

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.210/25/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003881029-67
Impugnação: 40.010158444-12
Impugnante: LDA Nutrição Ltda
IE: 003364293.00-85
Proc. S. Passivo: PHILLIPE SOUZA MEDEIROS
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se a ocorrência de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02, então vigente. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal. Entretanto, por se tratar de mercadorias sujeitas à tributação por débito e crédito, devem ser excluídas as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação relativas às entradas desacobertas, uma vez que, no LEQFID, tais infrações são identificadas a partir de saídas acobertas, sem qualquer abatimento de crédito.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no exercício fechado de 2023, de entradas e saídas de mercadorias (milho, soja e sorgo em grãos) desacobertas de documento fiscal.

As infringências foram identificadas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02, então vigente, mediante confronto de documentos fiscais e dos dados da escrituração fiscal contidos nos arquivos eletrônicos SPED/EFD relativos à Escrituração Fiscal Digital (EFD) do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), transmitidos pela Autuada.

Para ambas as infrações, foram exigidos ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última submetida ao limitador do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

Inconformada, a Autuada apresenta Impugnação, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, contra a qual a Fiscalização se manifesta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer fundamentado, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências de ICMS e multa de revalidação em relação às entradas desacobertas, uma vez que, no LEQFID, tais infrações são identificadas a partir de saídas acobertadas, sem qualquer abatimento de crédito.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no exercício fechado de 2023, de entradas e saídas de mercadorias (milho, soja e sorgo em grãos) desacobertas de documento fiscal.

As infringências foram identificadas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02, então vigente, mediante confronto de documentos fiscais e dos dados da escrituração fiscal contidos nos arquivos eletrônicos SPED/EFD relativos à Escrituração Fiscal Digital (EFD) do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), transmitidos pela Autuada.

Para ambas as infrações, foram exigidos ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última submetida ao limitador do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

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

RICMS/02

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

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

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

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

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

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

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

1. Entrada Desacobertada (“Saída Sem Estoque – SSE”)

Essa irregularidade é identificada diariamente e ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias daquela data, identifica-se que houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “Saída Sem Estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência anterior de uma entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

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

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

2. Estoque Desacobertado

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

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

3. Saída Desacobertada

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

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

No que tange às informações que alimentam o LEQFID, para as apurações de períodos “fechados” (iniciadas em 01/01 e finalizadas em 31/12), os estoques de

mercadorias são aqueles informados anualmente pelo contribuinte na sua escrituração fiscal e têm como referência o inventário de estoque físico realizado no dia 31/12 de cada exercício. No caso de apurações de períodos “abertos” (períodos diferentes do ano fechado), o estoque final é apurado pelo Fisco em contagem realizada no estabelecimento do Contribuinte.

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

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

Assim, em razão de seu caráter matemático e por estar baseado somente em documentos fiscais e na própria escrituração fiscal do contribuinte, o LEQFID apresenta um resultado que, como regra, é irrefutável, na medida em que representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada no estabelecimento ao longo do período verificado.

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

Registre-se que os arquivos eletrônicos SPED/EFD enviados pela Autuada não continham o Bloco H, relativo ao inventário, denotando a inexistência de estoque físico de mercadorias no início e no final do exercício auditado. Por essa razão, no LEQFID, tanto o estoque inicial quanto o estoque final adotados foram 0 (zero), como se vê no Anexo 3 dos autos.

A situação se explica pelo fato de a empresa estar localizada em uma sala comercial, onde não há possibilidade de armazenamento de grãos e, ainda, pela inexistência de notas fiscais de remessa de mercadorias para depósito em armazéns gerais ou qualquer outro local de armazenamento semelhante, demonstrando que também não possuía estoque em estabelecimento de terceiros.

Passando à análise dos argumentos, a Defesa alega que a Autuada enfrenta desafios significativos relacionados à emissão de documentos fiscais por seus fornecedores (produtores rurais). Acrescenta que essas dificuldades criam uma “*lacuna documental*” que, frequentemente, faz com que ela seja “*prejudicada pela ausência ou atraso na apresentação das notas fiscais*”.

Afirma que ao desconsiderar tais dificuldades, o Auto de Infração fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e acaba “*transferindo à empresa adquirente uma responsabilidade que deveria ser imputada exclusivamente ao emissor dos documentos fiscais*”. Conclui que não houve dolo de sua parte, mas sim problemas

decorrentes de “*circunstâncias internas*” dos fornecedores, que “*devem ser analisados com maior flexibilidade*”;

Informa que o transporte das mercadorias ocorre diretamente do produtor rural para a indústria, num procedimento legal e comum em setores como o que atua e aduz que “*ainda assim, a LDA Nutrição Ltda mantém total controle sobre as operações, com a emissão de todos os documentos fiscais necessários para garantir a legalidade da transação*”. Conclui que, “*em virtude da rastreabilidade documental e da ausência de irregularidades na estrutura logística ou fiscal*”, o AI deve ser revisto.

Por fim, afirma que a Autuada, “*como adquirente, não tem controle sobre a emissão de notas fiscais pelos produtores rurais*”, de forma que “*eventual falha documental não é resultado de conduta dolosa ou de má-fé da empresa*”. Conclui que em razão dessa dúvida quanto à responsabilidade da infração, deve ser aplicado o art. 112 do CTN, para afastar a autuação.

Contudo, não há qualquer razão em seus argumentos.

Como se pode ver dos trechos da própria impugnação transcritos acima (em itálico), a Autuada reconhece que realiza operações desacobertas de documento fiscal, mas atribui a responsabilidade dessas infrações exclusivamente aos produtores rurais que lhe fornecem os grãos.

De fato, apesar de ser o sujeito passivo das obrigações principais e acessórias descumpridas, a Autuada se coloca como uma suposta “vítima” dessas infrações, às quais teria sido obrigada, contra sua vontade, em razão da conduta dos seus fornecedores produtores rurais, que seriam os exclusivos responsáveis pela emissão a destempo (ou pela falta de emissão) dos documentos fiscais.

Conclui que estaria sendo “*prejudicada pela ausência ou atraso na apresentação das notas fiscais*” e que por terem sido causadas exclusivamente por “*circunstâncias internas*” dos fornecedores produtores rurais, essa “*falha documental*” (metáfora para operações desacobertas), que não resultam de conduta dolosa ou de má-fé de sua parte, deveriam ser tratadas com “*maior flexibilidade*”, excluindo-se as exigências com fundamento no art. 112, do CTN, em razão da dúvida razoável existente.

No entanto, mais adiante no documento, afirma que “*mantém total controle sobre as operações, com a emissão de todos os documentos necessários para garantir a legalidade da transação*”, contradizendo diretamente os argumentos anteriores, numa demonstração da confusão fática e da incoerência jurídica que são a tônica da Peça de Defesa apresentada.

Em suma, a Impugnante reconhece a infração, mas pretende transferir a responsabilidade para os seus fornecedores, sob o argumento de não poder ser responsabilizada pelo atraso e/ou falta de emissão de documento fiscal por parte deles.

Para dizer o mínimo, os argumentos são bastante caricatos.

Conforme consta expressamente do art. 16, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, é dever dos contribuintes “*entregar ao destinatário, ainda que não solicitado*” e “*exigir do remetente*” o documento fiscal correspondente à operação realizada:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

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

(Destacou-se)

Assim, nesse tema, não há como a presente autuação transferir uma responsabilidade de terceiros para a Autuada, como se alega, visto que ela sempre foi obrigada, por disposição legal expressa, a exigir o documento fiscal relativo a todas as suas aquisições, dever do qual ela não se desincumbiu, como reconhece expressamente em sua Peça de Defesa.

Quando a Impugnante alega “*desafios significativos*” relacionados à emissão de documentos fiscais pelos seus fornecedores produtores rurais, que, no seu dizer, resultavam em “*ausência ou atraso na apresentação de notas fiscais*” (grifou-se), ela apenas confirma que as infrações constatadas pelo Fisco de fato existiam e, ainda, que eram de seu pleno conhecimento.

Alegar que os remetentes não emitiam documentos fiscais ou os emitiam com atraso, não diminui em nada sua responsabilidade em relação às infrações constatadas, dada a sua obrigação legal de exigir a nota fiscal do fornecedor, previamente ao início da operação.

Registre-se que não há previsão na legislação tributária para emissão de documento fiscal em momento posterior ao da saída da mercadoria do estabelecimento, devendo a nota fiscal ser emitida, como regra, antes de iniciada a operação, real ou simbólica, de circulação da mercadoria, nos termos do art. 12, incisos I e III, do Anexo V do RICMS/02, então vigente:

RICMS/02 - Anexo V

Art. 12. A nota fiscal **será emitida**:

(...)

I - antes de iniciada a saída da mercadoria;

(...)

III - antes da tradição real ou simbólica da mercadoria, no caso de transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando esta não transitar pelo estabelecimento transmitente;

(Destacou-se)

Saliente-se, ainda, que a alegação de que parte das notas fiscais de saída de seus fornecedores teriam sido emitidas em momento posterior ao da efetiva circulação da mercadoria (e, portanto, após a emissão da nota fiscal de saída pela Autuada), não é corroborada pelas provas existentes nos autos, pois segundo informa o Fisco, não há qualquer menção a essa situação no campo “Informações Complementares” de nenhuma das notas fiscais que acobertaram as aquisições de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, quando há emissão de nota fiscal a destempo, a infração à obrigação acessória decorrente (entrada ou saída desacobertada) só poderá ser afastada por meio de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, observado o procedimento previsto nos arts. 210 a 211 da Lei nº 6.763/75, acompanhada do pagamento do imposto da operação desacobertada, quando devido, procedimento que não ocorreu em relação às operações autuadas:

CTN

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

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

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto. § 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

Art. 210-A. Na hipótese de parcelamento de crédito tributário relativo a ICMS, multa de mora e juros, decorrente de denúncia espontânea, não será exigida multa isolada por descumprimento de obrigação acessória relacionada com a respectiva operação ou prestação.

Art. 211. O requerimento de denúncia espontânea será protocolado na Repartição Fazendária do domicílio do contribuinte, na forma e condições previstas em lei e regulamento, sob pena de sua ineficácia.

Além disso, alegar que “*eventual falha documental não é resultado de conduta dolosa ou de má-fé da empresa*” também não afeta de qualquer forma a responsabilidade da Impugnante pela infração e não atrai a aplicação do art. 112 do CTN, como sugere a Defesa.

Como é cediço, o art. 136 do CTN estipula que a responsabilidade dos contribuintes pelas infrações à legislação tributária tem caráter objetivo, independentemente da intenção do agente, de forma que sua aplicação não se sujeita a critérios subjetivos como os que definem dolo ou culpa:

CTN

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

Assim, não há qualquer dúvida a respeito da existência das infrações detectadas pelo Fisco (inclusive reconhecidas na Peça de Defesa), e nem quanto à responsabilidade da Autuada em relação a elas, visto que decorrem da sua conduta de não exigir emissão prévia de documento fiscal em todas as suas aquisições.

Como consequência, não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN, visto que não há dúvida interpretativa, que possa ser decidida em favor da Impugnante, na legislação que definiu as infrações e cominou as penalidades do presente lançamento:

CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Por todo o exposto, sem razão os argumentos, que devem ser afastados.

A Defesa afirma que deve haver revisão nas médias ponderadas de entrada e saída, pois como elas são calculadas com base nas notas fiscais e nos pesos nelas informados, a emissão de uma nota fiscal complementar de apenas 1 kg pode distorcer os resultados e gerar uma falsa percepção de irregularidades ou de operações fictícias.

Compulsando os autos, contata-se que apesar de descrever, em abstrato, uma hipótese em que poderia haver distorção de resultados do levantamento quantitativo, a Defesa não apresentou nenhum documento que comprove a sua efetiva ocorrência no caso concreto e, nem mesmo, apontou alguma operação em que isso pudesse ter ocorrido.

Como é sabido, o processo administrativo tributário tem por escopo a busca da verdade material, com base nos fatos que realmente ocorreram e podem ser comprovados, de forma que não há espaço para discussões teóricas a respeito de situações que poderiam acontecer, mas não aconteceram.

Por essa razão, a alegação supracitada não deve prosperar, em consonância com antiga máxima processual expressa no brocardo latino “*Allegatio et non probatio quasi non allegatio*” (“alegado e não comprovado é quase como não alegado”). Ou, como afirma o eminente processualista Humberto Teodoro Júnior, “fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente”. (Humberto Teodoro Júnior, Curso de Direito Processual Civil, Forense, 1999, 26ª ed. v. 1, p. 423).

Em seguida, a Defesa aduz que deve ser revisto o preço médio ponderado utilizado para o milho na autuação, tomando-se como base os preços oficiais da Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB) no mesmo período, que apontam valores inferiores aos que foram utilizados pelo Fisco.

Acrescenta que “*a discrepância nos preços utilizados afeta diretamente os cálculos de média ponderada*”, aumentando o valor do ICMS e das multas aplicadas, com “*desconsideração de condições reais de mercado*”. Para sustentar seus argumentos, apresenta uma tabela com os preços médios do milho praticados pela CONAB no período autuado (pág. 76/77 dos autos).

No entanto, o argumento não pode ser acatado.

No caso de operações desacobertas, o art. 51, inciso III, da Lei nº 6.763/75 estipula que o valor da operação “*poderá ser arbitrado pela Autoridade Fiscal*”, hipótese em que deverá ser adotado um critério lógico e coerente, que leve ao valor mais próximo possível daquele que foi efetivamente praticado na operação desacoberta, em sintonia com os critérios previstos no art. 54 do RICMS/02, então vigente, mormente no seu inciso II, aplicável ao caso em tela:

Lei nº 6.763/75

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

(...)

RICMS/02

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

I - o valor mínimo de referência;

II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;

(...)

(Destacou-se)

Como já dito, o LEQFID apura o valor das mercadorias que entraram e saíram desacobertas de documentação fiscal a partir do preço médio das entradas e

saídas acobertadas do estabelecimento, valendo-se dos documentos fiscais do próprio contribuinte. Em outras palavras, o preço médio utilizado é aquele praticado pela própria Autuada em operações com as mesmas mercadorias.

Não se vislumbra um critério que melhor alcance “as condições reais de mercado” do que esse, dada a sua tendência de refletir o preço real praticado pela Autuada nessas operações.

Substituir esse critério por aquele proposto pela Impugnante (preço apurado pela CONAB) pressupõe acreditar que, quando negociava mercadorias acobertadas, a Autuada utilizava seus próprios preços de compra e venda, determinados segundo parâmetros capazes de lhe garantir lucro na operação. Lado outro, quando negociava mercadorias desacobertadas, deixava de utilizar esses preços e os substituíva por algum outro critério aleatório, como o preço médio praticado em todo o estado de Minas Gerais.

Nota-se, sem esforço, que não há sentido nesse raciocínio, mormente porque o preço médio praticado em Minas Gerais não reflete a realidade específica e individual de formação de preços de compra e venda da Impugnante no mercado em que atua e, por conseguinte, sua utilização no caso concreto poderia resultar em lucros menores ou até mesmo em prejuízos para o Contribuinte.

O preço médio apurado pela CONAB, como o próprio nome diz, é uma **média** dos preços praticados em Minas Gerais. Como é sabido, os preços de um mesmo produto podem sofrer sensíveis diferenças entre regiões diferentes, decorrentes das condições de escoamento (custos de transporte e/ou de armazenamento) e da distância até os principais mercados consumidores, sendo que, em geral, os preços mais altos de Minas Gerais são praticados exatamente no triângulo mineiro, região onde está localizada a Autuada.

Assim, apesar de poder ser considerado um bom critério para arbitramento do valor de mercadorias desacobertadas de documento fiscal para as quais não exista outro parâmetro mais exato de valoração, fato é que, no caso em tela, o valor médio apurado pela CONAB acaba sendo um parâmetro menos preciso do que o preço real das mercadorias praticado no próprio estabelecimento, razão pela qual este último deve mantido no LEQFID, afastando-se o intento da Defesa.

A Defesa afirma que os documentos de transporte (CT-e ou MDF-e) anexados à peça de Defesa e outros registros correlatos comprovam, inequivocamente, o trânsito das mercadorias e a efetividade das operações realizadas, afastando qualquer indício de fraude ou intenção de realizar operações simuladas.

Quanto aos documentos de transporte das mercadorias (CT-e e MDF-e) anexados à Peça de Defesa, eles não se prestam a comprovar a regularidade das operações e afastar as exigências da autuação, como se pretende, pois eles não se referem às operações desacobertadas objeto da autuação, mas sim às operações que foram acobertadas pelas notas fiscais às quais fazem referência em seu corpo (campos “Relação dos Documentos Fiscais Eletrônicos”, “Documentos Originários” e “Observações” desses documentos – págs. 226/638 dos autos).

Por óbvio, no caso de operações desacobertadas, não é comum que se emita os citados documentos de transporte, pois conforme visto, a chave eletrônica de acesso ao documento fiscal que acoberta a mercadoria transportada deve ser incluída nos campos específicos desses documentos. E tal informação não estaria disponível no caso de operações desacobertadas.

Aliás, mesmo na esdrúxula hipótese de terem sido emitidos para operações com mercadoria sem nota fiscal, os documentos fiscais relativos ao transporte acobertam apenas o próprio serviço de transporte, não suprimindo de qualquer forma a ausência de notas fiscais em relação às mercadorias transportadas, o que demonstra a absoluta impropriedade do argumento.

Registre-se que todas as notas fiscais de entrada e saída de mercadorias existentes para o Estabelecimento Autuado foram devidamente incluídas no levantamento, inexistindo na presente autuação qualquer tipo de desclassificação de documento fiscal ou acusação fiscal de simulação de operações, como sugerem algumas falas da Defesa.

Foi justamente a partir dessas notas fiscais das entradas e saídas acobertadas, combinadas com os dados do arquivo eletrônico SPED/EFD, que o Fisco detectou, por meio do LEQFID, a existência de outras entradas e saídas desacobertadas de documento fiscal, conforme metodologia detalhada alhures.

Por todo o exposto, sem razão os argumentos, que devem ser afastados.

A Defesa alega que a sua “remontagem do estoque fiscal”, elaborada de forma anual com base nas operações de entrada e saída, apontou valores menores de operações desacobertadas.

Acrescenta que “*não há previsão normativa em Minas Gerais que imponha o controle de estoque diário para fins de fiscalização do ICMS*”, razão pela qual “*a prática de controle de estoque anual é plenamente válida e justificada*”, devendo ser adotada para reduzir as exigências de ICMS e multas respectivas.

Como já exposto anteriormente, a nota fiscal relativa a qualquer operação de entrada ou saída de mercadorias deve ser emitida antes de iniciada a sua circulação real ou simbólica.

Não há previsão legal que autorize a emissão de notas fiscais após a realização das operações e, caso tal situação ocorra, cabe aos envolvidos cumprir a obrigação principal (recolher o ICMS sobre a operação) e denunciar a infração à obrigação acessória para a repartição fazendária de sua circunscrição, como requisito para afastar a multa isolada dela decorrente, situação que não ocorreu no caso em tela, como já dito.

O LEQFID é apenas uma operação matemática, onde essas notas fiscais de entrada e saída são colocadas em ordem cronológica diária, identificando situações que a mercadoria saiu acobertada sem que existisse um estoque disponível para suportá-la (entrada desacobertada) ou estoque final do exercício superior ao declarado pelo Contribuinte (saída desacobertada).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A apuração diária de estoques realizada pelo LEQFID é apenas um pressuposto lógico do procedimento de colocar os documentos fiscais de entrada e saída em ordem cronológica. Ao final de cada dia, necessariamente serão apurados a quantidade e o valor das mercadorias em estoque, como resultado das entradas e saídas de mercadorias ocorridas naquela data.

Contudo, isso não significa que a Impugnante tenha o dever de prestar informações diárias de estoque ao Fisco, como entendeu.

A obrigação acessória relativa ao inventário de estoques continua sendo de caráter anual, mediante preenchimento dos Registros do Bloco H (Inventário) do arquivo SPED/EFD com as informações do estoque existente na data do balanço anual (em geral, realizado em 31/12), que serão incluídas no arquivo eletrônico SPED/EFD em até sessenta dias (em geral, no mês de fevereiro do ano subsequente), nos termos do art. 44, inciso III, do Anexo VII c/c arts. 197 e 201 do Anexo V, ambos do RICMS/02, vigente à época:

RICMS/02 - Anexo VII

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

(...)

III - Registro de Inventário;

(...)

RICMS/02 - Anexo V

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

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

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

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

(...)

Art. 201. A escrituração deverá ser feita dentro de 60 (sessenta) dias, contados do balanço, ou do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

último dia do ano civil, na hipótese do artigo 200.

(Grifou-se)

No entanto, como bem relata o Fisco, nem mesmo a obrigação de apresentar anualmente os dados do seu estoque, ainda que zerado, não vem sendo cumprida pela Impugnante, pois o seu arquivo eletrônico SPED/EFD não possui os Registros do Bloco H, relativos ao inventário de estoques.

No entanto, agora que está sendo alvo de auditoria, a Impugnante pretende substituir/completar os dados do seu arquivo eletrônico SPED/EFD por aquilo que foi denominado como “Remontagem do Estoque Fiscal com base no Período Anual”, que consiste apenas numa pequena tabela à pág. 81 dos autos, onde aparentemente foram somadas e confrontadas todas as entradas (coluna C100 +) e todas as saídas do exercício (coluna C100 -), desconsiderando-se as datas das operações, para encontrar o chamado “Estoque Calculado”, que foi tratado como “Omissão de Entrada”, ou seja, entrada desacoberta.

Conforme legislação supratranscrita, o arquivo eletrônico SPED/EFD contém a escrituração fiscal do contribuinte, em formato digital. Por conseguinte, o que a Impugnante pretende, verdadeiramente, é alterar a informação de estoque da sua escrituração fiscal, de zero para o valor da coluna “Estoque Calculado” de sua remontagem, num procedimento com natureza jurídica de denúncia espontânea.

Contudo, é cediço que quando o contribuinte é notificado do início da ação fiscal, já não poderá mais alterar sua escrituração fiscal no intuito de afastar infrações, nos termos do art. 138, parágrafo único, do CTN c/c art. 70, §§ 3º e 4º, do RPTA:

CTN

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

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

(...)

RPTA

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

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

(Grifou-se)

Além de não haver amparo para substituir a escrituração fiscal pela chamada “remontagem do estoque fiscal”, percebe-se ainda que a metodologia adotada na planilha da Impugnante não tem qualquer amparo na legislação.

Conforme já detalhado anteriormente, a obrigação de exigir a prévia emissão de nota fiscal em cada operação de entrada não pode ser substituída por um simples confronto entre a soma anual de todas as entradas e saídas, numa típica “conta de chegada”, como se pretende.

Tal critério ignora emissões de notas fiscais a destempo e o que é pior, permite que sejam “compensadas” entradas e saídas desacobertas ocorridas ao longo do período, de forma a se chegar apenas ao “saldo” entre elas.

Assim, por não possuir amparo legal e por “compensar” indevidamente as infrações opostas (entrada x saída desacobertas), a planilha apresentada pela Impugnante deve ser afastada, mantendo-se o LEQFID realizado pelo Fisco, que está em plena conformidade com a legislação de regência do imposto.

A Defesa aduz que a multa isolada tem caráter confiscatório e deve ser limitada a, no máximo, 100% (cem por cento) do valor do tributo, conforme entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema de Repercussão Geral nº 863.

As penalidades exigidas no presente lançamento estão todas previstas na Lei nº 6.763/75 e consistem na Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, em razão da falta de pagamento tempestivo do imposto, e na Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, observado o limitador do § 2º, inciso I, por dar entrada e saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal:

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 desacoberta 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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.

Não se vislumbra qualquer efeito confiscatório nas exações, que estão expressamente previstas na Lei nº 6.763/75 e foram exigidas nos estritos limites legais, tendo por finalidade desestimular o descumprimento da obrigação principal (multa de revalidação) e a prática de infrações às obrigações acessórias (multa isolada).

Assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia, com relação ao princípio do não confisco, em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Quanto às demais assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Diante do exposto, corretas as penalidades exigidas, devendo ser afastada a alegação de que elas possuem caráter confiscatório.

Entretanto, no tocante à cobrança de ICMS e multa de revalidação nas entradas desacobertas, por se tratar de mercadorias sujeitas à tributação por débito e crédito, com apuração do imposto devido no momento de sua saída do estabelecimento, cabem as ressalvas a seguir.

Apesar de não ter havido questionamento sobre o tema, observando-se o Anexo 1 (pág. 12), que contém o demonstrativo detalhado do crédito tributário, nota-se que foram exigidos ICMS e multa de revalidação tanto em relação às entradas, quanto pelas saídas desacobertas.

Verifica-se que a irregularidade de entrada desacoberta ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias registrada no dia, identifica-se que houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque existente fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “saída sem estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência de entrada anterior de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Em outras palavras, a entrada desacoberta decorre sempre do excesso de saída da mesma mercadoria, sendo que essa saída ocorreu acoberta por documentação fiscal, com a regular tributação do imposto, em relação à qual não havia estoque de produto suficiente para suportá-la.

Neste caso, a manutenção do ICMS nas entradas equivale a uma duplicidade de exigências sobre uma mesma cadeia de circulação da mercadoria, considerando que o produto foi integralmente tributado no momento da saída, sem direito a qualquer crédito pela entrada, que ocorreu de forma desacoberta.

Dessa forma, devem ser excluídas as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação relacionadas às entradas desacobertas de mercadorias, mantendo-se em relação a tais infrações apenas a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, observado o limitador do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

No mesmo sentido há diversas decisões do CCMG, tais como as proferidas nos recentes Acórdãos nºs 24.499/23/1ª e 23.581/23/2ª.

A Defesa alega que a inclusão do sócio administrador como Coobrigado é ilegal, pois não houve prova concreta e individualizada de atos com excesso de poder

ou infração à lei e “*a mera inadimplência não configura, por si só, fundamento suficiente para redirecionar a cobrança ao administrador*”. Cita diversas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e o art. 2º da Lei nº 9.784/99 para sustentar sua alegação.

Entretanto, no presente lançamento não houve inclusão de Coobrigado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências de ICMS e multa de revalidação em relação às entradas desacobertas, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 25 de março de 2025.

**Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora**