autuado, observa-se que, em diversas situações, essa modificação não provocaria qualquer efeito no trabalho fiscal.

De forma exemplificativa, destaca-se o levantamento quantitativo de 2015, relativo ao produto “PIPERAZINA”, código nº 007503:



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Superintendência de Fiscalização

Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 259

SOLUMED DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PRODU CNPJ: 11.896.538/0001-42 IE: 001.591.065-0076 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: 007503 Descrição: PIPERAZINA Unidade: FR Valores Expressos em R\$(REAL)

Data	M O V I M E N T O				E S T O Q U E				OBS
	Nota Fiscal	Se. Número	CFOP	Quantidade  Preço Unitário	Valor  % LBC	Quantidade  Preço Médio	Valor		
31/12/2014									
12/05/2015	1	000027754	6108	2,000  25,0000	50,00  0,00	0,000  0,00	-2,000	0,00	EIN SSE
Soma das Entradas				0,000	0,00				
Soma das Saídas				2,000	50,00				
Estoque Final (31/12/2015)						0,000		0,00	
Diferenças						0,000			

Legenda: EIN-Estoque Inicial SAC-Saída Abaixo do Custo SSE-Saída Sem Estoque FAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado  
FTR-Fator de Conversão SAT-Saída Acima da Tancagem

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais  
Superintendência de Fiscalização  
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 261

SOLIMED DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PROD. CNPJ: 11.896.538/0001-42 IE: 001.591.065-0076 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015  
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)  
Produto: 007503 Descrição: PIPERAZINA Unidade: FR Valores Expressos em R\$(REAL)

Demonstrativo Global de Quantidades	Débito	Crédito
1 - Estoque Inicial .....	0,000	
2 - Entradas com Notas Fiscais .....	0,000	
3 - Entradas Desacobertadas (SSE) .....	2,000	
4 - Total das Entradas (2+3) .....	2,000	
5 - Estoque Final .....		0,000
6 - Saídas com Notas Fiscais .....		2,000
7 - Saídas sem Notas Fiscais (1+4-5-6>0)...		0,000
8 - Saídas sem Notas Fiscais (SAT).....		0,000
9 - Total das Saídas (6 + 7 + 8).....		2,000
10 - Soma .....	2,000	2,000
11- Estoque Desacobertado .....	0,000	
12- Total Geral .....	2,000	2,000

OBS: Saída Real (1 + 2 + 3 - 5)

Diferenças	Quantidades	Preço Unitário	Base de Cálculo
Entradas Desacobertadas(SSE) .....	2,000	25,0000	50,00
Saídas sem Notas Fiscais (EP).....	0,000	0,0000	0,00
Estoque Desacobertado .....	0,000	0,0000	0,00

Verifica-se que, não obstante o estoque inicial em 01/01/15 seja “zero”, a Contribuinte vendeu 2 unidades em 12/05/15 (saída com nota fiscal), não efetuando qualquer aquisição acobertada por documento fiscal durante todo o ano de 2015.

Conclui-se, então, que, de fato, houve entrada de mercadorias desacobertada de documento fiscal, considerando, ainda, que o estoque final registrado pela empresa é “zero”.

Nota-se que, nesse caso, como em diversos outros, não haveria data de entrada do produto a ser alterada, não havendo qualquer modificação na conclusão de que ocorreu entrada desacobertada de documento fiscal.

Ainda em relação às constatações fiscais de entrada de mercadorias desacobertada de documento fiscal, a Defesa reclama que, nessas hipóteses, ao “negativar o estoque da empresa devido à ausência de entrada fiscal”, o Fisco não abate desse saldo negativo “a entrada que estava sendo lançada”, o que, segundo seu entendimento, “resultaria ao menos no equilíbrio entre as entradas e saídas”.

Para melhor visualizar o questionamento da Defesa, vale trazer esse pequeno trecho do levantamento quantitativo, em que foi apurado saldo de mercadoria sem estoque (SSE), configurando a ocorrência de entrada desacobertada de documento fiscal:

Produto: 000054 Descrição: UNI VIR 250MG CX C/5F-A S/DIL Unidade: FA Valores Expressos em R\$(REAL)

Data	M O V I M E N T O					E S T O Q U E			OE	
	Nota Fiscal									
	Se. Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% LBC	Quantidade	Preço Médio	Valor	
31/12/2014							0,000	0,00	0,00	Ein
07/01/2015	1	000020404   6117	200,000	35,0000	7.000,00	0,00	-200,000			SSE
12/01/2015	1	000275810   1102	200,000	27,3000	5.460,00		200,000	27,3000	5.460,00	
27/03/2015	1	000287066   1102	100,000	27,3000	2.730,00		300,000	27,3000	8.190,00	

Observa-se que essa irregularidade ocorre quando, ao final da movimentação diária de mercadorias apurada pelo LEQFID, identifica-se que naquela data 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 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".

Não há dúvidas de que, previamente à ocorrência de qualquer saída efetiva de mercadoria, é necessária a existência dessa mercadoria em estoque, por esse motivo, todas as saídas efetuadas sem a existência de estoque suficiente, como apurado no levantamento quantitativo, demonstram que ocorreu entrada desacoberta equivalente às referidas saídas, fazendo com que o estoque fique zerado, ou seja, tudo que entrou no estoque sem o devido acobertamento fiscal saiu de maneira regular (com acobertamento fiscal). Em seguida, mediante a entrada de mercadoria com nota fiscal, o estoque passa a ser novamente movimentado.

Dessa forma, correta é a lógica existente no LEQFID, não fazendo sentido o pleito da Defesa de considerar que a mercadoria vendida em uma determinada data tenha sido adquirida em momento posterior à venda.

Noutra vertente, os Impugnantes apresentam, às fls. 111/125 (documentação reiterada às fls. 576/589) e 474/488 dos autos, novos cotejos de LEQFID e controle interno, na tentativa de comprovar a alegação de que o Fisco não levou em consideração os ajustes de inventário, utilizados para “*possíveis correções de saldos em estoque*”.

Afirmam que diversas inconsistências apontadas pelo Fisco referem-se a “*saídas e entradas de inventários realizados no período para ajuste de estoque*”.

No entanto, conforme já registrado anteriormente, ao contrário do entendimento dos Impugnantes, as telas do controle interno da empresa, por si só, não têm legitimidade para ilidir o levantamento quantitativo realizado pelo Fisco.

Ademais, o procedimento de ajuste de inventário realizado pela empresa somente por registro no controle interno de estoque não encontra qualquer respaldo na legislação tributária.

Vale mencionar que as quantidades de mercadorias apontadas pela Defesa a título de “ajuste” de inventário são bastante expressivas para serem consideradas como tal. Vide o exemplo de fls. 578, em que a Defesa afirma que foi lançado no controle interno do estoque da empresa, a título de “ajuste”, a saída de mais de 500.000 (quinhentos mil) comprimidos do medicamento “Digoxina”.

Assim, além de não haver previsão legal para a realização de “ajuste” de inventário na forma adotada pela empresa, constata-se que os Impugnantes não trouxeram aos autos prova consistente da veracidade dos supostos ajustes.

Às fls. 132/133 dos autos, os Impugnantes destacam a respeito das “*notas de mudança de endereço (Outras Saídas) que não baixam estoque, pois se tratam apenas de notas fiscais para mudança de endereço na mesma unidade de federação e não saída definitiva*”.

A fim de comprovar o alegado, acostam às fls. 303/327, de forma exemplificativa, algumas notas fiscais emitidas para acobertar o trânsito das mercadorias enviadas para outra localidade da Contribuinte.

Examinando tais notas fiscais acostadas aos autos pela Defendente, verifica-se que, de fato, elas retratam operações de remessa de mercadoria para outra localidade da Autuada, tendo em vista a ocorrência de mudança de endereço, fato não contestado pelo Fisco.

Sabe-se que, da mesma forma que são emitidas notas fiscais de saída em razão de mudança de endereço, deveriam ser também emitidas, no mesmo período, respectivas notas fiscais de entrada, igualmente em virtude de mudança de endereço, cujo registro anularia os efeitos das notas fiscais de saída no estoque da empresa, assim como no levantamento quantitativo.

Contudo, não há informação nos autos de que foram emitidas notas fiscais de entrada em razão de mudança de endereço.

Analisando algumas dessas notas fiscais de saída mencionadas pela Defesa, observa-se que, de fato, estão compondo o levantamento quantitativo, porém não se constata a respectiva nota fiscal de entrada, fato que irá impactar o saldo de mercadorias apurado no levantamento quantitativo.

Assim, deve ser ajustado o levantamento quantitativo, desconsiderando as notas fiscais de saída emitidas pela Autuada em razão de mudança de endereço **nos casos** em que **não** se verificar o lançamento das respectivas notas fiscais de entrada no levantamento quantitativo.

Dando continuidade a seus questionamentos, a Defesa, às fls. 125/132 (alegação reiterada às fls. 589/595 e 1186/1193), tece algumas considerações a respeito do produto de código 1006, que, segundo ela, é um código genérico, a ser utilizado para qualquer mercadoria.

Explica que, nesse código, “*são registradas todas as entradas de mercadorias, cujo estoque fiscal e contábil não podem ser movimentados, visto se tratarem de entradas de mercadorias enviadas em quantidades físicas superiores às quantidades destacadas em notas fiscais de saídas*”.

Esclarece que, “*equivocadamente, a Impugnante, algumas vezes, fatura saídas de mercadoria (por exemplo) de 100 unidades, mas envia, de fato, 120 unidades, ou seja, 20 unidades a mais do que o destacado em nota fiscal*”, e que “*ao ingressar no estabelecimento destinatário, a diferença física é detectada*”.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que “*não resta alternativa, senão a emissão de outro documento fiscal de entrada no código 1 ou 2.949 (Outras entradas) pela Impugnante, apenas para que o produto possa circular, retornando ao estoque do remetente*”.

Sustenta que “*tal procedimento se dá nos termos da legislação mineira, uma vez que tais destinatários são não contribuintes e via de consequência estão impossibilitados de emitir notas fiscais de circulação de mercadorias, inclusive devolução*”.

Entende que “*claro está que ao receber a mercadoria de volta, a Impugnante não poderá registrá-la em seu estoque fiscal/contábil, visto que o erro foi apenas em relação ao envio ‘físico’*”, concluindo que “*o registro contábil ou fiscal de tais produtos seria um grande equívoco e geraria um aumento indevido do estoque da empresa*”.

A Defesa pontua também que “*o mesmo acontece com as vendas realizadas pela Impugnante, podendo haver casos em que a quantidade solicitada pelo cliente seja entregue a menor, surgindo a necessidade da emissão de novo documento fiscal para que ocorra apenas a saída física da mercadoria faltante – Docs. 05, 06 e 07*”.

Registra, ainda, que, “*devido a falhas na expedição, pode ocorrer da mercadoria separada e enviada para o cliente não ser a mesma da indicada no documento fiscal – Doc. 08, devendo, portanto, serem desconsiderados no momento de aferição do estoque disponibilizado pela Impugnante*”.

No intuito de comprovar essas alegações, acosta as notas fiscais de fls. 698/746 (código 1006 – entrada de mercadoria), 747/896 (saída de mercadoria faltante) e 897/937 (saída trocada de mercadoria).

Contudo, sem razão a Defesa em seus argumentos.

De acordo com a legislação tributária, cada código identificado pelo contribuinte deve se referir a uma determinada mercadoria, não podendo haver várias mercadorias com o mesmo código, como ocorreu com o código 1006 gerado pela Autuada.

Veja o que dispõe o Ato Cotepe ICMS nº 09/08 acerca da identificação de produtos, cuja legislação deve ser observada pelos contribuintes do ICMS:

Ato Cotepe ICMS nº 09/08

(...)

ANEXO ÚNICO

Manual De Orientação Do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD

(...)

2.4- CÓDIGOS EM OPERAÇÕES E LANÇAMENTOS

(...)

2.4.2.2- Tabela de Identificação do Item (Produtos e Serviços) - **A identificação do item (produto ou serviço) deverá receber o mesmo**

código em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado observando-se que:

- a) O código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produto ou serviço) diferentes. Os produtos e serviços que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes. Em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade inicial e final;
- b) Não é permitida a reutilização de código que tenha sido atribuído para qualquer produto anteriormente.
- c) O código de item/produto a ser informado no Inventário deverá ser aquele utilizado no mês inventariado.
- d) A discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item ou discriminações genéricas (a exemplo de "diversas entradas", "diversas saídas", "mercadorias para revenda", etc), ressalvadas as operações abaixo, desde que não destinada à posterior circulação ou apropriação na produção.  
(destacou-se)

Além disso, ao contrário do defendido pelos Impugnantes, todas as operações realizadas por uma empresa devem estar devidamente respaldadas por documento/registros fiscais e contábeis, inclusive a correção de uma operação de saída de mercadoria em quantidade maior do que a indicada na nota fiscal.

No caso relatado pela Defesa, a remetente, ora Autuada, poderia, por exemplo, emitir uma nota fiscal (complementar) pelo excesso de mercadoria enviada, mencionando no corpo da nota fiscal os dados do documento referente à operação original.

Em seguida, considerando a impossibilidade de o destinatário emitir documento fiscal, o remetente poderia emitir nota fiscal de devolução, fazendo menção às notas fiscais anteriormente emitidas, a qual acompanhará o retorno efetivo da mercadoria para seu estabelecimento.

Todas essas notas deveriam ser regularmente escrituradas e constar o mesmo código de mercadoria.

Portanto, o fato de que “o erro foi apenas em relação ao envio físico”, como colocado pela Defesa, não justifica a adoção de procedimentos inexistentes na legislação tributária, especialmente sem o devido registro fiscal/contábil das operações realizadas pela empresa e utilização de um código para diversas mercadorias.

Observa-se que, no caso relatado pela Defesa, a mercadoria “excedente” saiu desacobertada de documento fiscal e retornou à empresa acobertada por nota fiscal, em que pese com código de mercadoria diferente.

Portanto, correto o resultado do levantamento quantitativo, quando acusa, neste caso específico, a ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal.

O mesmo raciocínio deve ser estendido às outras situações apontadas pela Defesa, devendo todas as operações estarem devidamente respaldadas por documentos fiscais e regularmente escrituradas (fiscal e contábil).

Salienta-se que as falhas operacionais alegadas pela Defesa não podem justificar a adoção pelo contribuinte de soluções sem respaldo de normas previstas na legislação tributária, não afastando, portanto, as irregularidades constatadas no levantamento quantitativo.

Os Impugnantes alegam também que, “ao considerar indevidamente que os documentos fiscais emitidos com os CFOPs 5922 e 6922 movimentaram fisicamente os estoques da Impugnante, o fisco mineiro passou a considerar em dobro a quantidade de mercadoria que efetivamente deixava os estoques da Impugnante, resultando, via de consequência, na divergência entre os saldos da empresa e o apurado pela D. Autoridade Fazendária”. Acrescenta que deve ser levado em consideração apenas os documentos emitidos com CFOP 5117 e 6117.

Todavia, diferentemente do alegado pela Defesa, o levantamento quantitativo realizado pelo Fisco **não** contém nota fiscal de CFOP 5922 ou 6922, restando, portanto, prejudicada a alegação em questão.

Quanto ao pleito dos Impugnantes de conversão do julgamento em diligência ou concessão de prazo suplementar para complementação das provas, não há justificativa para tais medidas, uma vez que já foram concedidas diversas oportunidades para os Sujeitos Passivos se manifestarem, mediante despachos interlocutórios e após reformulação fiscal do lançamento. E, mesmo diante dessas chances, a Defesa não alcançou comprovar todas as suas alegações.

Ressalta-se que, após a reformulação fiscal, os Impugnantes apenas reiteraram os argumentos apresentados na peça de defesa inicial, acrescentando questões de nulidade improcedentes, sem acostar aos autos novos documentos hábeis a comprovar as alegações.

Conforme relatado em fase preliminar, nota-se que, da intimação do Auto de Infração (ocorrida em dezembro de 2018) até a presente data, já transcorreram quase 5 (cinco) anos, prazo mais que suficiente para a Defesa apresentar todos os documentos necessários a ilidir o feito fiscal.

Pelo exposto, restando comprovado nos autos que a Autuada promoveu entrada e saída e manteve estoque desacobertados de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária, corretas as exigências fiscais, ressalvadas a situação de decadência e as adequações que devem ser efetuadas no levantamento quantitativo, abordadas anteriormente.

Considerando que, segundo o Fisco, a Autuada encontrava-se enquadrada, por meio da Portaria nº 348/14 da Superintendência de Tributação – SUTRI, na categoria de distribuidor hospitalar, para a qual a legislação confere tratamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário diferenciado, conforme arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02, verifica-se que, no tocante à irregularidade de saída de mercadorias sem o devido acobertamento fiscal, correta a exigência fiscal de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e §2º, inciso III, do citado artigo, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última apurada sobre o valor da base de cálculo do ICMS operação própria:

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do “caput” do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

Em relação às irregularidades apuradas de entrada e estoque de mercadorias sem o devido acobertamento fiscal, o Fisco exige corretamente apenas a citada Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, sendo essa exigida em valor inferior ao limitador máximo previsto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

No que se refere à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, o Fisco deixou consignado, inicialmente, às fls. 15/17 dos autos (Notas explicativas constantes do Anexo 1 do Auto de Infração), a utilização da alíquota de 12% (doze por cento), por se tratar de medicamentos genéricos, e da MVA (Margem de Valor Agregado) para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST.

Tem-se, portanto, que, relativamente aos exercícios de 2015 e 2016, o LEQFID dos produtos que ainda remanescem nos autos já constavam a devida adoção de alíquota e base de cálculo, por legais as aplicações da alíquota de 12% (doze por cento), por se tratar de medicamentos genéricos, e, por não se enquadrarem na condição PMC, da MVA (Margem de Valor Agregado).

Para o exercício de 2017, em decorrência da diligência exarada pela Assessoria do CCMG, e, especialmente, em observância aos ditames do art. 59, inciso II, alínea “b”, do Anexo XV e art. 42, inciso I, subalínea “b.8”, da Parte Geral, todos do RICMS/02, o Fisco reformulou o crédito tributário, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de fls. 1047/1055, para:

A. na definição da base de cálculo do ICMS/ST:

- adotar o PMC para o medicamento que possui o código EAN perfeitamente identificado e que tenha o preço PMC informado nas planilhas “CMED JAN 2016”, “CMED JAN 2017” e “CMED JAN 2018”;
- adotar MVA para medicamento que não se enquadra na condição PMC;

B. na definição da alíquota aplicável para o cálculo do ICMS/ST:

- adotar a alíquota de 12% (doze por cento) para o medicamento identificado na planilha “GENÉRICO” como sendo efetivamente genérico;
- adotar a alíquota de 18% (dezoito por cento) para o medicamento identificado na planilha “GENÉRICO” como sendo “BIOLÓGICOS”, “ESPECÍFICO”, “NOVO”, “NOVO (REFERÊNCIA)”, “SIMILAR”, “SIMILAR (REFERÊNCIA)” ou “#N/D (NÃO IDENTIFICADO)” nesta planilha.

Confira-se o disposto na legislação de regência mencionada pelo Fisco:

RICMS/02 – PARTE GERAL

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b.8) medicamento genérico, assim definido pela Lei Federal nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, relacionado em resolução da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA);

(...)

ANEXO XV

CAPÍTULO IX

DAS OPERAÇÕES COM MEDICAMENTOS DE USO HUMANO E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO OU VETERINÁRIO

Art. 59. Relativamente às mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

**Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:**

*"Art. 59. Relativamente às mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:"*

(...)

II - nas operações promovidas por contribuinte não fabricante, **observada a ordem:**

(...)

b) o preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea "c";

Depreende-se da legislação supra que a alíquota reduzida de 12% (doze por cento) deve ser aplicada somente nas operações com medicamentos genéricos.

Nota-se que o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 traz a regra geral de determinação da base de cálculo do ICMS/ST aplicável às operações sujeitas à substituição tributária nas remessas de mercadorias ao Estado de Minas Gerais. Por sua vez, o art. 59 do Anexo XV do RICMS/02 apresenta regra específica em relação ao mesmo cálculo, quando se trata de operação com o produto medicamento, situação dos autos.

Assim, de acordo com a regra específica, na definição da base de cálculo do ICMS/ST nas operações objeto de autuação, deve ser utilizado, em ordem de prioridade, o Preço Máximo ao Consumidor (PMC), sendo que, somente quando esse preço máximo não é fixado ou divulgado, é que deverá ser utilizada a margem de valor agregado (MVA), prevista no art. 59, inciso II, alínea "c", do Anexo XV do RICMS/02 c/c art. 19, inciso I, alínea "b", item 3.

Logo, considerando que o levantamento quantitativo em análise abrange outros medicamentos além daqueles classificados como "genéricos", bem como medicamentos que possuem "*preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico*" (no caso lista da CMED divulgada pela ABCFARMA), mas também outros que não se encontram na lista da CMED,

verifica-se que o Fisco corretamente reformulou o lançamento para adequar o trabalho à orientação normativa no que se refere à alíquota aplicável e à formação da base de cálculo do imposto.

Ou seja, nas operações com medicamentos “genéricos”, foi aplicada a alíquota reduzida de 12% (doze por cento) e, nos casos em que os medicamentos não são classificados como “genéricos”, foi aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento). E ainda, nas operações com medicamentos relacionados na lista da CMED, foi adotado, como base de cálculo, o PMC, ao passo que, naqueles casos em que os medicamentos não tiveram PMC divulgado, foi apurada a base de cálculo do ICMS/ST aplicando a MVA (Margem de Valor Agregado) estabelecida para a mercadoria na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Resulta, então, evidenciada a correta apuração do imposto devido nas operações de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal (ICMS e ICMS/ST), bem como das multas cabíveis, em total observância à norma de regência, conforme reformulação do lançamento de fls. 1047/1055 dos autos.

Respalda essa assertiva a Consulta de Contribuinte nº 161/2018 e julgados desta Casa, a exemplo, Acórdãos nºs 24.452/23/1ª e 23.548/20/1ª.

Em aditamento de impugnação após a reformulação fiscal, os Impugnantes alegam que a reformulação do lançamento foi realizada pelo Fisco “*em descompasso com o princípio da inalterabilidade do lançamento, positivado no artigo 145, do Código Tributário Nacional*”.

Afirmam que não se está diante de uma das exceções à inalterabilidade do lançamento previstas nos arts. 145 e 149 do CTN, mas sim diante de “*manifesta alteração dos critérios jurídicos anteriormente adotados, seja porque se mostravam mais cômodos, seja porque a despeito de não poder se socorrer dessa alegação, a autoridade fiscal não conhecia o direito que pretendia aplicar, resultando na indevida determinação da alíquota e da base de cálculo do tributo supostamente devido pela Impugnante*”.

Entendem, assim, pela “*necessidade de aplicação do artigo 146, do Código Tributário Nacional*”.

Contudo, novamente sem razão a Defesa, pois, conforme se verá adiante, a reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco não representa qualquer modificação de critério jurídico que tenha fundamentado o trabalho.

Observa-se que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta, o que não ocorreu no caso em análise.

Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as

atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

**Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito**, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (destacou-se)

No caso dos autos, verifica-se que a motivação para a reformulação do lançamento compreende apenas a necessidade do Fisco de apurar o imposto de acordo com a norma legal, por ser a atividade administrativa vinculada e obrigatória, como prescreve o art. 142 do CTN.

A infração é exatamente a mesma, “*entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal*”, inclusive o procedimento utilizado para se apurar tais operações desacobertas (LEQFID).

Assim sendo, não há óbice para que a Fiscalização proceda à reformulação do lançamento dentro do prazo decadencial, tampouco se fala em mudança do critério jurídico, como defendido pelos Impugnantes.

A Defesa insiste no argumento de que o Fisco “*resiste em reconhecer que à época dos fatos a pessoa jurídica autuada gozava de tratamento tributário diferenciado conferido aos distribuidores hospitalares instalados em território mineiro, incidindo sobre suas operações a alíquota reduzida de 12% (doze por cento), na forma dos artigos 222, inciso XVII, e 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.47”, do RICMS/MG*”.

No caso dos autos, não há qualquer contestação no que se refere à condição da Autuada como distribuidora hospitalar, à época dos fatos geradores, tanto que, é



exatamente em razão de sua condição como distribuidora hospitalar que o Fisco exigiu o imposto em relação às operações de saída de mercadoria desacobertas de documentação fiscal.

Entretanto, não basta o remetente ser distribuidor hospitalar para que haja a aplicação da referida alíquota reduzida. Ela está condicionada, também, a determinados destinatários da mercadoria, sendo que, tratando-se de operações sem o devido acobertamento fiscal, não é possível a identificação dos destinatários, inviabilizando, assim, o cumprimento de uma das condições previstas para fruição do benefício de redução da alíquota.

Insta registrar, também, que resta prejudicada a alegação da Defesa de que não há “*justificativa para a majoração da alíquota*” em relação às operações de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, uma vez que, ao contrário do entendimento da Defendente, nessas situações de entrada e estoque desacobertos de documento fiscal, não houve exigência de imposto.

Os Impugnantes questionam o procedimento do Fisco de, ao definir a base de cálculo do ICMS/ST a partir do Preço Máximo ao Consumidor (PMC), ter utilizado os preços informados nas listas da CMED vigentes em janeiro de 2016, 2017 e 2018, sendo que os fatos geradores ocorreram no período de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017, respectivamente.

Alegam que “*a base de cálculo definida com fundamento no artigo 59, inciso II, alínea “b”, do Anexo XV, do RICMS/MG, notadamente o preço máximo de venda ao consumidor, deve corresponder àquele vigente no momento de ocorrência do fato gerador*”.

Contudo, o caso dos autos trata de levantamento quantitativo financeiro diário realizado por exercícios fechados, considerando os estoques inicial e final de todo o período, ou seja, para o exercício de 2015, estoque inicial em 01/01/15 e estoque final em 31/12/15, para o exercício de 2016, estoque inicial em 01/01/16 e estoque final em 31/12/16, e para o exercício de 2017, estoque inicial em 01/01/17 e estoque final em 31/12/17, sendo as irregularidades constatadas somente ao final de cada exercício.

Dessa forma, a planilha da CMED, para fins de consulta do Preço Máximo ao Consumidor – PMC, mais adequada a ser adotada na apuração do imposto devido nas operações de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, aferidas somente ao final de cada exercício, é a relativa ao mês seguinte, estando, assim, correto o procedimento fiscal.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que, por força do princípio da consunção e da vedação ao “*bis in idem*”, aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do não recolhimento do imposto pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (dar entrada/saída e manter em estoque mercadorias desacobertas de documentação fiscal).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

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

No tocante à alegação da Defesa de “*improcedência de juros moratórios sobre a multa de revalidação a partir da data de vencimento do tributo*”, cumpre registrar que a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data a partir da qual as multas deverão ser cobradas:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(grifou-se)

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora.

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e também sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Em relação ao assunto, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções*, leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subseqüente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento. Somente em relação à multa isolada o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subseqüente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Verifica-se que, às fls. 6 dos autos, estão discriminados os valores totais do crédito tributário, por código de receita, com os correspondentes valores originais e de juros, sendo que o campo dos juros sobre a multa isolada está zerado, em conformidade com o inciso II do art. 2º da Resolução nº 2.880, acima transcrito.

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre a multa de revalidação incidente.

Quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas são desproporcionais revelando-se confiscatórias, e em relação aos juros e multas exigidos, conveniente destacar que os valores impostos são decorrentes da legislação tributária de regência, não cabendo 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:

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;

Em relação à inclusão dos sócios no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, os Impugnantes relatam que *“para que a cobrança do crédito tributário da pessoa jurídica seja redirecionada para a pessoa de seus mandatários, diretores, gerentes ou representantes legais, obrigatoriamente, há de serem observados seus pressupostos legais, quais sejam: que haja excesso de poder ou infração à lei, nos atos praticados”*.

Nesse sentido, alegam que, no caso concreto, o Fisco *“determinou a sujeição passiva dos Impugnantes pessoas físicas sem qualquer comprovação da sua atuação com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”*.

Reclamam, ainda, que *“a Fiscalização não pode fundamentar a suposta responsabilidade do administrador indistintamente no artigo 124 ou no artigo 135, ambos do CTN, eis que tais dispositivos partem de pressupostos totalmente diferentes”*, entendendo que *“o primeiro versa sobre a sujeição passiva simultânea e o segundo sobre a transferência da responsabilidade do contribuinte para terceiro”*.

Todavia, ao contrário do alegado pelos Impugnantes, a responsabilidade solidária dos Coobrigados advém da infração a dispositivo legal.

Destaca-se que, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade tributária aos Coobrigados, e, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando a Autuada recebeu, manteve em estoque e deu saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Reitera-se que o Fisco incluiu no polo passivo da obrigação tributária a sócia-administradora, Flávia Barbosa, bem como o sócio Fernando Luis Prochnow, já que restou comprovado, por meio de documentos e links de *sites* relacionados no Relatório do Auto de Infração (DVD de fls. 25), que eles exerciam a função de administração da empresa em conjunto.

Portanto, indubitável que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Vale comentar que o TJMG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

(...) O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. (...).

Dessa forma, correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

### Código Tributário Nacional

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

(...)

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

### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Assim, considerando que o lançamento remanescente observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, e não tendo os Impugnantes apresentado prova capaz de elidir todo o feito fiscal, verifica-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente demonstradas.

Contudo, deve-se adequar o levantamento quantitativo nos termos já discorridos.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, para os exercícios de 2015 e 2016, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública em relação aos produtos objeto da reformulação fiscal, com base no disposto no parágrafo único do art. 149 e no inciso I do art. 173, ambos do CTN. No mérito, à unanimidade, quanto às exigências remanescentes, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização de fls. 1047/1055 dos autos e, ainda, para adequar o levantamento quantitativo para (1) considerar, como data de entrada das mercadorias relacionadas nas notas fiscais de aquisição analisadas nestes autos, a data de recebimento registrada nos conhecimentos de transporte e canhotos correspondentes, apresentados nos autos pela Defesa; e (2) excluir as notas fiscais de saída emitidas pela Autuada em razão de mudança de endereço, caso não tenham sido lançadas as respectivas notas fiscais de entrada. Pela Impugnante Solumed Distribuidora de Medicamentos e Produtos Para Saúde, sustentou oralmente a Dra. Júlia Leite Alencar de Oliveira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 24 de abril de 2024.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

D