

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.650/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001367666-23
Impugnação: 40.010149663-87, 40.010149664-68 (Coob.)
Impugnante: Tradimaq Ltda
IE: 186508692.00-70
André Luiz Cunha Melo (Coob.)
CPF: 523.097.386-20
Proc. S. Passivo: David Gonçalves de Andrade Silva/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador é responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Acusação fiscal de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas à tributação por débito e crédito, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, incisos II e III, do RICMS/02. Exigências de ICMS em relação às saídas e estoques desacobertados, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo aplicada apenas a Multa Isolada sobre as entradas desacobertadas. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, o LEQFID deve ser alterado para excluir todas as operações que não representam movimentação de mercadorias na conta “Estoques”, vinculada ao ativo circulante, com os devidos reflexos nas exigências do crédito tributário.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Acusação fiscal de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas à tributação pelo regime da substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, incisos II e III, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST em relação às entradas e estoques desacobertados, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo aplicada apenas a Multa

Isolada sobre as saídas desacobertadas. Entretanto, o LEQFID deve ser alterado para excluir todas as operações que não representam movimentação de mercadorias na conta “Estoques”, vinculada ao ativo circulante, com os devidos reflexos nas exigências do crédito tributário.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS. Acusação fiscal de falta de registro/escrituração de documentos fiscais de entrada e saída de mercadorias nos livros próprios, apurada mediante cruzamento eletrônico de informações de emissão e de escrituração de notas fiscais prestadas por terceiros (outros contribuintes) e pelo Sujeito Passivo. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, a penalidade deve ser mantida apenas em relação às Notas Fiscais nºs 2.389, 3.264, 12.844, 13.206, 14.585 e 14.706, únicas que não foram escrituradas em momento anterior ao início da ação fiscal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – SAÍDA FICTÍCIA. Acusação fiscal de que a Autuada emitiu notas fiscais não autorizadas na legislação, denominadas como de “transposição de estoques”, que não corresponderam a efetivas saídas de mercadorias do seu estabelecimento, em contrariedade ao disposto no art. 1º, inciso I e 12, inciso I, ambos do Anexo V, do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, limitada conforme § 2º do mesmo dispositivo legal. Entretanto, a penalidade deve ser excluída, por não restar configurada a infração em relação às notas fiscais emitidas para imobilização de mercadorias e para estorno de crédito de mercadorias utilizadas em atividade alheia à do estabelecimento e, ainda, por ser inaplicável à espécie nas demais situações.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- 1) Constatação de falta de registro/escrituração de documentos fiscais nos livros próprios, no período de 01 de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015. Infração apurada mediante cruzamento eletrônico de dados, no qual foram confrontadas informações fiscais prestadas pelo Sujeito Passivo e por terceiros (outros contribuintes), ambas constantes da base de dados da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG). Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75;
- 2) Acusação fiscal de emissão de documentos fiscais não autorizados pela legislação, denominados como de “transposição de estoque”, que não correspondem a uma efetiva entrada ou saída de mercadorias do estabelecimento. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, limitada conforme § 2º do mesmo dispositivo legal;
- 3) Constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), da ocorrência de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no exercício de 2015. Infração apurada em

LEQFID - exercício fechado (01/01/15 a 31/12/15), procedimento realizado a partir de informações de estoque inicial/final, fornecidas pela Autuada mediante intimação, e de movimentação de mercadorias, obtidas junto ao banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e aos arquivos eletrônicos enviados pela Autuada relativos à Escrituração Fiscal Digital (EFD/ICMS-IPI) do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). A acusação fiscal inclui operações com mercadorias sujeitas à tributação por débito e crédito (D/C) e substituição tributária (ST) e ensejou as seguintes exigências:

- **D/C – ENTRADA DESACOBERTADA** – Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;
- **D/C – ESTOQUE DESACOBERTADO** - Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- **D/C – SAÍDA DESACOBERTADA** - Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- **ST – ENTRADA DESACOBERTADA** – Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- **ST – ESTOQUE DESACOBERTADO** - Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei nº 6.763/75;
- **ST – SAÍDA DESACOBERTA** – Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Consta do item 2.2 do Relatório do Auto de Infração (fls. 02) uma segunda acusação fiscal, de emissão de notas fiscais em duplicidade, sendo uma delas regular e a outra em contingência, ambas para a mesma operação. A situação gerou duplicidade no Registro C170 da Escrituração Fiscal Digital (EFD/ICMS-IPI) do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que contém as informações de discriminação dos itens da nota fiscal (mercadorias ou serviços constantes do documento). A duplicidade de registros foi retificada pela Autuada, mediante exclusão de uma das citadas notas fiscais no arquivo eletrônico da EFD/ICMS-IPI (SPED/EFD).

Entretanto, apesar de ter constado do lançamento como uma infringência, esta acusação fiscal **não resultou em exigência de nenhuma penalidade**, razão pela qual não representa tecnicamente uma acusação fiscal, como será mais bem detalhado na parte do mérito.

O sócio-administrador da empresa, Sr. André Luiz Cunha Melo, foi incluído como Coobrigado no polo passivo da autuação, em razão da prática de atos com infração à lei (promoveu entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias sem documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação Conjunta às fls. 936/977, acompanhada dos documentos de fls. 980/1.128 e da mídia digital de fls. 1.129.

Afirmam, em apertada síntese, o que segue.

- o Auto de Infração é nulo pela ausência de lançamento quanto à infração relacionada à duplicidade de notas fiscais (item 2.2 do Relatório do Auto de Infração), na medida em que a Autoridade Fiscal não aponta quais são os documentos fiscais emitidos em duplicidade e nem os dispositivos legais infringidos, a penalidade aplicada e o seu valor, situação que inviabiliza sua defesa;

- o sócio-administrador não praticou atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, inexistindo fundamento para sua responsabilização solidária pelos débitos exigidos, razão pela qual ele deve ser excluído do polo passivo da autuação;

- as notas fiscais referentes à acusação fiscal de omissão de registro nos livros próprios foram devidamente escrituradas pela Autuada (“DOC. 06 – LIVROS FISCAIS SPED – ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA” – mídia digital de fls. 1.129), em 06/02/19 e 12/02/19, de forma extemporânea, como autoriza o art. 67, § 2º, inciso III, do RICMS/02 e o Manual de Escrituração Fiscal Digital (EFD), razão pela qual a infração inexistente. Cita jurisprudência do CCMG para reforçar a adequação deste procedimento;

- as Notas Fiscais nºs 12.844, 13.206, 14.442, 14.585 e 14.706 não foram escrituradas em razão de mero erro de sistema, conforme já havia sido esclarecido à Fiscalização no atendimento ao Termo de Intimação nº 051804.01 (fls. 287), situação que não gerou qualquer dano ao erário, visto que tais documentos acobertaram operações não sujeitas à incidência do ICMS;

- a emissão de notas fiscais para “transposição de estoques” é um procedimento regular, por meio do qual a Autuada transfere mercadorias entre os 04 (quatro) estoques que ela mantém separadamente em seu estabelecimento, quais sejam “Estoque 01 – Uso e Consumo”, “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda”, “Estoque 03 – Máquinas para Revenda”, “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)”;

- a transposição de mercadorias do “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” para o “Estoque 01 – Uso e Consumo” destina-se à implementação do procedimento de estorno de crédito e a baixa de estoque previstos, respectivamente, nos arts. 71, inciso III, § 1º e 73, parágrafo único, ambos do RICMS/02. Destacam que seu procedimento está em consonância com a Consulta de Contribuintes nº 003/2014;

- a transposição de mercadorias do “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” para o “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” destina-se à imobilização de mercadoria originária do ativo circulante, que foi transferida para utilização nas atividades operacionais do Contribuinte (locação e prestação de serviços). Salientam que o procedimento está previsto no art. 20, § 7º, inciso I, do Anexo V do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a transposição de mercadorias do “Estoque 01 – Uso e Consumo” para o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” destina-se à transferência de bens que foram adquiridos inicialmente para uso ou consumo no estabelecimento, mas que acabaram não sendo utilizados nessa finalidade e foram vendidos a clientes. Nesse caso, o documento fiscal é emitido para fins de aproveitamento do crédito do imposto, que passa a ser permitido, nos termos do art. 70, inciso III, § 2º, do RICMS/02;

- acrescentam que não seria razoável a legislação prever a emissão de documento fiscal na transposição de bens do estoque de revenda para os estoques de uso e consumo e de imobilizado e, por outro lado, determinar a aplicação de penalidade na emissão de documento fiscal para as operações reversas;

- a transposição de mercadorias do estoque do “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” para o “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” destina-se à transferência de máquinas que foram compradas para o ativo imobilizado, mas que em razão de falta de demanda para locação, acabaram sendo vendidas para clientes. Salientam que aqui também se aplica o art. 70, inciso III, § 2º, do RICMS/02, pois o crédito, vedado inicialmente, passa a ser permitido;

- reiteram também aqui o entendimento de que não seria razoável a legislação prever a emissão de documento fiscal na transposição de bens do estoque de revenda para os estoques de uso e consumo e de imobilizado e, por outro lado, determinar a aplicação de penalidade na emissão de documento fiscal para as operações reversas;

- em nenhum momento o Auto de Infração afirma que as notas fiscais autuadas são inidôneas, limitando-se a deixar de analisar a natureza das operações por elas abarcadas, situação que conduziu aos equívocos apontados na Impugnação;

- parte das operações relativas à autuação de entrada/estoque/saída desacobertadas não constitui fato gerador do ICMS, pois são relacionadas à atividade principal da Autuada, que é a “locação de máquinas e equipamentos para movimentação e elevação de cargas, de plataformas de elevação e de máquinas para escavação”, situação que não foi observada pela Autoridade Fiscal;

- os LEQFIDs dos itens “BATERIA TRACIONARIA 5HDP410 216 24V URF 0682” (fls. 952/954), “INCLINOMETRO DIGITAL G3” (fls. 954/956) e “TRANSPALETEIRA YALE MOD MPB040E 4.01 P” (fls. 956/957) demonstram, exemplificativamente, hipóteses em que bens pertencentes ao ativo imobilizado da empresa foram equivocadamente tratados pelo Fisco como mercadorias em estoque, gerando entradas, saídas e estoques desacobertados que inexistem. Destacam que a situação aconteceu também em outras operações amparadas pela não incidência ou suspensão do ICMS, como na “remessa e retorno de bens para conserto”;

- a Autuada realizou todo o reprocessamento do seu estoque no ano-calendário de 2015 (“DOC. 13 – ANEXO I – Processamento Estoque 2015” – mídia digital de fls. 1.129) e acostou à Impugnação todas as notas fiscais referentes às movimentações realizadas no mesmo período (“DOC. 14 – NOTAS FISCAIS 2015 XML” – mídia digital de fls. 1.129);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- como não houve declaração de inidoneidade dos documentos fiscais de entrada e saída em questão, as operações neles consignadas devem ser consideradas válidas para todos os efeitos;

- no reprocessamento do estoque foram consideradas todas as notas fiscais de entrada recebidas e de saída emitidas em 2015, em conjunto com os estoques iniciais e finais declarados no arquivo SPED do mesmo período, confrontando-se os resultados obtidos no reprocessamento com aqueles apurados pelo Fisco no LEQFID. Concluem que a retirada das operações que não representam movimentação de estoque de mercadorias sanou todas as inconsistências de desacobertamento de entrada/estoque/saída apontadas pela Fiscalização;

- não houve tempo de reprocessar os 27 (vinte e sete) itens consignados no “DOC. 15 – ANEXO II – Estoque 2015_Não Processados” (mídia digital de fls. 1.129), razão pela qual requer diligência para verificação da existência das mesmas inconsistências apuradas no “DOC. 13 – ANEXO I – Processamento Estoque 2015”, com reabertura de prazo aos Impugnantes;

- O “DOC 16 – ANEXO III – Movimentações 2015 sem ICMS” (mídia digital de fls. 1.129) especifica todas as operações que foram indevidamente incluídas pela Fiscalização no LEQFID. Concluem que estas operações pertencem às 11 (onze) classes citadas às fls. 959, para as quais a “natureza da operação” indica eventos sem incidência do ICMS;

- ao longos das fls. 959/966, demonstram os motivos e a justificativa legal para a não incidência do ICMS em cada uma das 11 (onze) diferentes operações que tiveram sua “natureza da operação” listadas às fls. 959. Destacam que o “DOC. 18 – CONTRATOS DE LOCAÇÃO” (mídia digital de fls. 1.129) possui os contratos de locação firmados pela Autuada com seus clientes;

- não há que se falar em aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, pois as operações realizadas pela Autuada estão amparadas em notas fiscais idôneas, acostadas integralmente aos autos em sede de impugnação, inexistindo os desacobertamentos apontados pela Fiscalização como fundamento para sua exigência;

- caso seja mantida a citada multa isolada, ela deve ser adequada ao disposto no § 2º do art. 55, já que ela foi cobrada em montante superior ao limite de 2 (duas) vezes o valor do imposto exigido no Auto de Infração;

- como as exigências de ICMS e ICMS/ST mostram-se totalmente indevidas, não há que se falar em exigência de multa de revalidação por falta de pagamento do imposto;

- deve ser excluída a Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, por falta de escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto, pois as notas fiscais foram devidamente escrituradas, sendo que apenas 5 (cinco) delas não foram registradas nos livros próprios. Concluem que a conduta não gerou qualquer dano ao erário e que as multas não podem se tornar instrumentos de arrecadação;

- a multa isolada por falta de registro/escrituração do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75 deve ser cancelada ou pelo menos reduzida, nos termos do permissivo legal do art. 53, §§ 3º e 5º, do mesmo diploma legal e do art. 112 do CTN;

- o somatório das multas de revalidação e isolada representa mais de 300% (trezentos por cento) do valor do ICMS do Auto de Infração, situação que ofende os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco. Transcrevem jurisprudência do STF e pedem a redução das penalidades;

- é necessária a produção de prova pericial, nos termos do art. 119, incisos III e IV, do RPTA, sob pena de cerceamento ao direito constitucional de ampla defesa. Indicam assistente técnica e apresentam 3 (três) quesitos ao final da Impugnação (fls. 976);

Requerem, ao final, a nulidade do lançamento no item “Duplicidade de emissão de Nota Fiscal”, a exclusão do Coobrigado, o cancelamento do Auto de Infração e, alternativamente, a aplicação do permissivo legal para cancelamento ou redução das penalidades isoladas.

Incluem, às fls. 977, uma “Lista de Documentos” com todos os anexos que acompanham a Impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 1.133/1.200, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, que:

- não é possível anular o Auto de Infração pela ausência de lançamento quanto à infração relacionada à duplicidade de notas fiscais (item 2.2 do Relatório do Auto de Infração), na medida em que, para estas infringências, não foi proposta nenhuma penalidade. Salaria que a situação engloba apenas as Notas Fiscais nºs 13.150 e 13.152 e as Notas Fiscais 491.171 e 490.224 e que não houve aplicação de penalidade por diversos motivos, dentre os quais se destaca a “não identificação da tipificação da conduta na legislação de regência”;

- o registro da “transposição de estoques” na escrituração fiscal, por meio de uma entrada e uma saída concomitantes, mostra-se um procedimento não usual, pois a Autuada é a emitente e a destinatária das mercadorias listadas no documento fiscal, que possui o mesmo local de origem e de destino, indicando que de fato houve emissão de nota fiscal sem efetiva movimentação de mercadoria. Destaca que estas operações foram excluídas do LEQFID para fins de apuração de entradas, estoques e saídas desacobertas, mas que foi proposta a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, específica para tal conduta;

- O LEQFID é um procedimento tecnicamente idôneo, que tem por finalidade a conferência das operações de entrada e saída de mercadorias, por intermédio do confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, de todo o período. É representado pela fórmula “ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – SAÍDAS = ESTOQUE FINAL”;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o sócio-administrador foi incluído como Coobrigado em razão da prática de atos com infração à lei, quais sejam, dar entrada, manter em estoque e promover a saída de mercadorias sem acobertamento por documento fiscal. Destaca que o sócio-administrador tem poder de comando sobre a movimentação de mercadorias e sobre a conduta de omitir operações de entrada e saída de mercadorias no registro da escrituração. Cita jurisprudência do TJMG pela responsabilidade pessoal dos sócios administradores por infrações tributárias;

- no que tange à infração de falta de registro/escrituração de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, a própria Autuada confirmou em seus pronunciamentos, às fls. 297/356 e 374/445, que notas fiscais realmente não foram escrituradas em razão de “meras falhas em sistemas internos” ou “por extravio dos documentos fiscais”. Entretanto, agora alega escrituração extemporânea e sem motivação destes documentos fiscais, “adulterando” seus pronunciamentos anteriores. Conclui que a conduta não pode ser considerada espontânea para fins de exclusão da penalidade isolada, já que ocorreu após a Autuada ter recebido os relatórios do cruzamento eletrônico e prestado esclarecimentos decorrentes da intimação, ou seja, após a ação fiscal;

- apesar das alegações dos Impugnantes, não houve comprovação de escrituração das Notas Fiscais nºs 3.264 e 2.389;

- o Fisco constatou que a Autuada, costumeiramente, omite registros de documentos fiscais de sua escrituração fiscal, no intuito de ocultar as quantidades reais de mercadorias movimentadas, mas em caso de ação fiscal, registrá-los de forma “extemporânea”, sem recolhimento do imposto devido, alegando se tratar de operações que não configuram fato gerador do ICMS. Conclui que a conduta é recorrente, porque aconteceu também nos exercícios de 2013 e 2014;

- em visita ao estabelecimento da Autuada em 09/02/15 (Relatório de fls. 22/28), não foram identificadas separações físicas entre os Estoques 01, 02, 03 e 13, declarados pela Impugnante. Estes controles estão fora da escrita fiscal do Contribuinte e não alteram os estoques informados no SPED;

- é no mínimo confusa a argumentação de que uma movimentação interna de material de uso e consumo alterou a “repartição” de seu estoque de mercadorias para revenda, numa clara tentativa de gerar tumulto com a legislação relativa ao estorno de crédito;

- as notas fiscais de “transposição de estoques” emitidas, com registro simultâneo no LRE e no LRS, não têm amparo na legislação e não correspondem à nota fiscal de estorno de crédito tratada na Consulta de Contribuintes nº 003/2014, na qual não se movimentam mercadorias;

- o citado art. 20, § 7º, inciso I, do Anexo V do RICMS/02 orienta a emissão de documento fiscal na entrada de bem ou mercadoria no estabelecimento, mas as notas fiscais de transposição de estoques emitidas têm a Autuada como remetente e destinatária, o que confirma que não houve nenhuma entrada de mercadoria. Conclui que este tipo de escrituração objetiva dificultar/tumultuar a fiscalização e a quantificação da movimentação efetiva de mercadorias no estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a apropriação dos créditos relativos à entrada de uma mercadoria que foi posteriormente transferida do ativo imobilizado para o estoque de mercadorias não demanda a emissão de uma nota fiscal de “transposição de estoques”. Ressalta que a Autuada comercializa as mesmas mercadorias que afirma locar. Conclui não há suporte lógico em se realizar escriturações simultâneas da mesma operação no LRE e no LRS;

- o livro Registro de Controle de Produção e Estoque, modelo 3, apresenta produtos com saldo diário negativo (fls. 120/228), situação que comprova e confirma as ocorrências de Saída Sem Estoque (SSE) do LEQFID;

- O LEQFID é uma operação matemática, que tem por finalidade conferir a regularidade das operações de entrada e saída de mercadorias, mediante confronto dos estoques inicial e final do período com as notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias emitidas pelos fornecedores e pela própria Autuada neste mesmo lapso temporal. Para refutá-lo, caberia aos Impugnantes apresentar, de forma específica, os erros porventura identificados no procedimento, o que não ocorreu;

- no caso do LEQFID do item “BATERIA TRACIONÁRIA 5HDPB410 190 24V” (fls. 357/359 do “LEQFID Completo 2015” – mídia digital de fls. 888), aduz que o estoque inicial em 31/12/14 estava zerado e que, mesmo não tendo havido movimentação com nota fiscal ao longo do ano, em 31/12/15 o inventário apontou 2 (duas) unidades da mercadoria no estoque final, estando tal estoque desacoberto de documentação fiscal;

- no caso do LEFID do item “EMPILHADEIRA MECÂNICA” (fls. 01/03 do “LEQFID Completo 2015” – mídia digital de fls. 888), o estoque final apurado para 31/12/15 é de 3 (três) unidades. Entretanto, a Autuada apurou 0 (zero) em seu inventário, o que denota que estes itens saíram do estabelecimento desacobertos de documentação fiscal;

- no caso do LEQFID do item “BATERIA TRACIONÁRIA 5HDP410 216 24V URF 0682” (fls. 80/82 do “LEQFID Completo” – mídia digital de fls. 888), o estoque inicial em 31/12/14 estava zerado. Em 16/12/15 ocorreram duas saídas (NFs nºs 15.349 e 15.350, ambas de CFOP 5915), indicando uma Saída Sem Estoque (SSE) de 2 (duas) unidades, o que indica que estes itens entraram no estabelecimento desacobertos de documento fiscal;

- no caso do LEQFID do item “INCLINOMETRO DIGITAL G3” (fls. 110 do “LEQFID Completo” – mídia digital de fls. 888), o estoque inicial declarado em 31/12/14 estava zerado. Em 13/03/15 entraram 7 (sete) unidades do item (NF 61.868, com CFOP 2552), mas o estoque final declarado pela Autuada em 31/12/15 também estava zerado. Assim, conclui-se que estes itens saíram do estabelecimento desacobertos de documento fiscal;

- o “INCLINOMETRO DIGITAL G3” não é um bem perfeitamente identificável e o Bloco G do SPED Fiscal da Autuada não possui o Registro 0300 – Cadastro de bens ou componentes do ativo imobilizado e nem escriturações do Registro G125 – movimento de bem ou componente do ativo imobilizado, o que confirma a constatação da visita fiscal de que não há separação física entre o ativo imobilizado e o estoques de mercadorias;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no caso do LEQFID do item “AGRUP 201_TRANSPALETEIRA YALE MOD MPB040E 4.01 P, (fls. 543 do LEQFID Completo – mídia digital de fls. 888), o estoque inicial declarado em 31/12/14 era de 5 (cinco) unidades. Ao longo de 2015 registrou-se a entrada de 10 (dez) unidades, CFOP 2102 e a saída de 7 (sete) unidades, CFOPs 5102, 6949, 5949, o que levou a um estoque final apurado pelo LEQFID de 8 (oito) unidades. Entretanto, o estoque final declarado pela Autuada em 31/12/15 foi de 13 (treze) unidades, o que sugere a existência de estoque desacobertado em relação a 5 (cinco) unidades da mercadoria;

- não podem prosperar as alegações de que as Notas Fiscais nºs 13.257, 13.648, 14.289, 14.651 e 14.652 (CFOPs 5949 e 6949) referem-se a saídas para locação, pois as atividades exercidas pela Autuada incluem a venda, no CFOP 5102, das mesmas mercadorias. Conclui que tais operações representam efetiva saída de mercadorias do estabelecimento e não podem ser excluídas, pois no LEQFID deve ser considerada toda entrada ou saída;

- o reprocessamento integral das operações de 2015 realizado pela Autuada (“DOC. 13 – Anexo I” – mídia digital de fls. 1.129) é uma tentativa de adulterar suas próprias escriturações fiscais e inventários de estoque, tumultuando os procedimentos fiscais. Conclui que a lógica do LEQFID não permite considerar documentos fiscais de outros exercícios;

- há falhas no reprocessamento integral realizado pela Autuada, que informa entradas e saídas de mercadorias para as quais não existe documento fiscal emitido, estoques diferentes daqueles declarados no arquivo eletrônico SPED e informações diferentes daquelas por ela prestadas em declarações ao Fisco decorrentes de intimações. Acrescenta que a Autuada também desconsidera agrupamentos de itens por ela confirmados em sede de intimação. Por fim, detalha os erros de algumas mercadorias às fls. 1.171/1.175;

- não deve prosperar o argumento da Autuada de se retirar do levantamento operações que não representam movimentação de estoque ou que ocorreram ao abrigo da suspensão ou não incidência do ICMS, pois o objetivo da técnica do LEQFID é exatamente conferir toda a movimentação de mercadoria do estabelecimento do contribuinte;

- as informações do “DOC. 17 – Detalhamento de Estoque – 2015” (mídia digital de fls. 888), apesar de não considerarem os agrupamentos de mercadorias informadas pela Autuada e nem efetuarem apuração diária do estoque, como ocorre no LEQFID, confirmam diversas infrações constatadas pelo Fisco em sua apuração;

- todos os CFOPs que não representam entrada ou saída efetiva de mercadoria foram excluídos do LEQFID, conforme “Relação de Exclusão de Registro C170 por CFOP”, incluída às fls. 11 dos autos e reproduzida às fls. 1.180/1.182;

- os contratos de “locação de mercadorias” (“DOC. 18 – Contratos de Locação” – mídia digital de fls. 1.129) não são documentos hábeis para acobertar o trânsito de mercadorias e não substituem a obrigatoriedade de se emitir e escriturar a nota fiscal nesta situação. Ademais, a maioria dos contratos foi firmada em exercício

diverso do Autuado, tais como 1998, 2004, 2011, 2012, 2013 e 2014 e alguns deles não contêm assinatura da outra parte contratante;

- todas as operações apontadas pelos Impugnantes como não sujeitas à incidência do ICMS, tais como “remessa/retorno em garantia”, “remessa/retorno de locação”, “remessa/retorno para demonstração”, dentre outras, representam efetiva movimentação de mercadoria e não podem ser excluídas do LEQFID;

- todas as movimentações únicas de mercadorias que geram duas notas fiscais (e dois eventos no Registro C170), como os CFOPs 5922/1922 e 6922/2922 (simples faturamento decorrente de compra ou venda para entrega futura), foram ajustadas no LEQFID, para se evitar dupla entrada ou dupla saída da mesma mercadoria;

- a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, por ser de 20% (vinte por cento) do valor da operação, já está necessariamente adequada ao limitador do § 2º (duas vezes o imposto incidente na operação), já que as mercadorias envolvidas na autuação são, todas elas, tributadas a alíquotas de 12% (doze por cento) ou 18% (dezoito por cento). Destaca que o limitador trata de imposto **incidente** na operação e não de imposto **cobrado** no Auto de Infração, já que nem todo o imposto incidente na operação é exigido no lançamento;

- ao contrário do que afirmam os Impugnantes, todas as operações autuadas são fato gerador do ICMS, razão pela qual estão corretas as multas de revalidação exigidas;

- no caso da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, por falta de registro de documentos fiscais na escrituração, a própria Autuada confessa a prática da infração nas suas respostas às intimações, afirmando que os documentos foram “extraviados” ou “apresentaram erros internos que impediram sua escrituração”. Ademais, a escrituração extemporânea da maioria dos documentos fiscais, realizada em fevereiro de 2019, não foi espontânea porque baseou-se em dados das planilhas anexas aos termos de intimação apresentados pela Fiscalização;

- não há espaço para aplicação do art. 112 do CTN, porque não há dúvida sobre a conduta infracional da Autuada;

- não cabe aplicação do permissivo legal do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, que autoriza a redução/exclusão das penalidades isoladas, porque houve falta de pagamento do imposto, situação que atrai a inaplicabilidade do instituto, nos termos do § 5º, item “3”, do mesmo dispositivo legal;

- a conduta de omitir registro de notas fiscais na escrituração prejudica os trabalhos fiscais, podendo implicar em dificuldade de apuração e controle dos recolhimentos devidos, como ocorreu no presente Auto de Infração. Assim, não há que se falar em “princípio da instrumentalidade das formas”, porque há efetivamente prejuízo ao erário;

- os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao caráter confiscatório estão dirigidos aos tributos e não às multas. Salieta que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está

prevista na legislação estadual e que foi exigida nos exatos termos da Lei nº 6.763/75. Cita jurisprudência do STF para reforçar seus argumentos;

- a perícia solicitada é desnecessária, pois a peça fiscal esclarece todos os questionamentos constantes dos quesitos, informações estas que foram apresentadas à assistente indicada, que acompanhou todo o trabalho fiscal, desde sua origem, prestando esclarecimentos e acompanhando a visita fiscal realizada em 09/02/15 (fls. 22/28);

- os documentos apresentados na mídia digital de fls. 1.129 não são hábeis e regulares para alterar o cálculo do LEQFID e elidir as exigências fiscais e acabam por comprovar a exatidão da técnica fiscal, que se baseou na escrituração fiscal e nos inventários da própria Autuada.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1.206/1.274, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, para:

- alterar o LEQFID, excluindo todas as operações que não representam movimentação de mercadorias na conta “Estoques”, vinculada ao ativo circulante, com os devidos reflexos nas exigências do crédito tributário;

- excluir parcialmente a Penalidade Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, mantendo-a apenas em relação às Notas Fiscais nºs 2.389, 3.264, 12.844, 13.206, 14.585 e 14.706, que realmente não foram escrituradas;

- excluir integralmente a Penalidade Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, por não restar configurada a infração em relação às notas fiscais emitidas para imobilização de mercadorias e para estorno de crédito de mercadorias utilizadas em atividade alheia à do estabelecimento e, nas demais situações, por ser inaplicável à espécie.

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.

Das Preliminares

Da Alegação de Nulidade

Os Impugnantes alegam que o Auto de Infração é nulo, pela ausência de lançamento quanto à infração relacionada à duplicidade de notas fiscais, na medida em que a Autoridade Fiscal não aponta quais são os documentos fiscais emitidos em duplicidade e nem os dispositivos legais infringidos, a penalidade aplicada e o seu valor, situação que inviabiliza sua defesa.

O questionamento refere-se ao item 2.2 do Relatório do Auto de Infração (fls. 02), que trata de uma acusação fiscal de emissão de notas fiscais em duplicidade, sendo uma delas regular e a outra em contingência, ambas para a mesma operação. A situação gerou duplicidade no Registro C170 do arquivo SPED/EFD, que discrimina os itens da nota fiscal (mercadorias ou serviços constantes do documento). A duplicidade de registros foi retificada pela Autuada mediante exclusão de uma das citadas notas fiscais no arquivo eletrônico SPED/EFD.

Como ressalta a Fiscalização em resposta ao questionamento (fls. 1.149/1.150), a situação engloba apenas as Notas Fiscais nºs 13.150, 13.152, 491.171 e 490.224, **não tendo havido proposição de penalidade** por diversos motivos, dentre os quais se destaca a “não identificação da tipificação da conduta na legislação de regência”.

Destaque-se que o princípio da legalidade, aplicável nos mais diversos ramos do Direito e previsto no art. 5º, inciso II, da CF/88, determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

No campo do direito tributário, trata-se de norma basilar na relação Estado-Contribuinte, que permeia e vincula a prática de todos os atos administrativos, categoria jurídica na qual se enquadra a lavratura de um Auto de Infração, instrumento precípua para cobrança de tributos e penalidades decorrentes de infração à legislação tributária.

Por ser uma norma voltada à relação entre o Estado e o cidadão, este princípio, sob a ótica subjetiva, possui uma dupla acepção: ele tanto autoriza o particular a fazer tudo aquilo que não está proibido por lei (**liberdade ampla**) como, de forma contrária, restringe o campo de atuação do Estado somente àquilo que está autorizado na lei (**liberdade restrita**).

Assim, dada a liberdade ampla do particular, somente se configura a prática de uma infração à legislação tributária pelo contribuinte, quando a Fiscalização identifica conduta ou omissão típicas (vedadas em lei, já que todas as outras estão permitidas) e propõe a penalidade correspondente.

Como se sabe, a legislação tributária não prevê infrações sem punições.

O “Capítulo XIV – Das Penalidades” – arts. 53 a 57-A da Lei nº 6.763/75 – cuida das regras relativas ao cálculo e aplicação de multas por infração à legislação do ICMS mineiro (art. 53), enumerando, de forma exaustiva, todas as penalidades por descumprimento de obrigação acessória (arts. 54/55) e principal (art. 56), passíveis de serem aplicadas aos contribuintes infratores.

Entretanto, dada a natural complexidade da legislação tributária, que resulta em uma impossibilidade prática de se antever todas as condutas infracionais possíveis, o art. 57 traz uma norma geral, aplicável a todas as situações em que se verificar uma conduta típica vedada pela lei (infração) para a qual não se identificar penalidade específica nos arts. 54 a 56:

Art. 57. As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos de regulamento.

Assim, quando a Fiscalização identifica uma conduta, omissiva ou comissiva, contrária a uma exigência ou vedação contidas na legislação tributária, mas não visualiza penalidade específica para a situação, cabe a aplicação da multa geral prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75, graduada nos termos do regulamento.

Lado outro, se a própria Fiscalização afirma não ter identificado tipificação para a conduta da Autuada no âmbito da legislação de regência, forçoso concluir que não houve constatação de infração à legislação tributária, razão pela qual seria despiciendo que o item 2.2 tivesse sido incluído no Relatório do Auto de Infração (fls. 02/03).

Entretanto, a situação não enseja a nulidade do lançamento, como pretendem os Impugnantes, pois inexistente qualquer prejuízo à sua defesa, na medida em que não houve identificação de conduta infracional e nem exigência de imposto ou penalidade a ela vinculada. Vislumbra-se, no máximo, uma impropriedade de forma, que em nada prejudica a clareza e compreensão do trabalho fiscal.

O princípio do prejuízo, norma amplamente aceita e positivada como regra geral processual no art. 282, § 1º, do CPC/15, também está expressamente previsto no art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08.

Em resumo, tal princípio determina que a nulidade somente será declarada se houver prejuízo à parte contrária. Em outras palavras, não existe “nulidade pela nulidade”, mas apenas “nulidade pelo prejuízo”. Observe-se os dispositivos citados:

CPC/15

Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados.

§ 1º **O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte.**

RPTA

Art. 92. 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** argüida.

(Destacou-se)

Ademais, analisando o Auto de Infração em face dos requisitos de validade previstos no art. 89 do RPTA, observa-se que a motivação da Fiscalização para a sua lavratura está claramente descrita nos autos:

- entrada, estoque e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- falta de registro de documentos fiscais de entrada e de saída de mercadorias na escrituração fiscal; e

- emissão de documentos fiscais que não correspondem a uma efetiva saída de mercadorias.

Estas informações constam expressamente do Relatório do Auto de Infração (fls. 02/03) e do Relatório Fiscal anexo ao AI (fls. 08/11), não se vislumbrando quaisquer obscuridades quanto aos motivos que levaram ao lançamento. A origem das informações utilizadas pela Fiscalização também está descrita nas mesmas páginas.

A infração de falta de escrituração de documentos fiscais de entrada foi apurada a partir do cruzamento das informações prestadas pela Autuada em seu arquivo eletrônico SPED/EFD com aquelas prestadas por ela própria e por outros contribuintes.

A acusação fiscal de emissão de documento fiscal que não corresponde a uma efetiva saída de mercadoria de estabelecimento decorreu da emissão de notas fiscais de “transposição de estoque”, que segundo os Impugnantes eram utilizadas para movimentação de bens e mercadorias entre os 04 (quatro) “estoques” internos mantidos pela empresa.

Os dados utilizados no Levantamento Quantitativo Financeiro de Mercadorias (LEQFID), por meio dos quais se identificou as infrações de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, são exclusivamente aqueles prestados pela Autuada em resposta a intimações e aqueles enviados mensalmente no arquivo SPED/EFD e contidos no banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), na medida que a apuração se deu pelo método do “exercício fechado” (01/12/15 a 31/12/15), não tendo havido contagem física de mercadorias.

A metodologia do LEQFID é conhecida e amplamente utilizada pela Fiscalização há décadas, consistindo em uma simples operação matemática.

O procedimento parte do estoque inicial declarado pelo Contribuinte (que é o estoque final do exercício anterior), acrescenta em ordem cronológica (dia-a-dia) as entradas e saídas de mercadorias acobertas por documento fiscal, apurando o estoque final da mercadoria e conclui com o confronto deste estoque final apurado pelo LEQFID com aquele declarado pelo Contribuinte ao fim do exercício (no caso de LEQFID – exercício fechado) ou contado pela Fiscalização no estabelecimento (no caso de LEQFID – exercício aberto), apurando-se as eventuais inconsistências ocorridas ao longo do exercício e as diferenças entre os estoques finais (apurado x declarado/contado).

O detalhamento operacional do procedimento de LEQFID e das infrações por ele apuradas será feito mais adiante, no âmbito das discussões sobre o mérito do lançamento.

Ademais, conforme se verifica pelas impugnações e documentos apresentados, os Sujeitos Passivos compreenderam perfeitamente o lançamento e se defenderam de forma clara e consistente da acusação fiscal, abordando todos os aspectos relacionados com a situação, inclusive com provas documentais e questionamentos devidamente fundamentados quando à existência das operações

desacobertadas e, conseqüentemente, quanto ao cabimento do ICMS e penalidades exigidos.

Por estas razões, não se vislumbra nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório, devendo ser afastada a alegação de nulidade de lançamento.

Do Pedido de Prova Pericial

Ainda de forma preliminar, os Impugnantes pleiteiam a produção de prova pericial como forma de comprovação de suas alegações, por entenderem ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formulam os quesitos de fls. 976 e indicam Assistente Técnica.

Em resumo, os 3 (três) quesitos apresentados questionam aspectos relacionados à alegada não apreciação pelo Fisco da natureza das operações (quesito 1) e se os documentos fiscais dos autos são suficientes para se fazer tal análise (quesito 2). Também questionam se as operações autuadas configuram ou não fato gerador do ICMS (quesito 3).

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Em outras palavras, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Como se verá adiante, as questões postas pelos Impugnantes em seu pedido de perícia não demandam conhecimentos técnicos específicos de que não disponha este órgão julgador, podendo ser respondidas a partir da análise conjunta dos documentos que acompanham o Auto de Infração e a Impugnação, além daqueles trazidos aos autos pelas partes em função das medidas (Diligência e Interlocutório) exaradas pela Assessoria do CCMG.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RPTA:

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

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de:

- 1) falta de registro/escrituração de documentos fiscais nos livros próprios, no período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2015. Exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75;
- 2) emissão de documentos fiscais que não correspondem a uma efetiva saída de mercadorias. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, observado o limitador do § 2º do mesmo dispositivo legal;
- 3) promoção de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante LEQFID, no exercício de 2015. Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST, Multa de Revalidação (MR) capitulada no art. 56, inciso II (50%) e § 2º, inciso III (100%) e Multa Isolada (MI) prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Saliente-se que em relação às saídas desacobertas de mercadorias sujeitas à substituição tributária e às entradas desacobertas de mercadorias sujeitas à apuração por débito e crédito, a exigência fiscal restringe-se apenas à mencionada Multa Isolada.

I - Da acusação fiscal de falta de registro de documento fiscal nos livros Registro de Entradas (LRE) e Registro de Saídas (LRS)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Impugnantes alegam que as notas fiscais referentes à acusação fiscal de omissão de registro no livro Registro de Entradas (LRE) e livro Registro de Saídas (LRS) foram devidamente escrituradas pela Autuada de forma extemporânea, em 06/02/19 e 12/02/19, como autorizam o art. 67, § 2º, inciso III, do RICMS/02 e o Manual de Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Apresentam arquivos contidos no “DOC. 06 – LIVROS FISCAIS SPED – ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA” (mídia digital de fls. 1.129) para comprovar suas alegações.

Acrescentam que as Notas Fiscais nºs 12.844, 13.206, 14.442, 14.585 e 14.706 de fato não foram escrituradas, mas que a situação decorreu de mero erro de sistema, conforme já havia sido esclarecido à Fiscalização no atendimento ao Termo de Intimação nº 051804.01, situação que não gerou qualquer dano ao erário, visto que tais documentos acobertaram operações não sujeitas à incidência do ICMS.

Em resposta, a Fiscalização aduz que a própria Autuada confirmou a existência das infrações em seus pronunciamentos de fls. 297/356 e 374/445, afirmando que as notas fiscais realmente não foram escrituradas em razão de “meras falhas em sistemas internos” ou “por extravio de documentos fiscais”.

Acrescenta que, agora, a Autuada alega ter realizado escrituração extemporânea dos documentos, sem apresentar qualquer motivação para tal ato, “adulterando” seus pronunciamentos anteriores. Diz que a conduta não pode ser considerada espontânea para fins de exclusão da penalidade isolada, já que ocorreu após a Autuada ter recebido os relatórios do cruzamento eletrônico e prestado esclarecimentos decorrentes da intimação, ou seja, após a ação fiscal.

Afirma que apesar da alegação de que todos os documentos foram escriturados extemporaneamente, não houve comprovação da escrituração das Notas Fiscais nºs 3.264 e 2.389.

Argumenta que, costumeiramente, a Autuada omite registros de documentos fiscais de sua escrituração fiscal, no intuito de ocultar as quantidades reais de mercadorias movimentadas, mas em caso de ação fiscal, passa a registrá-los de forma extemporânea, sem recolhimento do imposto devido, alegando se tratar de operações que não configuram fato gerador do ICMS.

Conclui que a conduta da Autuada é recorrente, porque aconteceu também nos exercícios de 2013 e 2014.

Inicialmente, esclareça-se que as notas fiscais envolvidas nesta acusação fiscal são aquelas listadas na planilha “Anexo 2 – planilha 2.1 – Pronunciamentos – omissão” (fls. 459/475), com cópias dos DANFES às fls. 473/654, todas elas relativas ao exercício de 2015.

Escriturar os livros da escrita fiscal é obrigação prevista no art. 96, inciso III, do RICMS/02. Os documentos fiscais de entrada e saída de bens, mercadorias e serviços serão escriturados em ordem cronológica, a cada operação, no LRE e no LRS, conforme preveem, respectivamente, os arts. 167 e 173, ambos do Anexo V do RICMS/02:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

III - escriturar e manter os livros da escrita fiscal registrados na repartição fazendária a que estiver circunscrito e, sendo o caso, os livros da escrita contábil, mantendo-os, inclusive os documentos auxiliares, bem como os arquivos com registros eletrônicos, em ordem cronológica pelos prazos previstos, conforme o caso, no § 1º deste artigo, para exibição ou entrega ao Fisco;

RICMS/02 - Anexo V

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. 173. A escrituração será feita em ordem cronológica, segundo a data de emissão dos documentos fiscais, pelo total diário das prestações ou operações da mesma natureza, de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP constante do Anexo II do Convênio s/nº, de 1970, sendo permitido o registro conjunto dos documentos de numeração seguida, emitidos em talonário da mesma série e subsérie.

Para comprovar sua alegação de escrituração extemporânea dos documentos fiscais, os Impugnantes apresentam os documentos “SPED 01-2019”, “SPED 06-2016” e “SPED 11-2016” (referentes aos livros retificados), acompanhados dos respectivos recibos de entrega, todos integrantes do citado “DOC. 06 – LIVROS FISCAIS SPED – ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA” (mídia digital de fls. 1.129).

Analisando-se tais documentos, nota-se que, à exceção das Notas Fiscais nºs 2.389, 3.264 (citadas pelo Fisco como ainda não escrituradas) e nºs 12.844, 13.206, 14.442, 14.585 e 14.706 (infração reconhecida pelos Impugnantes) a Autuada escriturou, de forma extemporânea, em 16/06/16 (NF nº 97.315 – “SPED 06-2016”), 01/11/16 (NF nº 116.787 – “SPED 11-2016”), 06/02/19 e 12/02/19 (todas as demais notas fiscais listadas às fls. 459/475 – “SPED 01-2019”).

Ressalte-se, entretanto, que a Nota Fiscal nº 14.442, apesar de não escriturada, foi emitida para “transposição de estoque”, em operação do tipo “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” para o “Estoque 01 – Uso e Consumo”. Como se verá mais adiante, no tópico “II.1” desse acórdão, este documento fiscal não está previsto na legislação tributária e foi emitido irregularmente pelo contribuinte.

Assim, mesmo não tendo sido escriturado, ele deve ser excluído da apuração da presente penalidade, pois não há que se falar em falta de escrituração nos livros próprios de documento fiscal emitido irregularmente, sem previsão regulamentar.

No caso de descumprimento de obrigação acessória que não tenha resultado em falta de recolhimento do imposto, a implementação da obrigação por parte do contribuinte, antes de iniciada a ação fiscal, mostra-se suficiente para exclusão das penalidades relacionadas com tal infração.

Não há controvérsia nos autos quanto à inexistência de procedimento fiscalizatório no ano de 2016. Assim, a celeuma reside em se determinar se, nas datas das escriturações extemporâneas realizadas em 2019 (06/02/19 e 12/02/19), a Autuada estava ou não sob ação fiscal.

O instituto da denúncia espontânea está previsto no art. 138 do CTN e, no âmbito da legislação mineira, foi regulamentado pelos arts. 207 e segs. 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. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

(Destacou-se)

Saliente-se que, atualmente, em razão das significativas mudanças operacionais trazidas pela Escrituração Fiscal Digital (EFD), a denúncia espontânea relacionada com escrituração extemporânea de documentos fiscais se dá por meio da substituição do arquivo eletrônico SPED/EFD, procedimento que inclusive foi adotado pela Autuada, como pode ser visto nos comprovantes trazidos no “DOC. 06 – LIVROS FISCAIS SPED – ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA” (mídia digital de fls. 1.129).

No âmbito de Minas Gerais, o procedimento para substituição do arquivo eletrônico da EFD está detalhado no “MANUAL DE SOLICITAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO DA EFD – SIARE”, última versão de junho de 2019, elaborado em sintonia com as orientações contidas no Ajuste Sinief nº 02/09 (especialmente a “Cláusula Décima Terceira”), que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital. O documento que pode encontrado no sítio eletrônico da SEF/MG, por meio do link:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[HTTP://WWW.SPED.FAZENDA.MG.GOV.BR/SPEDMG/EXPORT/SITES/SPEDMG/efd/downloads/manual_solicitacao_substituicao_efd_contribuintes_2019_06.pdf](http://www.sped.fazenda.mg.gov.br/spedmg/export/sites/spedmg/efd/downloads/manual_solicitacao_substituicao_efd_contribuintes_2019_06.pdf)

Em síntese, a EFD, que inclui os livros fiscais, poderá ser retificada pelo contribuinte a qualquer tempo. Caso a substituição ocorra até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês de apuração, independe de autorização da administração tributária. Após este prazo, exige-se autorização prévia da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), a qual é obtida por meio do SIARE, mediante **motivação** e pagamento de taxa específica.

Como se vê, o procedimento adotado pela Autuada é autorizado pela legislação e pela própria SEF/MG, não podendo ser tomado como “dolosa adulteração” de escrita fiscal ou de pronunciamentos, como afirma a Fiscalização.

Portanto, ao contrário do que alega a Fiscalização, a Autuada **não se encontrava sob ação fiscal no mês de fevereiro de 2019**, quando realizou a escrituração extemporânea da maior parte dos documentos fiscais envolvidos na acusação fiscal.

No caso em análise, o documento que marca o início da ação fiscal é o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), conforme previsão do art. 69, inciso I, do RPTA. Tal documento foi entregue à Autuada pela primeira vez em 17/07/19, como pode ser visto às fls. 13 dos autos (AIAF nº 10.000030711.43):

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

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

Os procedimentos fiscais auxiliares, dentre os quais se enquadra o cruzamento eletrônico de dados, estão previstos no art. 66 do RPTA e, conforme consta expressamente do *caput* do dispositivo, não caracterizam o início da ação fiscal:

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados **não caracteriza o início da ação fiscal**:

I - monitoramento, assim considerada a avaliação do comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante o controle corrente do cumprimento de obrigações e análise de dados econômico-fiscais, apresentados ao Fisco ou obtidas mediante visitação in loco; e

II - exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante visitação in loco, verificação de documentos e registros, identificação de indícios sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - **cruzamento eletrônico de dados**, assim considerado o confronto entre as informações existentes na base de dados da Secretaria de Estado de Fazenda, ou entre elas e outras fornecidas pelo sujeito passivo ou terceiros.

(Destacou-se)

Da mesma forma, as intimações realizadas pela Fiscalização em data anterior a 17/07/19, para solicitação de esclarecimentos sobre as inconsistências detectadas no cruzamento eletrônico de dados, também não caracterizam início da ação fiscal. Na verdade, tais intimações devem inclusive informar sobre a possibilidade de denúncia espontânea, nos termos do art. 68, inciso II e § 3º, inciso I, do RPTA:

Art. 68. - Na realização do procedimento de cruzamento eletrônico de dados, se detectadas inconsistências relativas às obrigações tributárias, o sujeito passivo poderá:

(...)

II - ser intimado a justificar ou a apresentar documentos relativos às inconsistências.

(...)

§ 3º - Na hipótese do inciso II do caput:

I - **constará da intimação** o prazo para justificar as inconsistências ou para apresentar documentos, bem como a informação da **possibilidade de denúncia espontânea**;

(Destacou-se)

Saliente-se que os Termos de Intimação nºs 051804.01 (fls. 287) e 051804.02 (fls. 359), utilizados em tais pedidos de esclarecimentos, obedeceram este ditame, pois contêm expressamente a informação de que não configuram início de ação fiscal e nem representam qualquer óbice à apresentação de denúncia espontânea por parte do contribuinte, como determina a legislação transcrita.

Acrescente-se, que não se sustenta a afirmação da Fiscalização de que a escrituração extemporânea realizada não seria válida, por não ter havido o recolhimento do imposto decorrente do art. 51, parágrafo único, inciso I, da 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:

(...)

Parágrafo único - **Presume-se**:

I - **entrada e saída do estabelecimento** a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

(Destacou-se)

O dispositivo em comento não se aplica em caso de denúncia espontânea, mas sim de ação fiscal, na hipótese em que se fizer necessário arbitrar o valor da operação de saída da mercadoria não declarada pelo contribuinte, para fins de cobrança do ICMS e respectivas penalidades, já que nesta situação, somente se conhece o valor da entrada (consignado no documento informado pelo remetente ou transportador).

Para externar seu correto conteúdo, um dispositivo legal deve ser lido em concordância com estrutura normativa maior à qual ele se integra, adequando-se, de forma sistemática, ao ordenamento jurídico.

O inciso I do parágrafo único do art. 51 prevê uma hipótese de **presunção** de entrada e saída desacobertada para mercadorias não declaradas pelo contribuinte, cuja aquisição tenha sido informada pelo remetente (falta de registro de documento fiscal de aquisição no LRE).

Tal dispositivo é um desdobramento lógico e necessário do *caput* do mesmo art. 51, que trata de **arbitramento** do valor das saídas desacobertadas por parte da Autoridade Fiscal.

Por sua vez, o art. 51 pertence ao “Capítulo XIII – **Da Fiscalização**”, do “Título I – Parte Geral”, da Lei nº 6.763/75, que contém dispositivos relacionados à “ação fiscal”.

Saliente-se que a denúncia espontânea foi tratada nos arts. 210, 210-A e 211 da mesma lei, os quais compõem o “Capítulo III – **Da Denúncia Espontânea**” do “Título II – Da Administração Tributária”.

Assim, forçoso concluir que a norma do art. 51, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 6.763/75 está voltada à ação fiscal e não à denúncia espontânea.

Ademais, no direito tributário, as presunções sempre podem ser elididas por prova em contrário. Por isso, realizada a escrituração extemporânea dos documentos fiscais, deixa de existir a “não declaração da mercadoria pelo contribuinte”, elemento central da presunção legal, capaz de autorizar a Fiscalização a concluir, **no âmbito de uma ação fiscal**, pela ocorrência de entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Quanto às alegações de boa-fé e ausência de danos ao erário trazidas pelos Impugnantes, ressalta-se que a infração em análise é formal e objetiva. Portanto, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal:

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.

Insta observar que os arquivos eletrônicos transmitidos por contribuintes, desde que consistentes, permitem à Fiscalização realizar auditorias fiscais e/ou

contábeis com maior eficiência, sem a necessidade de manusear volumes excessivos de livros e documentos fiscais.

Ressalte-se que, em se tratando de matéria tributária, o ilícito tipificado na legislação pode advir de descumprimento de obrigação principal, tal como a falta de pagamento do tributo, ou de descumprimento de obrigação acessória, como o não atendimento a deveres instrumentais ou formais. É exatamente esta segunda hipótese de que ora se trata. Entretanto, em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta pela lei ou legislação tributária.

Por todo o exposto, a Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75 deve ser mantida apenas em relação às Notas Fiscais nºs, 2.389, 3.264, 12.844, 13.206, 14.585 e 14.706, que efetivamente não foram escrituradas nos livros próprios antes do início da ação fiscal, com exclusão da penalidade em relação a todos os demais documentos fiscais envolvidos na acusação fiscal.

Sendo indubitável a infração em relação às notas fiscais remanescentes, não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN, para exclusão da penalidade isolada, como pretendem os Impugnantes:

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.

(Destacou-se)

No que tange ao pedido de aplicação do permissivo legal do art. 53, § 3º e 5º, da Lei nº 6.763/75 para reduzir ou cancelar a multa isolada, importante destacar que sua utilização é uma faculdade do órgão julgador administrativo, cabendo à Câmara de Julgamento decidir a respeito de sua eventual aplicação:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

1.

2. de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
4. de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
5. de aproveitamento indevido de crédito;
6. de imposição da penalidade prevista na alínea "b" do inciso X do art. 54 desta lei.

A presente infração resultou em exigência somente da Multa Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

II - Da acusação fiscal de emissão de documentos fiscais que não correspondem a efetivas saídas de mercadorias

A Fiscalização acusa a Autuada de emitir notas fiscais não previstas na legislação, referentes a eventos que foram denominados como "transposição de estoque", mas que não representam efetiva saída de mercadoria do estabelecimento e de as ter escriturado simultaneamente no LRE e LRS, procedimento não previsto na legislação tributária.

Tais documentos têm a Autuada como remetente/destinatária e o seu próprio estabelecimento como local de saída/chegada dos itens. Em resumo, são notas fiscais emitidas "dela para ela mesma".

Entendendo que se tratava de uma hipótese de emissão de nota fiscal que não corresponde a uma efetiva saída de mercadoria, exigiu da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da 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:

(...)

III - por emitir documento fiscal que não corresponda efetivamente a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou ainda a uma entrada de mercadoria no estabelecimento - 40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

Em sua defesa, sinteticamente, a Autuada afirma possuir, internamente, 4 (quatro) "estoques" diferentes, de forma a identificar, para fins de crédito do imposto e controle de quantidades, os bens do ativo imobilizado, o material de uso ou consumo (peças e partes para manutenção do ativo imobilizado, formado por máquinas e equipamentos para prestação de serviço e locação) e as mercadorias para revenda, separadas entre as máquinas para revendas e as peças e pneus para máquinas. Tais "estoques" são assim divididos nos controles internos da Autuada:

- Estoque 01 – Uso e Consumo;

- Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda;
- Estoque 03 – Máquinas para Revenda;
- Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado).

Segundo os Impugnantes, as notas fiscais de “transposição de estoques” são emitidas para fazer a transferência de uma mercadoria que entrou no estabelecimento como uma determinada natureza de operação e que, em razão do desenrolar posterior das atividades empresariais do estabelecimento, acabou sendo utilizado em finalidade diversa.

Como exemplo, um pneu que foi adquirido como uma mercadoria para revenda, com direito ao crédito do imposto na sua aquisição, mas que acabou sendo utilizado na manutenção de uma máquina própria locada, tornando-se material de uso ou consumo, sem direito a crédito do imposto.

Salientam que, em situações como a descrita anteriormente, a nota fiscal de “transposição do estoque” se presta ao estorno do crédito pela entrada do pneu, que passou a ser indevido, por utilização do item em fim alheio à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 71, inciso III, do RICMS/02:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

III - vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento;

Saliente-se que o ativo imobilizado da Autuada é formado por máquinas e equipamentos utilizados em atividades não sujeitas à incidência do ICMS, tais como locação e prestação de serviços de movimentação de cargas. Por essa razão, ele é todo alheio à atividade tributada pelo ICMS do estabelecimento e, portanto, também não gera crédito a apropriar na sua entrada no estabelecimento.

Os Impugnantes argumentam que a emissão de notas fiscais para “transposição de estoques” é um procedimento regular e apresentam, de forma resumida, justificativas para cada uma das hipóteses, que serão analisadas por tópicos, a seguir.

II.1 - Transposição do “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” para o “Estoque 01 – Uso e Consumo”

Os Impugnantes afirmam que a transposição de mercadorias do “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” para o “Estoque 01 – Uso e Consumo” destina-se à implementação do procedimento de estorno de crédito e a baixa de estoque previstos, respectivamente, nos arts. 71, inciso III, § 1º e 73, parágrafo único, ambos do RICMS/02. Destacam que seu procedimento está em consonância com a Consulta de Contribuintes nº 003/2014 (fls. 948 dos autos).

Observe-se os dispositivos do RICMS/02 citados:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

III - vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento;

(...)

1º Até a data estabelecida em lei complementar federal, o uso ou o consumo, no estabelecimento, de mercadoria por ele produzida ou adquirida para industrialização ou comercialização determinarão o estorno do crédito a ela relativo.

(...)

Art. 73. Para efeitos de estorno, **será emitida nota fiscal com destaque do imposto** e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser **escriturada no livro Registro de Saídas**.

(Destacou-se)

Como se vê, quando um item entra no estabelecimento com destino ao estoque de mercadorias, sua utilização posterior em atividade alheia à do estabelecimento o torna um material de uso ou consumo, sem direito a crédito do imposto, situação que determina a emissão de uma nota fiscal para estorno de crédito, com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, que deve ser escriturada no LRS.

Como se verá adiante, a nota fiscal de “transposição de estoque” em comento destinava-se exatamente a estornar o crédito anteriormente apropriado, conforme determina o art. 73 do RICMS/02.

Saliente-se que a citada Consulta de Contribuintes nº 003/2014, apesar de não ter a Autuada como consulente, contém a interpretação considerada correta pela Superintendência de Tributação no que tange ao procedimento de estorno de crédito em análise. Em síntese, conclui que devem ser adotados os procedimentos descritos nos já transcritos arts. 71, § 3º e 73 do RICMS/02, com utilização do CFOP 5949 (Outras saídas de mercadorias), exatamente como procedeu o contribuinte.

A consulta ainda acrescenta um outro aspecto importante: caso tenha sido adquirida de outro estado e a alíquota interna da mercadoria seja superior à interestadual, sua utilização como material de uso ou consumo determina o recolhimento do diferencial de alíquotas relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nos termos do art. 2º, inciso II c/c art. 42, § 8º, do RICMS/02:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

(...)

O procedimento da Contribuinte observou tais procedimentos, como pode ser visto, por exemplo, nas imagens relativas à Nota Fiscal nº 14.584, de 30/09/15, integrante do “ANEXO 3 – Análise da Escrituração Fiscal – Registros Múltiplos”, citada especificamente às fls. 672 dos autos. Observe-se:

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda - Matriz RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3103121048040 CEP: 32.260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAIDA Nº 000.014.584 FL 1 SERIE 003		CONTROLE DO FISCO  Consulta de autenticidade no portal nacional da NFe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora									
NATUREZA DA OPERAÇÃO Transposicao De Estoque - Estorno de Credito - Aliquota 12%			PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131151896077262 - 30/09/2015 - 16:53:23-03:00										
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070		CNPJ 22.320.881/0001-60		CHAVE DE ACESSO DA NFE P/ CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1509.22.320.881/0001-60-55-003-000.014.584-188.538.112-7									
DESTINATÁRIO / REMETENTE													
NOME/RAZÃO SOCIAL Tradimaq Ltda - Matriz			CNPJ / CPF 22.320.881/0001-60		DATA DE EMISSÃO 30/09/2015								
ENDEREÇO RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem			BAIRRO/DISTRITO BAIRRO - Inconfidentes		CEP 32.260-000								
MUNICÍPIO Contagem		FONE/FAX 3121048040	UF MG	INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070									
CALCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 9,60		VALOR DO ICMS 1,15	BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00		VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00								
VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00	DESCONTO 0,00	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00	VALOR DO IPI 0,00								
					VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 9,60								
					VALOR TOTAL DA NOTA 9,60								
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL			FRETE POR CONTA Emitente	CÓDIGO ANTT 0	PLACA DO VEÍCULO								
ENDEREÇO			MUNICÍPIO	UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL								
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NUMERAÇÃO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO								
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	OST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	AL. ICMS	AL. IPI
3.01.00931014 902	HCE-1001 PARAFUSO M10 X 1.5 X 16 Trib aprox RS: 0,94 Federal e 0,62 Estadual e 0,00 Municipal Fonte: IBPT 5o17eW.	73181500	000	5949	PC	4,00	1,30	5,20	5,20	0,62	0,00	12,00	0,00
3.01.00502566 904	ARRUELA Trib aprox RS: 0,79 Federal e 0,53 Estadual e 0,00 Municipal Fonte: IBPT 5o17eW.	73182100	000	5949	UN	4,00	1,10	4,40	4,40	0,53	0,00	12,00	0,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES	RESERVADO AO FISCO
TRANSPOSIÇÃO INTERNA PARA ATENDIMENTO DO EQUIPAMENTO EM REVITALIZAÇÃO. Nota fiscal emitida com a finalidade de estorno de imposto creditado anteriormente referente a aquisição realizada através das NFs 182203 de 13/01/15 e 180883 de 10/12/14. Conforme art. 71 parágrafo 1 parte geral RICMS-MG/2002. Valor do Diferencial de Alíquota a ser recolhido na apuração R\$0,58.	

Destaque-se, que o campo “Informações Complementares” da nota fiscal faz menção ao diferencial de alíquotas a ser recolhido, no valor de R\$ 0,58 (cinquenta e oito centavos), conforme determina a legislação nesse caso. Vê-se, portanto, que tal documento atinge os dois objetivos principais da legislação, quais sejam: estornar o crédito tributário apropriado anteriormente e apurar o diferencial de alíquotas a ser recolhido a Minas Gerais.

A alegada duplicidade de escrituração (tanto no LRS quanto no LRE) representa um descumprimento de obrigação acessória diverso, que não tem o condão de invalidar um documento fiscal emitido conforme previsão da legislação de regência.

Assim, pedindo licença ao entendimento da Fiscalização, conclui-se que as notas fiscais de transposição do “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” para o “Estoque 01 – Uso e Consumo” são autorizadas pela legislação de regência, destinando-se a estornar o crédito apropriado anteriormente e apurar o diferencial de alíquotas, quando devido.

Assim, não está configurada a infração apontada pela Fiscalização, razão pela qual deve ser excluída a Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75 em relação a tais operações.

II.2 - Transposição do “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” para o “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)”

Os Impugnantes afirmam que a transposição de mercadorias do “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” para o “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” destina-se à imobilização de mercadoria originária do ativo circulante que foi transferida para utilização nas atividades operacionais da Contribuinte. Salientam que o procedimento está previsto no art. 20, § 7º, inciso I, do Anexo V do RICMS/02.

Observe-se o dispositivo regulamentar citado:

Art. 20. O contribuinte emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, bens ou mercadorias:

(...)

§ 7º A nota fiscal de que trata este artigo será emitida, também:

I - na imobilização de mercadoria originária do estoque do ativo circulante para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

Em resposta, a Fiscalização afirma que o *caput* do art. 20 do Anexo V do RICMS/02 orienta a emissão de documento fiscal somente quando ocorra entrada de bem ou mercadoria no estabelecimento.

Ressalte-se, novamente, que a interpretação de um dispositivo legal deve ser feita de forma sistemática, em observância a toda a estrutura da qual ele faz parte.

O § 7º, inciso I possui uma exceção ao *caput* do art. 20, trazendo hipótese em que poderá ser emitida de nota fiscal que não corresponde a uma efetiva entrada de mercadoria no estabelecimento, mas sim à movimentação interna de item adquirido para o estoque e posteriormente transferida para o ativo imobilizado.

Destaque-se que o art. 15 do Anexo V do RICMS/02, ao vedar a emissão de documentos fiscais que não correspondem a uma efetiva saída de mercadorias, **fora dos casos previstos regulamentos**, a *contrario sensu*, está reconhecendo a existência de hipóteses em que poderá ser emitido documento fiscal que não representa efetiva saída de mercadoria, como ocorre na hipótese prevista no citado art. 20, §7º, inciso I:

Art. 15. Fora dos casos previstos neste Regulamento, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria.

(Destacou-se)

Observe-se que a legislação não traz requisitos específicos relacionados à forma de emissão da nota fiscal em comento, limitando-se a exigi-la para fins de imobilização de mercadoria.

Portanto, a nota fiscal emitida pela Autuada para transposição de mercadorias do “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” para o “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” tem previsão na legislação e não configura infração à legislação tributária.

A alegada duplicidade de escrituração (tanto no LRS quanto no LRE) representa um descumprimento de obrigação acessória diverso, que não tem o condão de invalidar um documento fiscal emitido conforme previsão da legislação de regência.

Por essa razão, pede-se nova licença ao entendimento da Fiscalização para concluir que as notas fiscais de transposição do “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” para o “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” possuem previsão regulamentar, não se vislumbrando a infração apontada na acusação fiscal, razão pela qual deve ser excluída a Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75 em relação a tais documentos fiscais.

II.3 - Transposição do “Estoque 01 – Uso e Consumo” para o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda”

Os Impugnantes afirmam que a transposição de mercadorias do “Estoque 01 – Uso e Consumo” para o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” destina-se à transferência de bens que foram adquiridos inicialmente para uso ou consumo no estabelecimento, mas que acabaram não sendo utilizados e foram vendidos a clientes. Nesse caso, o documento fiscal é emitido para fins de aproveitamento do crédito do imposto, que passa a ser permitido, nos termos do art. 70, inciso III, § 2º, do RICMS/02.

Acrescentam que não seria razoável a legislação prever a emissão de documento fiscal na transposição de bens do estoque de revenda para os estoques de uso e consumo e de imobilizado e, por outro lado, determinar a aplicação de penalidade na emissão de documento fiscal para as operações reversas.

Observe-se o dispositivo regulamentar citado:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, se o contribuinte realizar operação tributada tendo por objeto os bens ali referidos, ou produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização, poderá **escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição**, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover.

(Destacou-se)

Como se vê da leitura do dispositivo, especialmente do trecho em destaque, quando um item adquirido como material de uso ou consumo (sem direito a crédito) é objeto de posterior operação tributada (no caso, venda), o contribuinte passa a ter direito ao crédito do imposto anteriormente vedado, devendo escriturar o valor e abatê-lo dos débitos, quando da apuração.

Nesta situação, **não houve** autorização regulamentar para emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria, resumindo-se o procedimento à escrituração do crédito correspondente.

Como se viu anteriormente, o art. 15 do Anexo V do RICMS/02 veda a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias, fora das hipóteses previstas no em regulamento.

Assim, indubitavelmente houve uma infração à legislação tributária quando da emissão de notas fiscais de transposição do “Estoque 01 – Uso e Consumo” para o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda”, pois elas não representam efetiva saída de mercadorias e não foram previstas na legislação.

Não prospera o argumento dos Impugnantes, de que não seria razoável a legislação prever a emissão de documento fiscal na transposição de bens do estoque de revenda para os estoques de uso e consumo e de imobilizado e, por outro lado, determinar a aplicação de penalidade na emissão de documento fiscal para as operações reversas.

O art. 15 do Anexo V do RICMS/02 é uma norma de caráter imperativo-restritivo, a qual afirma taxativamente que *“fora dos casos previstos neste*

Regulamento, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria.”.

Admitir o argumento dos Impugnantes seria esvaziar completamente o sentido da norma, permitindo-se uma interpretação de caráter ampliativo a uma norma que, notoriamente, tem por finalidade precípua a restrição de condutas.

Entretanto, importante ressaltar que a Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75 destina-se a inibir condutas com elevado grau de reprovabilidade, em grau comparável ao de infrações tão graves quanto a saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal (inciso II do mesmo art. 55), o que se vislumbra pela previsão de punição com mesmo grau de severidade (40% do valor da operação) em ambos os casos.

A penalidade do art. 55, inciso III, objetiva punir todas as condutas que se encaixem em seu tipo infracional, dentre as quais se destacam 03 (três) situações mais comuns:

- emissão de nota fiscal para transferir crédito indevidamente para outro estabelecimento (coloquialmente denominada “nota fiscal graciosa”);
- saída de mercadoria diretamente do contribuinte “A” para o contribuinte “C”, mas com emissão de nota fiscal para o contribuinte “B”, intermediário, que emitirá uma segunda nota fiscal com destino ao contribuinte “C”. Trata-se da interposição fictícia de terceiro na operação para simular uma “triangulação” comercial, no intuito de obter vantagens tributárias indevidas, sendo a mais comum a redução artificial do ICMS/ST a pagar, por meio da manipulação da base de cálculo da operação própria;
- saída em mercadoria desacoberta do estabelecimento do contribuinte “A” para o contribuinte “B”, com emissão de nota fiscal da mercadoria para o contribuinte “C”, que não participa da transação. A intenção da nota fiscal é apenas ocultar a saída desacoberta e “acertar” o estoque do remetente.

Nota-se que as condutas são, todas elas, sempre voltadas à supressão dolosa do tributo devido, possuindo elevado grau reprovabilidade. Mas é interessante reparar que no terceiro caso, especificamente, a conduta tem o claro objetivo de ocultar uma saída desacoberta de mercadorias, sendo até mais grave do que a própria infração que pretende ocultar, pois acrescenta um elemento de dolo ao contexto.

Observe-se os dispositivos em comento, especialmente a fixação de penalidade base de idêntico patamar para as duas situações:

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:

(...)

III - por emitir documento fiscal que não corresponda efetivamente a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou ainda a uma entrada de mercadoria no estabelecimento - **40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal**;

(Destacou-se)

Há dois pontos comuns em todas as situações fáticas descritas anteriormente como ensejadoras de cobrança da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75:

- a participação de **outro estabelecimento**, diverso do remetente;
- a **relação direta e linear entre o valor da operação e o dano tributário potencial** decorrente da infração.

É cediço que as penalidades tributárias isoladas, por descumprimento de obrigações acessórias, guardam uma correlação lógica com o dano tributário potencial que pode decorrer da obrigação não observada. Trata-se da implementação legislativa dos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva no âmbito das multas.

Assim, as infrações meramente formais, representadas por situações que: (a) não possuem um valor de operação/prestação ou de base de cálculo subjacentes à infração (como ocorre na “manutenção de equipamento emissor de cupom fiscal não autorizado” – art. 54, inciso XI); ou que, (b) mesmo quando possuem este valor subjacente, ele não guarda relação direta com o dano tributário potencial decorrente da infração (por exemplo, emitir documento fiscal sem requisitos do regulamento ou com indicações insuficientes ou incorretas – art. 54, inciso VI), estão capituladas no art. 54 da Lei nº 6.763/75 e adotam como critério quantitativo um **valor fixo por evento**, expresso em UFEMGs.

Lado outro, o art. 55 trata das situações em que a infração guarda relação direta com o dano tributário potencial dela decorrente. Assim, as penalidades isoladas deste dispositivo são expressas em **percentual do valor** do elemento quantitativo que melhor caracteriza este potencial de dano, que conforme critérios estabelecidos pelo art. 53, incisos II a IV, pode estar representado pelo valor da operação/prestação ou da base de cálculo do imposto; ou pelo valor do crédito do imposto indevidamente utilizado.

Assim, exemplificativamente, numa saída desacobertada (art. 55, inciso II), há uma relação linear entre o valor da operação/prestação desacobertada e o dano tributário potencial decorrente da infração: quanto maior o valor da operação desacobertada, maior a soneração tributária dela decorrente. Da mesma forma, quanto

maior o valor do crédito apropriado em desacordo com a legislação (art. 55, XXVI), maior a redução indevida no débito a ser recolhido pelo contribuinte.

Como já dito quando da análise da preliminar de nulidade, a legislação tributária não prevê infrações sem punições. Entretanto, a eleição da adequada penalidade para uma infração tributária passa pela adoção do critério sistemático exposto nos parágrafos anteriores.

Inicialmente, destaca-se que a infração decorrente da emissão de notas fiscais de transposição do “Estoque 01 – Uso e Consumo” para o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda” não envolveu outro estabelecimento e não guarda qualquer relação com o valor da operação indicado no documento fiscal, especialmente porque o elemento quantitativo tributário diretamente decorrente do documento fiscal emitido irregularmente (crédito do imposto a aproveitar) é permitido pela legislação, observados os limites temporais e de requisitos formais nela previstos.

Neste contexto, afigura-se que a emissão irregular de documento fiscal em análise é uma infração de natureza **formal**, que não possui um dano tributário potencial diretamente relacionado ao valor da operação indicado no documento fiscal, especialmente porque seus efeitos jurídicos são internos ao próprio estabelecimento emitente, não representando indício de simulação de operação ou transferência irregular de crédito para outros estabelecimentos.

Assim, conclui-se que a penalidade específica para esta infração, se existente, estaria prevista no art. 54 da Lei nº 6.763/75 e não art. 55.

Compulsando o citado art. 54, não se vislumbra um tipo que se adeque à conduta infracional praticada pela Autuada, o que não é um problema, pois dada a natural complexidade da legislação tributária, há uma impossibilidade prática de se antever todas as condutas infracionais possíveis, especialmente aquelas nas quais o elemento quantitativo não guarda correlação direta com o dano tributário potencial.

Como consequência, a penalidade adequada para tal infração seria aquela de caráter residual, prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75, destinada às infrações para quais não haja penalidade específica:

Art. 57. As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de 500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos de regulamento.

Apesar de existir uma infração à legislação tributária, com emissão de nota fiscal não autorizada na legislação, a acusação fiscal apontou uma penalidade que não se adequa à conduta praticada pela Autuada.

Por essa razão, no que tange às notas fiscais de transposição que envolvam operações entre o “Estoque 01 – Material de Uso e Consumo” e o “Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda”, deve-se excluir a Penalidade Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

II.4 - Transposição do “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” para o “Estoque 03 – Máquinas para Revenda”

Os Impugnantes afirmam que a transposição de mercadorias do estoque do “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” para o “Estoque 03 – Máquinas para Revenda” destina-se à transferência de máquinas que foram inicialmente compradas para integração no ativo imobilizado, mas que em razão de falta de demanda para locação acabaram sendo vendidas para clientes. Salientam que aqui também se aplica o art. 70, inciso III, § 2º, do RICMS/02, pois o crédito, vedado inicialmente, passa a ser permitido.

Reiteram o entendimento de que não seria razoável a legislação prever a emissão de documento fiscal na transposição de bens do estoque de revenda para os estoques de uso e consumo e de imobilizado e, por outro lado, determinar a aplicação de penalidade na emissão de documento fiscal para as operações reversas.

Observe-se o dispositivo regulamentar citado:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, se o contribuinte realizar operação tributada tendo por objeto os bens ali referidos, ou produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização, poderá escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover.

O dispositivo citado pelos Impugnantes não trata de venda, como mercadoria, de bem originalmente adquirido para o ativo imobilizado, que é a situação em análise.

Da leitura depreende-se que a norma trata do direito à apropriação do crédito relativo a um item adquirido originalmente para consumo no estabelecimento (sem direito a crédito), mas que acabou sendo comercializado como mercadoria ou produto resultante de industrialização.

Além de não autorizar a emissão de documento fiscal, mas tão somente a escrituração do crédito do imposto, o dispositivo não trata de saída tributada (venda) de bem adquirido originalmente como ativo imobilizado, que é a situação dos autos.

Nota-se que, diante da inexistência de qualquer dispositivo que autorize o documento fiscal emitido pela Autuada, os Impugnantes pretendem a aplicação analógica de outra norma similar. Entretanto, a norma secundária também não autoriza emissão de documento fiscal, nem mesmo na situação específica para a qual se destina, o que demonstra a falta de razão do argumento apresentado, restando configurada a infração combatida.

Para evitar repetições e alongamentos desnecessários, registra-se que, no que tange à exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, valem

aqui exatamente os mesmos fundamentos utilizados no tópico anterior “II.3 - Transposição do ‘Estoque 01 – Uso e Consumo’ para o ‘Estoque 02 – Peças/Pneus para Revenda’”.

Assim, conclui-se que a emissão irregular de documento fiscal de “transposição de estoque” em análise é uma infração de natureza formal, que não possui um dano tributário potencial diretamente relacionado ao valor da operação indicado no documento fiscal, especialmente porque seus efeitos jurídicos são internos ao próprio estabelecimento emitente, não representando indício de simulação de operação ou transferência irregular de crédito para com outros estabelecimentos diversos.

Consequentemente, conclui-se que a penalidade específica para esta infração, se existente, estaria prevista no art. 54 da Lei nº 6.763/75 e não art. 55.

Compulsando citado art. 54, não se vislumbra um tipo que se adeque à conduta infracional praticada pela Autuada, o que não é nenhum problema, pois dada a natural complexidade da legislação tributária, há uma impossibilidade prática de se antever todas as condutas infracionais possíveis aos contribuintes, especialmente aquelas nas quais o elemento quantitativo não guarda correlação direta com o dano tributário potencial.

Como consequência, a penalidade adequada para tal infração seria aquela de caráter residual, prevista no art. 57 da Lei nº 6.763/75 com foco nas infrações para quais não haja penalidade específica:

Art. 57. As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de 500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos de regulamento.

Assim, apesar de existir uma infração à legislação tributária, a acusação fiscal apontou uma penalidade isolada que não se adequa à conduta praticada pela Autuada.

Por essa razão, no que tange às notas fiscais de transposição que envolvam operações do “Estoque 13 – Máquinas para Locação (Imobilizado)” para o “Estoque 03 – Máquinas para Revenda”, deve-se excluir a Penalidade Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

III – Da acusação fiscal de Entrada, Estoque e Saída desacobertados – LEQFID

Como já dito, para o desenvolvimento dos trabalhos a Fiscalização utilizou-se da técnica fiscal do LEQFID, procedimento idôneo previsto no art. 194 do RICMS/02.

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

Cabe 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, por produto, emitidas no período fiscalizado.

Nesse procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (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, de forma a 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 ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias registrada no dia, identifica-se que houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “Saída Sem Estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência anterior de uma entrada de mercadoria desacobertada 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 zera a contagem do saldo de estoque negativo anterior, mas sem, contudo, anular o que foi registrado nos dias anteriores em que houve ocorrências de "Saída Sem Estoque – SSE".

2. Estoque Desacobertado

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

Verifica-se a infração de estoque desacobertado quando o estoque final registrado na escrituração do contribuinte é maior do que o estoque 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Estando corretas as informações de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final utilizadas no LEQFID, seu resultado é irrefutável, pois representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada pelo Contribuinte.

Importante destacar que esta confiança matemática em relação ao resultado do LEQFID depende de um requisito inafastável – a certeza em relação aos valores dos 4 (quatro) elementos da equação utilizados no cálculo:

1. Estoque Inicial;
2. Entradas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
3. Saídas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
4. Estoque Final.

Os estoques de mercadorias são informados anualmente pelo contribuinte, na sua escrituração fiscal e têm como referência o inventário de estoque físico realizado no dia 31/12 de cada exercício. A informação é incluída no Bloco H da EFD, nos Registros H005 (Totais do Inventário), H010 (Inventário) e H020 (Informação Complementar do Inventário), que devem ser apresentados até fevereiro do ano seguinte. O estoque final de um exercício é o estoque inicial do exercício seguinte.

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 no qual se pretende realizar o levantamento.

Entretanto, como se passa a discorrer, dada a circunstância de que não foram apresentados Registros 0300, G125 e H010 pelo contribuinte, o presente trabalho merece reparos, pois, não logrou êxito em identificar corretamente as entradas e saídas de mercadorias que devem compor o LEQFID.

Inicialmente, importante destacar alguns pontos relevantes, essenciais para a compreensão do trabalho fiscal e dos equívocos metodológicos existentes no LEQFID, os quais serão mais bem detalhados no decorrer do presente acórdão:

1. os arquivos SPED/EFD da Autuada não contêm os registros relativos ao ativo imobilizado: 0300 (Cadastro de Bens do Ativo Imobilizado) e G125 (Movimentação de Bem ou Componente do Ativo Imobilizado) – e nem os registros relativos ao inventário de mercadorias em estoque: H005 (Totais do Inventário), H010 (Inventário) e H020 (Informação Complementar do Inventário);
2. a ausência dos Registros 0300 e G125 impede a realização de LEQFID único, incluindo o ativo imobilizado e as operações com mercadorias, pois o Auditor Eletrônico fica sem informações relativas ao ativo imobilizado existente na empresa e suas movimentações;

3. em razão da ausência do Registro H010, o inventário de mercadorias com os estoques inicial (31/12/14) e final (31/12/15) utilizados no levantamento foi informado pelo contribuinte, após intimação, na planilha do Excel “Estoques I 122014 e F 122015” (mídia digital de fls. 888) e incluído manualmente pela Fiscalização;
4. a Autuada é uma empresa que pratica operações sujeitas ao ICMS (vendas) e, principalmente, ao ISSQN (locação e manutenção, dentre outros) e, ainda, adquire produtos que se classificam como “material de uso ou consumo”;
5. parcela significativa dos produtos do levantamento são **PERFEITAMENTE IDENTIFICÁVEIS**, por meio de números de chassi/série/placa (caminhões, empilhadeiras, plataformas de elevação, dentre outros);
6. via de regra, as notas fiscais de entrada e saída de mercadorias emitidas e recebidas identificam adequadamente o produto, a natureza da operação, o CFOP e, ainda, a eventual vinculação da operação com documento fiscal anterior, no caso de entradas e saídas não definitivas (locação, conserto, dentre outras);
7. dada a multiplicidade de atividades do Estabelecimento Autuado, existem produtos no levantamento que:
 - a. são apenas revendidos (integram somente o estoque de mercadorias – ativo circulante);
 - b. são tanto revendidos quanto locados (integram tanto o estoque de mercadorias quanto o ativo imobilizado);
 - c. não são vendidos, mas apenas locados (integram somente o ativo imobilizado);
 - d. são vendidos, locados e consertados/industrializados no estabelecimento (integram o estoque de mercadorias, o ativo imobilizado e o grupo “bens de terceiros”);
8. mesmo não tendo sido incluídos no inventário de estoques de mercadorias apresentado pelo contribuinte, vários produtos que **NÃO SÃO VENDIDOS**, mas apenas locados (bens do ativo imobilizado) foram incluídos no levantamento pela Fiscalização.

Passando à análise do LEQFID, destaca-se que, como indica o nome, o Levantamento Quantitativo Financeiro de **Mercadorias** é um procedimento destinado, essencialmente, a apurar a regularidade das entradas e saídas no estoque de mercadorias.

A inclusão do ativo imobilizado e suas movimentações, assim como das operações com mercadorias próprias e de terceiros que sofreram movimentação física, mas não mudaram de propriedade (demonstração, industrialização, dentre outras) é possível, mas depende da correta apresentação dos Registros 0300 e G125, relativos ao

ativo imobilizado e suas movimentações e do Registro H010, referente ao inventário de mercadorias, que possui também o “Indicador de Propriedade/Posse” das mercadorias que foram apenas fisicamente movimentadas. Entretanto, como se verá, essa não é a situação no presente caso.

De acordo com as definições das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TG 16), no caso das empresas comerciais, “**Estoque de Mercadorias**” é uma conta contábil pertencente ao ativo circulante, que representa os “bens tangíveis destinados à venda no curso normal dos negócios da entidade”.

A Autuada TRADIMAQ S/A possui as seguintes atividades econômicas registradas em seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ):

- Atividade Econômica Principal:

- 82.99-7-99 - Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente

- Atividades Econômicas Secundárias:

- 52.50-8-04 - Organização logística do transporte de carga
- 46.63-0-00 - Comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial; partes e peças
- 46.62-1-00 - Comércio atacadista de máquinas, equipamentos para terraplanagem, mineração e construção; partes e peças
- 77.39-0-99 - Aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador
- 77.32-2-01 - Aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes

Vê-se que além das atividades visivelmente sujeitas ao ICMS (comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial, para terraplanagem, mineração e construção, e suas partes e peças), a Autuada também pratica atividades notoriamente não sujeitas à incidência do ICMS (por exemplo, aluguel de máquinas e equipamentos comerciais, industriais e para a construção civil, todas sem operadores).

Reitere-se, como bem pontuou a Fiscalização em suas manifestações nos autos, que, em diversas situações, a Autuada também realiza atividades de locação e manutenção em máquinas idênticas às que ela comercializa, o que denota a imprescindibilidade dos registros do SPED/EFD relativos ao ativo imobilizado para adoção da técnica do LEQFID no formato pretendido pela Fiscalização.

Como dito, a Autuada não apresentou em seu arquivo eletrônico SPED/EFD os Registros 0300 e G125, relativos ao ativo imobilizado e suas movimentações. Sem estes registros, o sistema “Auditor Eletrônico”, que apura o LEQFID, não consegue distinguir movimentações de mercadorias e movimentações de ativo imobilizado, situação que exige passos adicionais de depuração das informações do LEQFID e um cuidado redobrado para se evitar constatação de “falsos” desacobertamentos de itens.

A Autuada também não apresentou em seu arquivo eletrônico SPED/EFD o Registro H010, relativo ao inventário de estoques de mercadorias. Sem as informações de estoque não é possível utilizar a técnica do LEQFID. Tal problema foi solucionado com a entrega da planilha de Excel “Estoques I 122014 e F 122015” (mídia digital de fls. 888), apresentada em sede de intimação e inserida manualmente no levantamento pela Fiscalização.

No entanto, importante salientar que os estoques apresentados em planilha de formato Excel carecem de uma informação relevante, que faz parte do Registro H010: o “Indicador de Propriedade/Posse do Item” (Campo 07 - IND_PROP), por meio do qual se identifica, para a data do inventário (31/12), itens em posse e de propriedade do informante, itens de propriedade do informante em posse de terceiros e itens de terceiros em posse do informante.

A ausência desta informação acrescenta um elemento adicional de complexidade ao contexto do trabalho, pois operações como saídas de mercadorias para feiras ou demonstrações não são identificadas automaticamente pelo Auditor Eletrônico e demandam identificação manual por meio de outros dados, tal como o CFOP inserido na nota fiscal.

Como consequência desta multiplicidade de atividades desempenhadas pela Autuada e dos problemas relativos à ausência de registros no arquivo SPED/EFD, a utilização da técnica do LEQFID neste contribuinte, apesar de possível, é medida substancialmente mais complexa, quando comparada ao LEQFID realizado em contribuinte que possui um arquivo SPED/EFD com todos os registros e/ou realiza apenas operações de compra e venda de mercadorias sujeitas ao ICMS, exigindo uma sequência adicional de passos para “depuração” prévia dos dados a serem trabalhados.

No caso em tela, em razão da incompletude dos arquivos eletrônicos SPED/EFD, operações de entrada ou saída de itens que não se enquadram no conceito de estoque de mercadorias (tais como as que envolvem materiais de uso ou consumo, ativo imobilizado e bens de terceiros) devem ser **previamente excluídas** dos dados a serem utilizados no cálculo do LEQFID, sob pena de macular o resultado do levantamento, conduzindo-o a resultados que não representam a realidade, a verdade material dos fatos, que deve ser sempre o norte do trabalho fiscal e do processo tributário administrativo.

Este procedimento de exclusão prévia das operações que não impactam o estoque de mercadorias, necessário ao presente LEQFID, consiste em identificar os Códigos Fiscais de Operações ou Prestações (CFOPs) que não representam saída ou entrada no estoque de mercadorias do estabelecimento e excluí-las do levantamento.

Além disso, devem ser realizadas as rotinas tradicionais de consistência e integridade dos dados, disponíveis no próprio aplicativo eletrônico que calcula o LEQFID (Auditor Eletrônico), de forma a se identificar erros nos arquivos eletrônicos SPED/EFD, registros e lançamentos duplicados, notas fiscais não registradas, dentre diversas outras possíveis inconsistências que podem alterar o resultado do levantamento, afastando-o da realidade.

Somente após a realização de todos estes passos, os dados “brutos” contidos nos arquivos eletrônicos do contribuinte, na planilha de inventário de estoques apresentada e no banco de dados da nota fiscal eletrônica estarão “depurados” e em condições de serem utilizados no levantamento quantitativo da Autuada.

Lado outro, a inobservância destes procedimentos tem por resultado conduzir o levantamento a resultados sem sustentação técnica e desconectados da realidade, em razão de identificação de “falsos” desacobertamentos.

A Fiscalização implementou parcialmente tais procedimentos, excluindo parte dos CFOPs que não representam movimentação de mercadorias (“Relação de Exclusão de Registro C170 por CFOP” – fls. 11) e realizando a consistência das informações, especialmente as relativas a duplicidades do Registro C170, duplicidade de notas fiscais e agrupamentos de mercadorias idênticas (mas que possuíam descrição ou código de produto diferentes ao longo do período).

Entretanto, como se verá mais adiante, apesar do extenso trabalho realizado pela Fiscalização, diversos CFOPs não vinculados às operações do estoque de mercadorias, assim como bens que nem mesmo fazem parte do estoque de mercadorias do contribuinte, acabaram permanecendo no levantamento e impactando negativamente seus resultados.

Por todo o exposto, conclui-se que a utilização do LEQFID no presente Contribuinte, que exerce concomitantemente múltiplas atividades relacionadas aos mesmos itens e, ainda, apresenta falta de registros no arquivo eletrônico SPED/EFD, exige a precisa identificação das mercadorias e das operações vinculadas à conta “Estoque de Mercadorias”, integrante do ativo circulante e, logicamente, daquelas que a ela não pertencem, por se enquadrarem nos conceitos de ativo imobilizado, material de uso ou consumo e bens de terceiros.

Outra premissa relevante e não observada integralmente no presente trabalho é que **a nota fiscal regularmente emitida é o documento que acoberta uma operação ou prestação.**

Por essa razão, declarações prestadas pelo Sujeito Passivo e informações constantes da escrituração fiscal, quando conflitantes com os documentos fiscais, não subsistem, pois é impossível alterar um documento fiscal regularmente emitido por meio de declarações que dele destoam ou por erros na escrituração fiscal. Nesses casos, salvo obtenção de provas capazes de retirar a validade dos documentos fiscais, as declarações e escriturações fiscais é que serão afastadas, por não corresponderem à realidade.

Os documentos fiscais idôneos sempre prevalecem, mormente quando se fala em entrada, estoque e saída de mercadorias **desacobertados de documentos fiscais.**

A alegada falta de separação física entre as máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado (destinadas à locação) e aquelas do estoque de mercadorias (destinadas à venda), apesar de representar um dificultador real para o trabalho da Fiscalização, não é, em si, uma infração e não autoriza que todos os itens do estabelecimento sejam tratados indistintamente, como se estoque de mercadorias

fossem, ignorando as informações sobre a **natureza das operações constantes dos documentos fiscais**.

A separação entre estoques e ativo imobilizado é de natureza jurídica e implementa-se, em primeiro lugar, mediante utilização de notas fiscais de entrada e saída que contenham as informações que permitam esta separação (“série”, “natureza da operação”, “CFOP”, “CST” e “Informações Complementares”). O registro posterior destas informações na escrituração fiscal é um reflexo dos documentos fiscais e não tem o condão de alterá-los, nem em favor do Estado, nem em favor do Contribuinte.

Tanto assim que na hipótese de um contribuinte registrar na sua escrituração uma operação que tenha sido realizada desacoberta de documentação fiscal, por mais completa e perfeita que tenha sido a escrituração, a operação permanecerá desacoberta. O contrário também é verdadeiro: **a escrituração irregular de uma operação que foi corretamente acoberta por documento fiscal não a torna desacoberta**.

A existência de problemas nos arquivos eletrônicos SPED/EFD, capazes de colocá-los em discordância com as informações constantes dos documentos fiscais regularmente emitidos (tais como as citadas duplicidades no Registros C170 e a ausência dos Registros 0300, G125 e H010) representam **descumprimento de obrigação acessória**, consistente em “entregar arquivo eletrônico referente à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital, em desacordo com a legislação tributária ou com a intimação do Fisco”.

Para tal infração existe Penalidade Isolada específica, prevista no art. 54, inciso XXXIV, da Lei nº 6.763/75 (inclusive citada nos Termos de Intimação apresentados pela Fiscalização ao Contribuinte para fins de regularização dos arquivos eletrônicos, como se vê, por exemplo, no Termo de Intimação nº 111701, de fls. 35), que não foi exigida no presente Auto de Infração:

Redação vigente a partir de 1º/07/2017:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital:

a) 3.000 (três mil) Ufemgs por período de apuração, independentemente de intimação do Fisco;

b) 5.000 (cinco mil) Ufemgs por período de apuração e a cada intimação do Fisco, após a aplicação da penalidade prevista na alínea “a” e verificado o descumprimento da obrigação no prazo fixado na intimação.

Ressalte-se que o presente Auto de Infração não possui acusação fiscal relacionada ao incorreto aproveitamento de crédito de bens do ativo imobilizado. Ademais, como as máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Autuada são utilizadas em atividades não sujeitas à incidência do ICMS (locação e prestação de serviços de elevação e deslocamento de cargas e mercadorias), sua entrada no estabelecimento nem mesmo permite o aproveitamento do crédito do imposto.

Importante destacar que o descumprimento de uma obrigação acessória não faz nascer uma obrigação principal onde ela não foi previamente prevista em lei, seja porque ele não é capaz de alterar a realidade dos fatos, para fazer surgir no mundo fenomênico evento não ocorrido, seja porque o descumprimento de obrigação acessória não é fato gerador de ICMS.

Reitere-se que a Autuada não escriturou os Registros H010 do Bloco H da EFD (inventário de mercadorias) referentes a 31/12/14 e 31/12/15. Diante da ausência de informações relativas ao estoque inicial e final de mercadorias nestas datas, a Fiscalização intimou e a Autuada apresentou planilha com os dados denominada “Estoques I 122014 e F 122015” (mídia digital de fls. 888). Estas informações relativas aos estoques inventariados no final de 2014 e de 2015 foram inseridas manualmente no levantamento pela Fiscalização.

Saliente-se, como já dito, que apesar de não terem sido informados no inventário de estoques de mercadorias apresentado pelo contribuinte, vários produtos que NÃO SÃO VENDIDOS, mas apenas locados (bens do ativo imobilizado) foram incluídos no levantamento pela Fiscalização (especialmente caminhões, veículos, alguns modelos de empilhadeiras, dentre outros bens).

Este fato resultou na mistura de operações com mercadorias, ativo imobilizado e bens de terceiros num LEQFID que possui dados e elementos suficientes para se trabalhar, apenas, com as operações vinculadas ao estoque próprio de mercadorias.

Analisando-se detidamente o “LEQFID COMPLETO I 2015” (mídia digital de fls. 888), que contém o LEQFID realizado pela Fiscalização, o que se constata é que a maioria dos documentos fiscais incluídos no levantamento, responsáveis pelo acobertamento das operações de entrada e saída realizadas, possuem CFOPs 1949/2949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), 5949/6949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificada).

No caso da Autuada, tais CFOPs são utilizados, em regra, nas entradas e saídas temporárias de bens do ativo imobilizado, em operações de **“remessa e retorno de locação”**, conforme informações consignadas nos campos “natureza da operação” e “Informações Complementares” dos documentos fiscais correspondentes.

Além disso, também há presença relevante de operações relacionadas aos CFOPs de **aquisição, transferência e venda de ativo imobilizado** (1551, 2551, 2552, 5551 e 6552) e de **“remessa e retorno de conserto”** (1915, 1916, 5916, 6915 e 6916).

Todas estas informações podem ser confirmadas a partir de observação do campo “CFOP” do “LEQFID COMPLETO I 2015” (mídia digital de fls. 888) e dos documentos apresentados na impugnação (“DOC. 12 – NF’s ESTOQUE

DESACOBERTADO – fls. 1.117/1.128 dos autos) e (“DOC. 14 – NOTAS FISCAIS 2015 PDF” – partes “média e final” da listagem de chaves de NF-es; “DOC. 16 – ANEXO III – MOVIMENTAÇÕES 2015 SEM ICMS”; ambos incluídos na mídia digital de fls. 1.129).

Como inexistem as informações dos Registros 0300 e G125 da EFD, relativas ao ativo imobilizado e suas movimentações, tais CFOPs deveriam ter sido previamente excluídos do levantamento, para evitar que se “misturassem” com as operações e os estoques de mercadorias, conduzindo a apuração a resultados que não correspondem à realidade.

Como consequência deste contexto, se ao longo do exercício ocorrer uma entrada de bem em retorno de locação (CFOPs 1949 e 2949), sua inclusão no levantamento, como se entrada de mercadoria fosse, fará com que o estoque final apurado pelo LEQFID seja superior ao escriturado pelo Contribuinte, conduzindo à equivocada conclusão de que houve uma saída desacobertada desta mercadoria, conforme metodologia já detalhada anteriormente no presente acórdão (item “3. Saída Desacobertada”).

Entretanto, na realidade, inexistente esta saída desacobertada de documento fiscal. O bem que retornou de locação encontra-se no estabelecimento, no ativo imobilizado, mas não é identificado dessa forma pelo LEQFID, em razão da ausência dos Registros 0300 e G125. Ele também não consta do estoque final de mercadorias, porque os estoques informados pela Autuada na planilha “Estoques I 122014 e F 122015” (mídia digital de fls. 888) referem-se somente às mercadorias para revenda/comercialização, dentre as quais ele não se enquadra. Dessa forma, o item acaba se tornando “invisível” para o sistema do LEQFID.

Exemplificativamente, esta inconsistência aconteceu no caso do Produto “4.01.0000GP050RL – EMPILHADEIRA YALE MODELO GP050RL” – fls. 201/203 do citado “LEQFID COMPLETO I 2015” (mídia digital de fls. 888).

Este modelo de empilhadeira não é vendido pela Autuada. Tal item não faz parte daqueles que possuem estoques para revenda e que estão listados na planilha Excel “Estoques I 122014 e F 122015” (mídia digital de fls. 888). Saliente-se que há outros modelos de empilhadeiras que são tanto comercializados quanto locados. Eles foram informados pelo contribuinte e podem ser vistos nas linhas 4.418/4.424 da aba “*Estoque I 31 12 2014*” e linhas 4.309/4.316 e 4.319 da aba “*Estoque F 31 12 2015*”, ambas da citada planilha relativa ao inventário de estoques.

Como o produto “4.01.0000GP050RL” não integra o estoque de mercadorias e não foi informado na planilha de estoques para revenda, mas foi incluído pela Fiscalização no levantamento, o sistema apropriou automaticamente “estoque 0 (zero)”, tanto em 31/12/14, como em 31/12/15 (fls. 201 do “LEQFID COMPLETO”).

Entretanto, como a Fiscalização manteve no LEQFID a Nota Fiscal nº 68.217, entrada em 02/12/15, CFOP 1949, referente a “retorno de locação”, como se entrada de mercadoria fosse, criou-se artificialmente uma “diferença” de 01 (uma) unidade, que o sistema considerou como saída desacobertada, em razão de ter

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apropriado “estoque 0 (zero)” em 31/12/15. Observe-se as imagens do LEQFID e documento fiscal citados:

LEQFID



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Superintendência de Fiscalização

Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 201

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.981/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: 4.01.0000GP050RL Descrição: EMPILHADEIRA YALE MODELO GP050RL Unidade: UN 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							0,000	0,00	0,00	EIN
02/12/2015	000068217	1949	1,000	58.000,0000	58.000,00		1,000	58.000,0000	58.000,00	
Soma das Entradas			1,000		58.000,00					
Soma das Saídas			0,000		0,00					
Estoque Final (31/12/2015)							0,000		0,00	
Diferenças							-1,000			

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



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Superintendência de Fiscalização

Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 203

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.981/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: 4.01.0000GP050RL Descrição: EMPILHADEIRA YALE MODELO GP050RL Unidade: UN Valores Expressos em R\$(REAL)

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

OBS: Saída Real (1 + 2 + 3 - 5)

Diferenças	Quantidades	Preço Unitário	Base de Cálculo
Entradas Desacobertadas(SSE)	0,000	0,0000	0,00
Saídas sem Notas Fiscais (EF).....	1,000	58.000,0000	58.000,00
Estoque Desacobertado	0,000	0,0000	0,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nota Fiscal nº 68.217

Identificação do emitente BMB-Belgo Mineiros Belkaert Arrefatos de Arame Ltda. Rua das Nécess 2101 - Distrito Industrial - VESPASIANO - MG Fone: 3136293083 CEP: 33.200-000				DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA		CONFIRME DO FISCO  Consulta de autenticidade no portal nacional da NFe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora							
NATUREZA DA OPERAÇÃO Outra saída merc. prest. serv. não especificado				PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 13115.1972722268 - 01/12/2015 - 10:10:46-02:00									
INSCRIÇÃO ESTADUAL 712.176310.0188		INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO		CNPJ 18.786.988/0001-21		CHAVE DE ACESSO DA NFE (PI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR) 31.1512.18.786.988/0001-21-55-000-000.068.217-176.887.375-7							
DESTINATÁRIO / REMETENTE													
NOME/RAZÃO SOCIAL TRADIMAQ LTDA				CNPJ/CPF 22.320.881/0001-60		DATA DE EMISSÃO 01/12/2015							
ENDEREÇO R HUMBERTO DEMORO, 333 -				SAZ/PROPOSTO INCONFIDENTES		CEP 32.260-000							
MUNICÍPIO CONTAGEM		FONE/FAX 0553121048		UF MG		INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070							
FATURA/DUPLICATAS													
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00		VALOR DO ICMS 0,00		BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00		VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00							
VALOR DO FIELE 0,00		VALOR DO SEQUESTRO 0,00		DESEQUESTRO 0,00		OUTRAS DESPESAS 0,00							
				VALOR DO IPI 0,00		VALOR TOTAL DA NOTA 58.000,00							
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NOM SH	CS	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALQ. IPI
00000000041030252	EMPILHADERA YALE SLP060VX 2,5T SUSPENSO ICMS ART. 19, ANEXO II, ITEM 7, DEC 43.080/02 RICMS/MG IPI SUSPENSO CFE SECAO II, ARTIGO 43, INC XII DO DEC. 7.212/2010(RPI) Coifms não incidente conforme art. 1o da Lei 10.833/03. Pis não incidente conforme Art. 1o da Lei 10.837/02.	84272090	050	5949	UN	1,00	58.000,00	58.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DADOS ADICIONAIS													
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES **TDE-0910 Serie A975107982.** Empilhadeira Yale mod. GP060RL, recebido através de sua (Nfe. 1255 de 16/03/2011 (locação) que ora estamos devolvendo.** Percentual aproximado da carga tributária disponível em nossa página: www.belgobelkaert.com.br (Lei da Transparência - 12.741/12 - fonte IPBT)						RESERVADO AO FISCO							

Observe-se que o campo “Informações Complementares” da Nota Fiscal nº 68.217, de retorno de locação” faz menção à Nota Fiscal nº 1.255, por meio da qual a mesma mercadoria foi enviada ao estabelecimento, quando do início da locação.

A imagem a seguir, da Nota Fiscal nº 1.255, de 16/03/11, CFOP 5949, não deixa dúvidas de que se trata da mesma mercadoria nas duas notas fiscais. Como o bem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é perfeitamente identificável, o número de chassi (A975Y07982J) constou do campo “Informações Complementares” de ambos os documentos:

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tredimaq Ltda RUA - R Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3121048040 CEP: 32.260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA	CONTROLE DO FISCOS  Consulta de autenticidade no portal nacional da NFe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora										
Nº 000.001.255/FL 1 SÉRIE 003		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131110322280384 - 16/03/2011 - 17:34:16											
NATUREZA DA OPERAÇÃO Remessa para Locação		CHAVE DE ACESSO DA NFE (V) CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1103.22.320.881/0001-60-55-003-000.001.255-998.441.267-6											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60											
DESTINATÁRIO / REMETENTE													
RAZÃO SOCIAL BELGO MINEIRA BEKAERTE ARTEFATOS DE ARAMES LTDA - BMB		CNPJ/CNP 18.786.988/0001-21	DATA DE EMISSÃO 16/03/2011										
ENDEREÇO AVENIDA - AV. DAS NAÇÕES, 2101 -		SAÍDA INDUSTRIAL DISTRITO - INDUSTRIAL	DATA DE SAÍDA 17/03/2011										
MUNICÍPIO Vespasiano	FONE/FAX 3136293068	UF MG	INSCRIÇÃO ESTADUAL 712.176310.0188										
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALQ. IPI
4.0100GP050 RL	EMPILHADEIRA YALE MODELO GP050RL Remessa para locação da TDE-0910 serie A975Y07982J Transporte pelo TCM0570 HD-8154. 1 volume Peso 3.915kg.	84272090	040	5949	UN	1,00	58.000,00	58.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Dado o contexto já explicitado, de ausência de Registros 0300, G125 e H010 no arquivo SPED/EFD, da mesma forma, se ao longo do exercício ocorrer uma saída de bem do ativo imobilizado em remessa para locação (CFOPs 5949 e 6949), sua inclusão nesse levantamento, como se saída de mercadoria fosse, poderá conduzir a duas inconsistências diferentes no resultado:

- se for um item que também é vendido pelo estabelecimento e houver estoque da mercadoria na data de saída do bem do ativo imobilizado para locação, tal estoque de mercadorias será artificialmente reduzido de 01 (uma) unidade e, como consequência, o estoque final apurado pelo LEQFID será inferior ao estoque real das mercadorias para venda do estabelecimento, conduzindo à equivocada conclusão de que houve uma saída desacobertada desta mercadoria;

- se for um item que não é comercializado pelo estabelecimento (existe apenas no ativo imobilizado) ou, que também seja comercializado, mas esteja com estoque zerado na data da saída do ativo imobilizado para locação, o LEQFID entenderá que se trata de uma “Saída Sem Estoque – SSE” e registrará uma entrada desacobertada desta mercadoria que, entretanto, não corresponde à realidade.

Exemplificativamente, esta segunda inconsistência aconteceu com o Produto “4.01.0GDP120VX – EMPILHADEIRA YALE MODELO GDP190VX” – fls. 222/224 do citado “LEQFID COMPLETO I 2015”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este modelo de empilhadeira não é vendido pela Autuada. Tal item não faz parte daqueles que possuem estoques para revenda e que estão listados na planilha Excel “Estoques I 122014 e F 122015” (mídia digital de fls. 888).

Como tal item não integra o estoque de mercadorias e não foi informado na planilha de estoques para revenda, mas foi incluído pela Fiscalização no levantamento, o sistema apropria automaticamente “estoque 0 (zero)”, tanto em 31/12/14, como em 31/12/15.

Entretanto, quando a Fiscalização manteve no LEQFID a Nota Fiscal nº 15.034, de 23/11/15, CFOP 6949, referente a “saída para locação”, como se saída de mercadoria fosse, criou-se artificialmente uma “diferença” de 01 (uma) unidade, que o sistema considerou como entrada desacobertada (Saída Sem Estoque – SSE), já que o estoque final foi considerado “0 (zero)” pelo Auditor Eletrônico. Observe-se as imagens do LEQFID e do documento fiscal citado:

LEQFID



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

Pág. 222

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)
Produto: 4.01.000GDP190VX Descrição: EMPILHADEIRA YALE MODELO GDP190VX Unidade: PC Valores Expressos em R\$(REAL)

Data	Nota Fiscal		M O V I M E N T O				E S T O Q U E			OBS
	Se. Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% LBC	Quantidade	Preço Médio	Valor	
31/12/2014							0,000	0,00	0,00	EIN
23/11/2015	3	000015034 6949	1,000	219.199,7500	219.199,75	0,00	-1,000			SSE
16/12/2015	30	000031488 2551	1,000	270.000,0100	270.000,01		1,000	270.000,0100	270.000,01	
26/12/2015	3	000015452 6949	1,000	270.000,0100	270.000,01	0,00	0,000			
Soma das Entradas			1,000		270.000,01					
Soma das Saídas			2,000		489.199,76					
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 PAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado
FTR-Fator de Conversão SAT-Saída Acima da Tancagem



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

Pág. 223

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)
Produto: 4.01.000GDP190VX Descrição: EMPILHADEIRA YALE MODELO GDP190VX Unidade: PC Valores Expressos em R\$(REAL)

Média Ponderada Preço Unitário das Saídas :	R\$	244.599,8800
Saídas Abaixo do Custo Médio (SAC).....	Quant.	0,000 R\$ 0,00
Saídas Sem Estoque (SSE).....	Quant.	1,000 R\$ 219.199,75
Estoque Desacobertado de Nota Fiscal (EF).....	Quant.	0,000 R\$ 0,00

Demonstrativo da Conta Mercadoria		Débito	Crédito
Estoque Inicial	R\$	0,00	
Entradas Com Notas Fiscais	R\$	270.000,01	
Entradas Desacobertadas Nota Fiscal (SSE).....	R\$	219.199,75	
Entradas Desacobertadas Nota Fiscal (EF).....	R\$	0,00	
Estoque Final	R\$		0,00
Saídas Com Notas Fiscais	R\$		489.199,76
Saídas Desacobertadas de Nota Fiscal (EF).....	R\$		0,00
Saídas Abaixo do Custo Médio	R\$		0,00
Soma	R\$	489.199,76	489.199,76
Lucro Bruto Sobre Custo 0,00% :	R\$		0,00
Balanco	R\$	489.199,76	489.199,76

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nota Fiscal nº 15.034

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda - Matriz RUA - Humberto Demaro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3103121048040 CEP: 32.280-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA N° 000.015.034 FL 1 SERIE 003	CONTROLE DO FISCOS  Consulta de autenticidade no portal nacional da Nfe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora										
NATUREZA DA OPERAÇÃO Remessa / Retorno para Locação		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131151960959957 - 23/11/2015 - 10:46:10-02:00											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508892.0070	INC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFE E SEU CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1511.22.320.881/0001-60-55-003-000.015.034-188.508.376-0										
DESTINATÁRIO / REMETENTE													
NOME/RAZÃO SOCIAL GERDAU S.A.		CNPJ/CNPJ 33.611.500/0177-80	DATA DE EMISSÃO 23/11/2015										
ENDEREÇO RODOVIA - ROD ENGENHEIRO LUIZ DUMONT VILLARES, S/N - KM 2		BAIRRO/DIST.RTO BAIRRO - MOREIRA CESAR	CEP 12.442-260										
MUNICÍPIO Pindamonhangaba	FONE/FAX 1221267200	UF SP	DATA DE SAÍDA 23/11/2015										
INSCRIÇÃO ESTADUAL 528.068.476.115		HORA DE SAÍDA											
FATURA/DUPLICATAS													
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00	VALOR DO ICMS 0,00	BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00										
VALOR DO FRET 0,00	VALOR DO SEGURO 0,00	VALOR DO IPT 0,00	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 219.199,75										
VALOR DO IPI 0,00	VALOR DO IPI 0,00	VALOR DO IPI 0,00	VALOR TOTAL DA NOTA 219.199,75										
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALQ. IPI
4.01000GDP190VX	EMPILHADEIRA YALE MODELO GDP190VX Trib:aprox R\$: 9208,39 Federal e 28303,97 Estadual e 0,00 Municipal Fonte: IBPT 5o17eIV.	84272090	041	6949	PC	1,00	219.199,75	219.199,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Dadas as circunstâncias específicas de maior complexidade e ausência de algumas informações importantes, já relatadas, que permearam a realização do presente LEQFID, as conclusões decorrentes das inconsistências demonstradas anteriormente podem ser integralmente estendidas às aquisições, transferências e vendas de ativo imobilizado e a todos demais CFOPs que não representem movimentação de estoque de mercadorias, mas foram mantidos no levantamento quantitativo.

O efeito de gerar falsas entradas, saídas e estoques desacobertos no LEQFID, descrito nos exemplos anteriores, será idêntico com todos estes CFOPs, como era de se esperar diante das circunstâncias de realização do presente LEQFID.

As situações ilustradas anteriormente são apenas exemplificativas. Inconsistências desta natureza podem ser verificadas na grande maioria dos produtos incluídos no “LEQFID COMPLETO I 2015” (mídia digital de fls. 888).

Como dito, a Fiscalização manteve no LEQFID todas as entradas e saídas de bens do ativo imobilizado e de mercadorias/bens de terceiros, mesmo não dispondo dos Registros 0300, G125 e H010 do arquivo eletrônico SPED/EFD, necessários para permitir ao Auditor Eletrônico identificar e distinguir estas movimentações em relação à sua natureza.

Em medida pouco usual, mas necessária neste cenário, a Assessoria do CCMG realizou a conferência de uma amostra significativa dos DANFEs de notas fiscais de entrada e saída incluídas no LEQFID (mais de uma centena de documentos),

especialmente de “remessa/retorno de locação”, “aquisição/transferência/venda de ativo imobilizado” e “remessa/retorno de conserto”.

Para tal, valeu-se dos mesmos dados (arquivos eletrônicos SPED/EFD e bancos de dados de notas fiscais eletrônicas) e ferramenta de informática (Auditor Eletrônico) utilizados pela Fiscalização.

Na amostra verificada não foram identificados documentos fiscais nos quais o campo “natureza da operação” fosse incompatível com o “CFOP” consignado no documento, o que sugere que eventuais falhas, caso existentes, são pontuais e que os documentos fiscais são a informação fiscal mais fidedigna e confiável a respeito das operações do contribuinte.

Em outras palavras, não obstante a existência das falhas de escrituração citadas pela Fiscalização (duplicidade de registros de itens do documento fiscal, ausência de registros relativos ao ativo imobilizado e ao inventário de estoques, dentre outros), **não foram encontradas irregularidades correspondentes nos documentos fiscais** que acobertaram as operações de entrada e saída de bens do ativo imobilizado e de terceiros.

No âmbito dessa revisão, notou a Assessoria que ao excluir do “LEQFID COMPLETO I 2015” (mídia digital de fls. 888) os CFOPs que não representam movimentação no estoque de mercadorias, as infrações de entrada/estoque/saída desacobertada apontadas pela Fiscalização foram sensivelmente reduzidas ou mesmo desapareceram, como se deu, por exemplo, em relação aos seguintes produtos:

- 4.03.000000022 – CAMINHÃO VOLKSWAGEN MODELO 31.370 – fls. 257/259 do LEQFID: as entradas desacobertadas no valor de R\$ 145.000,00 são zeradas após a retirada dos CFOPs incluídos indevidamente (6949 e 2949);
- AGRUP_255 – MANIPULADOR HIDRÁULICO SENNEBOGEN 825 MD 4.07 – fls. 613/615 do LEQFID: as entradas desacobertadas no valor de **R\$ 3.249.583,32** e as saídas desacobertadas de R\$ **1.083.194,44** são zeradas após a retirada dos CFOPs incluídos indevidamente (6949 e 2949);
- AGRUP_69 – EMPILHADEIRA YALE A COMBUSTÃO MOD. GDP 050 VX 4.01 – fls. 690/693 do LEQFID: as entradas desacobertadas no valor de R\$ 121.643,28 e saídas desacobertadas no valor de R\$ 594.746,57 são zeradas após a retirada dos CFOPs incluídos indevidamente (5949, 1915, 1949, 2949 e 6949);
- AGRUP_296 – TRANSPALETEIRA YALE MOD MPB040E 4.01 – fls. 543/545 do LEQFID: o estoque desacobertado no valor de R\$ 61.642,60 é zerado após a retirada dos CFOPs incluídos indevidamente (6949 e 5949);
- AGRUP_485 – EMPILHADEIRA YALE A COMBUSTÃO MOD. GLP18AK 4.01 – fls. 724/726 do LEQFID: as saídas desacobertadas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no valor de R\$ 25.100,00 são zeradas após a retirada dos CFOPs incluídos indevidamente (1949, 2552, 5551, 1915 e 5916).

Também em caráter exemplificativo, a seguir será incluída a análise detalhada do Produto “4.03.000000022 – CAMINHÃO VOLKSWAGEN MODELO 31.370 – fls. 257/259 do “LEQFID COMPLETO I 2015” – com utilização de imagens do levantamento e de documentos fiscais relacionados às operações de entrada e saída utilizadas no LEQFID.

Inicialmente, da leitura do nome do produto já é possível depreender, com razoável grau de certeza, que tal item somente seria uma mercadoria integrante da conta “estoques” se a Autuada fosse uma concessionária de caminhões ou agência de veículos usados, pois somente assim um caminhão pertenceria ao seu estoque de mercadorias.

Inclusive, este é o motivo preponderante para os estoques inicial e final deste bem, assim como de todos os “caminhões”, estarem sempre zerados no LEQFID: o inventário de mercadorias apresentado pelo contribuinte (“Estoques I 122014 e F 122015” – mídia digital de fls. 888) não inclui estes itens, justamente porque são bens do ativo imobilizado e não mercadorias em estoque.

Observe-se o LEQFID do citado bem, com destaque para os CFOPs das operações realizadas e os “estoques” inicial e final do exercício (aos quais o Auditor Eletrônico atribuiu o valor “0,000”, já que os itens não são mercadorias e não foram incluídos na planilha Excel relativa ao inventário):



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

Pág. 257

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015										
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)										
Produto: 4.03.00000000022 Descrição: CAMINHÃO VOLKSWAGEN MODELO 31.370 Unidade: UN Valores Expressos em R\$(REAL)										
Data	Nota Fiscal		M O V I M E N T O				E S T O Q U E			OBS
	Se. Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% LBC	Quantidade	Preço Médio	Valor	
31/12/2014							0,000	0,00	0,00	EIN
14/07/2015	3	000013919	6949	1,000	145.000,0000	145.000,00	0,00	-1,000		SSE
29/07/2015	1	000210519	2949	1,000	145.000,0000	145.000,00		1,000	145.000,0000	
13/11/2015	3	000014960	6949	1,000	145.000,0000	145.000,00	0,00	0,000		
Soma das Entradas				1,000		145.000,00				
Soma das Saídas				2,000		290.000,00				
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 PAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado
FTR-Fator de Conversão SAT-Saída Acima da Tancagem

Além dos estoques zerados, também é possível constatar que nenhuma das operações ocorridas no período representa movimentação do estoque de mercadorias, pois que amparadas em CFOPs utilizados pela Autuada em operações não sujeitas à incidência do ICMS, relativas ao seu ativo imobilizado, quais sejam: “remessa/retorno de bem em locação” (2949 e 6949).

A situação é até mesmo esperada, pois como a Empresa Autuada não inclui entre suas atividades econômicas a compra e venda de caminhões novos ou usados,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

possuindo estes veículos apenas na condição de ativo imobilizado, para utilização na prestação de serviços e locação, a eventual existência de notas fiscais com entradas e saídas de caminhões para o seu estoque de mercadorias é que seria uma operação atípica, a ser investigada mais detidamente.

A seguir, foram incluídas imagens de uma nota fiscal para cada um dos CFOPs (6949 e 2949) utilizados no LEQFID do Produto “4.03.000000022 – CAMINHÃO VOLKSWAGEN MODELO 31.370” do “LEQFID COMPLETO I 2015”, no intuito de demonstrar que os documentos fiscais possuem informações que especificam claramente a natureza das operações realizadas:

Nota Fiscal nº 13.919 – CFOP 6949 – 14/07/15

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda - Matriz RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3103121048040 CEP: 32.260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº 000.013.919 FL 1 SERIE 003	CONTROLE DO FISCOS  Consulta de autenticidade no portal nacional da NFe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora										
NATUREZA DA OPERAÇÃO Remessa / Retorno para Locação		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131151803452212 - 14/07/2015 - 10:35:55-03:00											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NF+PI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1507.22.320.881/0001-60-55-003-000.013.919-188.589.130-5										
DESTINATÁRIO / REMETENTE													
NOME/RAZÃO SOCIAL GERDAU S.A.		CNPJ/CPF 33.611.500/0177-80											
ENDEREÇO RODOVIA - ROD ENGENHEIRO LUIZ DUMONT VILLARES, S/N - KM 2		BAIRRO/DISTRITO BAIRRO - MOREIRA CESAR											
MUNICÍPIO Pindamonhangaba		CEP 12.442-260											
FONE/FAX 1221267200		UF SP											
		INSCRIÇÃO ESTADUAL 528.068.476.115											
		DATA DE EMISSÃO 14/07/2015											
		DATA DE SAÍDA 14/07/2015											
		HORA DE SAÍDA											
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALQ. IPI
4.03.00000001 1	CAMINHÃO FORD MODELO C-2428e/EZ10 - TRACA0 6 X 2 Remessa para locação da TDE-0520. Pela Expansão Transportes.	87042310	041	6949	UN	1,00	197.000,00	197.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Nota Fiscal nº 87.588 – CFOP 2949 – 02/07/14

Observação importante: apenas para esclarecimento, esta nota fiscal foi emitida pela GERDAU S/A, com o CFOP 6949 (sob a ótica do remetente) e entrou no estabelecimento da Autuada, em retorno de locação, com o correspondente CFOP 2949 (sob a ótica do destinatário).

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Gerdau S.A. Av. Eng. Luiz Dumont Villares, s/n, S/N - Res. Coml. Cidade Vista Alegre - PINDAMONHANGABA - SP Fone: 1221267200 CEP: 12.442-260		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº 000.210.519 FL 1 SERIE 001	CONTROLE DO FISCOS  Consulta de autenticidade no portal nacional da NFe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora
NATUREZA DA OPERAÇÃO Retorno /		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 135150464550113 - 29/07/2015 - 15:35:19-03:00	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 528.068.476.115	INC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 33.611.500/0177-80	CHAVE DE ACESSO DA NF+PI CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 35.1507.33.611.500/0177-80-55-001-000.210.519-136.101.505-6
DESTINATÁRIO / REMETENTE			
NOME/RAZÃO SOCIAL TRADIMAQ LTDA		CNPJ/CPF 22.320.881/0001-60	
ENDEREÇO RUA HUMBERTO DEMORO, 333 -		BAIRRO/DISTRITO INCONFIDENTES	
MUNICÍPIO CONTAGEM		CEP 32.260-000	
FONE/FAX 3121048038		UF MG	
		INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	
		DATA DE EMISSÃO 29/07/2015	
		DATA DE SAÍDA 29/07/2015	
		HORA DE SAÍDA	

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS

COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALQ. IPI
C00028247905	CAMINHAO VOLKSWAGEN MODELO 31.370 BEMTO OU NÃO SUJEITO A ICMS BEMTO OU NÃO SUJEITO A IPI	87042310	040	6949	UN	1,00	145.000,00	145.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

As imagens anteriores demonstram que operações que não representam entrada ou saída de mercadorias no estabelecimento, mas sim movimentação de ativo imobilizado, foram incluídas no LEQFID, apesar da ausência dos Registros 0300 e G125 do arquivo eletrônico SPED/EFD.

Assim, diante da ausência dos Registros 0300 e G125 no arquivo eletrônico SPED/EFD, da não inclusão deste produto no inventário de mercadorias do contribuinte e da existência apenas de operações de entrada e saída com CFOPs relativos à movimentação de ativo imobilizado, que não causam reflexos no estoque de mercadorias, depreende-se que o cenário ideal seria que este bem não tivesse sido incluído no LEQFID em análise.

Outro aspecto a ser destacado é que parcela significativa dos itens incluídos no LEQFID são bens **perfeitamente identificáveis**, com números de série/chassi/placas, que permitem, até mesmo, traçar o “caminho” que este item percorreu desde sua entrada no estabelecimento até sua saída final (ou até a data final do levantamento).

A seguir, será trazido um exemplo de bem perfeitamente identificável, com imagens do LEQFID e dos documentos fiscais relacionados às suas movimentações.

Tome-se como exemplo, novamente, o Produto “AGRUP_26 – CAMINHAO FORD MODELO C-2428E EZ10 - TRACAO 6X2 4.03” – fls. 619/621 do “LEQFID COMPLETO I 2015” (mídia digital de fls. 888):



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

Pág. 619

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: AGRUP_26 Descrição: CAMINHAO FORD MODELO C-2428E EZ10 - TRACAO 6X2 4.03 P Unidade: UN Valores Expressos em R\$(REAL)

Data	Nota Fiscal		M O V I M E N T O				E S T O Q U E			OBS	
	Se.	Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% LBC	Quantidade	Preço Médio		Valor
31/12/2014								0,000	0,00	0,00	EIN
09/04/2015	1	000102711	2949	1,000	197.000,0000	197.000,00		1,000	197.000,0000	197.000,00	PAG
23/06/2015	3	000013761	6949	1,000	197.000,0000	197.000,00	0,00	0,000			PAG
23/06/2015	3	000013764	6949	1,000	197.000,0000	197.000,00	0,00	-1,000			SSE PAG
23/06/2015	3	000013768	6949	1,000	197.000,0000	197.000,00	0,00	-2,000			SSE PAG
16/07/2015	1	000209229	2949	1,000	197.000,0000	197.000,00		1,000	197.000,0000	197.000,00	PAG
10/08/2015	1	000108691	2949	1,000	260.450,0000	260.450,00		2,000	228.725,0000	457.450,00	PAG
18/08/2015	3	000014177	6949	1,000	197.000,0000	197.000,00	-13,87	1,000	228.725,0000	228.725,00	SAC PAG
28/09/2015	3	000014539	6949	1,000	150.000,0000	150.000,00	-34,42	0,000			SAC PAG
17/12/2015	3	000015377	6949	1,000	260.450,0000	260.450,00	0,00	-1,000			SSE PAG
Soma das Entradas				3,000		654.450,00					
Soma das Saídas				6,000		1.198.450,00					
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 PAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado
FTR-Fator de Conversão SAT-Saída Acima da Tancagem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As 2 (duas) operações em destaque, realizadas com as Notas Fiscais nºs 108.691 e 14.539, referem-se ao mesmo veículo, um caminhão de chassi nº “9BFYCEIX4B8B77394”.

Pesquisando no banco de dados da nota fiscal eletrônica, verifica-se que o bem entrou no estabelecimento da Autuada em 25/01/11, por meio da Nota Fiscal nº 54.427, CFOP 6101, emitida por FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA, com natureza de “venda a CONSUMIDOR”:

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA AV. DO TABOAO, 899, s/N - TABOAO - SAO BERNARDO DO CAMPO - SP Fone: CEP: 09.855-900		DANFE Documento Auxiliar Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAIDA Nº 000.054.427 EL 1 SÉRIE ÚNICA		CONTROLE DO FISCO  Consulta de autenticidade no portal nacional da NFe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora									
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA A CONSUMIDOR		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA HORA DE AUTORIZAÇÃO 135110037900117 - 25/01/2011 - 16:56:46		CHAVE DE ACESSO DA NFE - CONSULTA E AUTENTICAÇÃO DO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 35.1101.03.470.727/0001-20-55-002-000.054.427-113.978.548-8									
INSCRIÇÃO ESTADUAL 635.005.780.110		INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO 4870800640017		CNPJ 03.470.727/0001-20									
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL TRADIMAQ LTDA		CNPJ / CPF 22.320.881/0001-80		DATA DE EMISSÃO 25/01/2011									
ENDEREÇO RUA HUMBERTO DEMORO, 333 -		BARRIO / DISTRITO INCONFIDENTES		CEP 32.260-000									
MUNICÍPIO CONTAGEM		FONE/FAX 21048046		UF MG									
INSCRIÇÃO ESTADUAL 188.508692.0070		HORAS DE SAÍDA		HORAS DE SAÍDA									
INFORMAÇÕES DO LOCAL DE ENTREGA NOME / RAZÃO SOCIAL TRADIMAQ LTDA		CNPJ / CPF 01152871000845		INSCRIÇÃO ESTADUAL									
ENDEREÇO AV. CEL JOVE SOA NOGUEIRA, 416		BARRIO / DISTRITO RIACHO DAS PEDR		CEP									
MUNICÍPIO CONTAGEM		UF MG		FONE/FAX									
FATURA/DUPLICATAS PAGAMENTO À VISTA													
CÁLCULO DO IMPOSTO													
VALOR DE CÁLCULO DO ICMS 150.000,00		VALOR DO ICMS 18.000,00		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 150.000,00									
VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		VALOR TOTAL DA NOTA 150.000,00									
DISC. ONTO 0,00		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00		VALOR DO IPI 0,00									
TRANSPORTADOR / VOLUME S TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL RAFARAMOS TRANSP. E REPRESENTACOES LTDA.		FRETE POR CONTA Distribuidor/Remetente 1		CÓDIGO ANTI PLACADO VEICULO UF SP									
ENDEREÇO HEITOR VILLA LOBOS 45		MUNICÍPIO SAO BERNARDO DO CAMPO		CNPJ / CPF 03.511.124/0001-20									
INSCRIÇÃO ESTADUAL 635.345.828.112		UF SP		INSCRIÇÃO ESTADUAL 635.345.828.112									
QUANTIDADE 1		ESPECIE FORD		PESO BRUTO 6890,000									
RESOLUÍDO 6890,000													
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SH	CT	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALQ. IPI
CEJ EZ10	FORD CARGO 2428 E CHASSI 9BFYCEIX4B8B77394 COMBUSTIVEL: COR: BRANCO DIAMANTE II FAB./MOD.: 2011/2011 RENAVAM: Nº DO MOTOR: 36247868	87042310	000	6101	JN	1,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00	18.000,00	0,00	12,00	0,00

O campo “Informações Complementares” da nota fiscal informa que a aquisição do veículo se deu por meio de uma operação de crédito junto ao Banco Votorantim S/A, com **alienação fiduciária em garantia do bem** (a propriedade é transferida ao banco até a quitação total do financiamento), o que impede sua venda antes do retorno da propriedade plena à Autuada:

DADOS ADICIONAIS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES -DN DE ENTREGA : 07172 JPAR - DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA END:AV. CEL JOVE SOA NOGUEIRA 416 CONTAGEM - CNPJ : 01152871/0008-45 INSCRICAO ESTADUAL: 0829815860408 - VEICULO COM ALIENACAO FIDUCIARIA AO Banco Votorantim S.A A.F.D. 400.494 -SE A CLASSIFICACAO FISCAL TIVER 10 DI- GITOS, OS DOIS ÚLTIMOS REFEREM-SE A EX- NA BASE DE CALC. DO IPI FOI EXCLUIDA APARC.RELATIVA A COMISSAO PAGA AO DISTRIBCONF. ART. 2 DA LEI 10.485/02. - PBT TECNICO : 24000 KG. ESTA NOTA VALE COMO FATURA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. PROCEDIMENTO AUTORIZADO POR REGIME ESPECIAL PROCESSO UA 51175-4252/16/2008 DE06/10/2008. - BASE DE CALCULO DO ICMS REDUZIDA NOS TERMOS DO CONVENIO 133/02. CODIGO FINAME 1978771. MOVIDO A DIESEL N OC 040826 Proposta 478-2/2011/08.508-0/301	RESERVADO AO FISCO
--	--------------------

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui-se que o tipo de mercadoria e o contexto de sua compra denotam claramente que se trata de um bem para o ativo imobilizado e não de uma mercadoria.

Verificando o banco de dados da nota fiscal eletrônica novamente, constata-se que em 31/03/11 (nota fiscal emitida em 30/03/11), o mesmo veículo saiu do estabelecimento em “remessa para locação” (CFOP 6949), por meio da Nota Fiscal nº 1.362:

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda RUA - R Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3121048040 CEP: 32.260-000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº 000.001.362 FL 1 SERIE 003	CONTROLE DO FISCO  Consulta de autenticidade no portal nacional da Nfe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora										
NATUREZA DA OPERAÇÃO Remessa para Locacao		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131110332994443 - 30/03/2011 - 17:47:37											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFE P/ CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1103.22.320.881/0001-60-55-003-000.001.362-998.436.274-1										
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOMENCLATURA SOCIAL ACOS VILLARES S/A		CNPJ/CPF 60.664.810/0042-42	DATA DE EMISSÃO 30/03/2011										
ENDEREÇO AVENIDA - ENG MIGUEL GEMMA, 1871 -		BAIRRO/DISTRITO BAIRRO - RIO ACIMA	CEP 08.780-680										
MUNICÍPIO Moji das Cruzes	FONE/FAIX	UF SP	INSCRIÇÃO ESTADUAL 454.000.216.119										
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM 8H	C ST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
4.03.00000001 1	CAMINHÃO FORD MODELO C-2428e/EZ10 - TRACA0 6 X 2 Remessa de Locacao de Caminhao Ford Modelo C2428e - Identificacao: TCM-0903 - Chassi: 98FYCEIX4B8B77394 Placa: HMA-7980.	87042310	040	6949	UN	1,00	260.450,00	260.450,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

O bem retornou ao estabelecimento da Autuada em 10/08/15, por meio da Nota Fiscal nº 108.691, CFOP 6949, em razão de “retorno de locação” (a primeira das 2 operações destacadas no LEQFID). Observe-se que a Nota Fiscal nº 1.362, por meio da qual o bem entrou no estabelecimento, foi citada no campo “Informações Complementares” do documento fiscal de retorno da locação:

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Gerdau S. A. Av Eng Miguel Gemma, 1871 - Rio Acima - MOGI DAS CRUZES - SP Fone: 1128278000 CEP: 08.780-680		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº 000.108.691 FL 1 SERIE 001	CONTROLE DO FISCO  Consulta de autenticidade no portal nacional da Nfe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora										
NATUREZA DA OPERAÇÃO Outra saída merc. prest. serv. nao espec.		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 135150490928585 - 10/08/2015 - 16:11:26-03:00											
INSCRIÇÃO ESTADUAL 454.193.548.119	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO	CNPJ 33.611.500/0178-60	CHAVE DE ACESSO DA NFE P/ CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 35.1508.33.611.500/0178-60-55-001-000.108.691-123.756.126-8										
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOMENCLATURA SOCIAL TRADIMQA LTDA		CNPJ/CPF 22.320.881/0001-60	DATA DE EMISSÃO 10/08/2015										
ENDEREÇO RUA HUMBERTO DEMORO, 333 -		BAIRRO/DISTRITO INCONFIDENTES	CEP 32.260-000										
MUNICÍPIO CONTAGEM	FONE/FAIX 3121048038	UF MG	INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070										
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM 8H	C ST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
C00023436737	CAMINHÃO FORD MOD C-2428E/EZ10 TRACA06X2 NAO INCIDENCIA CFE. INC. IX ART. 7 DEC. 45490/00 NAO TRIBUTADO CFE ALINEA A INC II ART 38 DEC 7.212/10	87042310	040	6949	PC	1,00	260.450,00	260.450,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES DOC: 0047213978 RETORNO REF. SUAS NFS NRS 001382 NF 001382 DE 30.03.2011 - END. COBRANCA -...	RESERVADO AO FISCO
---	--------------------

Em 28/09/15, o mesmo bem saiu novamente do estabelecimento da Autuada, por meio da Nota Fiscal 14.539, CFOP 6949, de “remessa para locação” (a segunda das operações destacadas no LEQFID), permanecendo no locatário até a data final do presente levantamento quantitativo (31/12/15):

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE Tradimaq Ltda - Matriz RUA - Humberto Demoro, 333 - Contagem BAIRRO - Inconfidentes - Contagem - MG Fone: 3103121048040 CEP: 32.260-000	DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAIDA Nº 000.014.539 FL 1 SÉRIE 003	CONTROLE DO FISCOS Consulta de autenticidade no portal nacional da Nfe www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora
NATUREZA DA OPERAÇÃO Remessa / Retorno para Locação	PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO - DATA/HORA DE AUTORIZAÇÃO 131151890350810 - 25/09/2015 - 17:48:54-03:00	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 186.508692.0070	INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO CNPJ 22.320.881/0001-60	CHAVE DE ACESSO DA NFE E SUAS CONSULTAS DE AUTENTICIDADE NO SITE WWW.NFE.FAZENDA.GOV.BR 31.1509.22.320.881/0001-60-55-003-000.014.539-188.541.563-8
DESTINATÁRIO / REMETENTE		
NOME/RAZÃO SOCIAL VALLOUREC TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.	CNPJ/CNP 18.516.305/0001-16	DATA DE EMISSÃO 25/09/2015
ENDEREÇO RUA - DO PLATAFORMISTA, SN - QD K, LT 5-6-7-13 E 14, QD L, LT 10-11-12 E 13	BAIRRO/DISTRITO BAIRRO - ZONA ZEN	CEP 28.899-014
MUNICÍPIO Rio das Ostras	UF RJ	DATA DE SAÍDA 28/09/2015
FONE/FAX 2233218728	INSCRIÇÃO ESTATUAL 79.971.25-1	HORA DE SAÍDA

DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS

COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UNIDADE	QUANTIDADE	V. UNITÁRIO	V. TOTAL	B.C/ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALQ. ICMS	ALIQ. IPI
4.030000000001	CAMINHAO FORD MODELO C-2428e/EZ10 - TRACA0 8 X2 Trib aprox R\$: 29940,00 Federal e 18000,00 Estadual e 0,00 Municipal Fonte: IBPT 5o17eW. Envio como locação, empilhadeira elétrica MR20, TDE-0820, com duas baterias TBA-0239 e TBA-0240 e um carregador - TCA-0108, para Vallourec Rio das Ostras Valor total: R\$ 108.275,44.	87042310	041	6949	UN	1,00	150.000,00	150.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

DADOS ADICIONAIS

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES TCM-0903Placa: HMA 7980 / Chassi 9BFYCEJX48BB77394 Iao incidencia ICMS conf artigo 5 inciso XIII do RICMS - MG.	RESERVADO AO FISCO
---	--------------------

Em resumo, este bem entrou no estabelecimento em janeiro de 2011, novo, como aquisição para o ativo imobilizado e saiu para locação em março de 2011, só retornando em agosto de 2015. Em setembro de 2015 o bem saiu novamente em locação para um outro cliente e não retornou ao estabelecimento até a data final do presente LEQFID (31/12/15). Ademais, o inventário de mercadorias apresentado pela Autuada (planilha “Estoques I 122014 e F 122015” – mídia digital de fls. 888) nem possui este item, o que reforça ainda mais o fato de que a empresa não o comercializa.

Como se vê, todos os elementos denotam que o bem em comento nunca foi uma mercadoria no âmbito dos negócios da Autuada e, especialmente, que não foi objeto de operações desacobertadas, como concluiu a Fiscalização.

A situação detalhada anteriormente pode ser encontrada, neste e em outros formatos, ao longo de todo o levantamento, pois são distorções decorrentes da não exclusão prévia dos CFOPs que não representam movimentação do estoque de

mercadorias, medida essencial à integridade dos resultados no presente levantamento. A implementação desta adequação no LEQFID é a solução para o problema, pois resultará na exclusão das exigências indevidas contidas no lançamento.

Analisando os CFOPs das operações que integram o LEQFID, em conjunto com a listagem de CFOPs “excluídos” e “considerados” no LEQFID pela Fiscalização (fls. 11 e 1.180/1.182), conclui-se que já houve exclusão de parte das operações de entrada e saída que não se vinculam ao estoque de mercadorias, tais como aquelas relativas à movimentação de material de uso ou consumo.

Entretanto, ainda resta no LEQFID um número substancial de CFOPs que não se referem a operações de entrada ou saída na conta “estoques de mercadorias”, seja porque a natureza intrínseca do CFOP não comporta operações relacionadas ao estoque, seja porque as operações efetivamente realizadas naquele código foram acobertadas por documentos fiscais que contém informações capazes de sustentar, com segurança, que não se tratam de mercadorias para comercialização (“natureza da operação”, “descrição do produto” e “informações complementares da nota fiscal”), como detalhado nos exemplos anteriores.

Assim, diante da ausência dos Registros 0300, G125 e H010 no arquivo eletrônico SPED/EFD, para poder garantir que os resultados obtidos com o LEQFID gozem da mesma certeza e idoneidade inerentes à técnica em si e reflitam a realidade dos estoques e movimentações de mercadorias da Autuada, devem ser excluídos do levantamento, também, as operações com os seguintes CFOPs:

- 6949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificada

(OBS: este CFOP possui um grande volume de operações e, em regra, é utilizado pela Autuada nas “saídas interestaduais de mercadorias para locação”. Numa amostragem com dezenas de operações não foi localizada nenhuma nota fiscal de saída com este CFOP, originária do “estoque de mercadorias”. Entretanto, caso a Fiscalização localize alguma operação dessa natureza, ela deve ser mantida no LEQFID)

- 6916 – Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 6915 – Remessa de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 6913 – Retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração
- 6912 – Remessa de mercadoria ou bem para demonstração
- 6552 – Transferência de bem do ativo imobilizado
- 5949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificada

(OBS: este CFOP possui um grande volume de operações e, em regra, é utilizado pela Autuada nas “saídas internas de mercadorias para locação”. Numa amostragem com dezenas de operações não foi localizada nenhuma nota fiscal de saída com este CFOP, originária do “estoque de mercadorias”. Entretanto, caso a Fiscalização localize alguma operação dessa natureza, ela deve ser mantida no LEQFID)

- 5916 – Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 5915 – Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo
- 5913 – Retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração
- 5912 – Remessa de mercadoria ou bem para demonstração
- 5909 – Retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato
- 5551 – Venda de bem do ativo imobilizado
- 3551 – Compra de bem para o ativo imobilizado
- 2949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado

(OBS: este CFOP possui um grande volume de operações e, em regra, é utilizado pela Autuada nas “entradas interestaduais de mercadorias em retorno de locação”. Numa amostragem com dezenas de operações não foi localizada nenhuma nota fiscal de entrada com este CFOP e destinada ao “estoque de mercadorias”. Entretanto, caso a Fiscalização localize alguma operação dessa natureza, ela deve ser mantida no LEQFID)

- 2925 – Retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem

(OBS: este CFOP é utilizado somente em operações de retorno de caminhões que foram adquiridos pela Autuada e entregues, por sua conta e ordem, em estabelecimento de empresas que instalam equipamentos nestes bens, como lanças articuladas e guindastes de elevação – fls. 273, 625 e 628 do “LEQFID COMPLETO I 2015”. Como já visto a Autuada só possui caminhões na condição de ativo imobilizado. Assim, a manutenção deste CFOP no LEQFID conduzirá a resultados que não refletem a realidade, conforme já exposto)

- 2916 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo
- 2915 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo

- 2913 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para demonstração
- 2912 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração
- 2902 – Retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda
- 2552 – Transferência de bem do ativo imobilizado
- 2551 – Compra de bem para o ativo imobilizado
- 2406 – Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
- 1949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada

(OBS: este CFOP possui um grande volume de operações e, em regra, é utilizado pela Autuada nas “entradas internas de mercadorias em retorno de locação”. Numa amostragem com dezenas de operações não foi localizada nenhuma nota fiscal de entrada com este CFOP e destinada ao “estoque de mercadorias”. Entretanto, caso a Fiscalização localize alguma operação dessa natureza, ela deve ser mantida no LEQFID)

- 1925 – Retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente
- 1916 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo
- 1915 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
- 1913 – Retorno de mercadoria ou bem remetido para demonstração
- 1912 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração
- 1908 – Entrada de bem por conta de contrato de comodato
- 1551 – Compra de bem para o ativo imobilizado
- 1406 – Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária

A exclusão de tais CFOPs acaba atendendo ao pleito dos Impugnantes, no sentido de considerar a natureza das operações realizadas, excluindo-se do LEQFID todas as notas fiscais relativas a operações que não são alcançadas pelo ICMS, representadas pelos 11 (onze) grupos de “naturezas” listados às fls. 959/964.

O resultado desta proposição de exclusão também está em linha com aquilo que pretendeu a Autuada ao elaborar o Anexo “DOC. 13_ANEXO I_PROCESSAMENTO ESTOQUE 2015” (mídia digital de fls. 1.129): considerar no LEQFID apenas as mercadorias vinculadas à conta “Estoques”, do ativo circulante, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conjunto com as operações de entrada e saída de mercadorias relativas a tal conta contábil.

Saliente-se que, em casos de suspensão do ICMS, nos quais a não incidência do imposto está condicionada ao retorno do bem/mercadoria ao estabelecimento em um prazo máximo previsto na legislação, como ocorre, por exemplo, na “saída de mercadoria para demonstração”, o eventual não retorno do item é, sem dúvida, uma infração.

Entretanto, tais infrações são de difícil apuração no LEQFID, especialmente quando não houve apresentação do Registro H010 no arquivo eletrônico SPED/EFD, pois, como já dito, tal registro possui campo específico relativo à propriedade/posse de itens, que permite identificar mercadorias próprias que estão fora do estabelecimento (por exemplo, para demonstração) e mercadorias de terceiros que estão no estabelecimento (por exemplo, para industrialização), informação essencial para obter resultados fidedignos no levantamento.

Ademais, cabe lembrar que parcela significativa dos itens a serem excluídos do levantamento são perfeitamente identificáveis. Dadas as circunstâncias, a apuração das eventuais infrações seria mais segura em separado, fora do LEQFID, por meio de outras técnicas fiscais disponíveis, com acusação fiscal própria, exigências em separado e correspondente fundamentação legal e material (provas).

A proposta de exclusão de operações com os CFOPs listados anteriormente resolve, também, todos os outros questionamentos trazidos na impugnação, relativos a mercadorias consideradas individualmente, tais como os questionamentos relativos aos produtos “BATERIA TRACIONARIA 5HDP410 216 24V URF 0682” (fls. 952/954), “INCLINOMETRO DIGITAL G3” (fls. 954/956) e “TRANSPALETEIRA YALE MOD MPB040E 4.01 P” (fls. 956/957).

Os dois primeiros produtos integram a espécie de itens que a Autuada não comercializa. Assim, eles não constam dos estoques de mercadorias informados pelo contribuinte (“Estoques I 122014 e F 122015” – mídia digital de fls. 888). As operações com estes dois itens foram realizadas com os CFOPs 5915 (remessa para conserto) e 2551 (compra de bem para o ativo imobilizado). Observe-se:

“BATERIA TRACIONÁRIA 5HDP410 216 24V URF 0682”



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Superintendência de Fiscalização

Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 80

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: 3.02.00000024389 Descrição: BATERIA TRACIONARIA 5HDP410 216 24V URF 0682 Unidade: PC 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							0,000	0,00	0,00	EIN
16/12/2015	3	000015350	5915	1,000	2.711,2500	2.711,25	0,00	-1,000		SSE
16/12/2015	3	000015349	5915	1,000	2.711,2500	2.711,25	0,00	-2,000		SSE
Soma das Entradas				0,000		0,00				
Soma das Saídas				2,000		5.422,50				
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
PTR-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. 81

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: 3.02.00000024389 Descrição: BATERIA TRACIONARIA 5HDP410 216 24V URF 0682 Unidade: PC Valores Expressos em R\$(REAL)

Média Ponderada Preço Unitário das Saídas :	R\$	2.711,2500
Saídas Abaixo do Custo Médio (SAC).....: Quant.	0,000 R\$	0,00
Saídas Sem Estoque (SSE).....: Quant.	2,000 R\$	5.422,50
Estoque Desacobertado de Nota Fiscal (EF):. Quant.	0,000 R\$	0,00

Demonstrativo da Conta Mercadoria		Débito	Crédito
Estoque Inicial	R\$	0,00	
Entradas Com Notas Fiscais	R\$	0,00	
Entradas Desacobertadas Nota Fiscal (SSE):.	R\$	5.422,50	
Entradas Desacobertadas Nota Fiscal (EF):.	R\$	0,00	
Estoque Final	R\$		0,00
Saídas Com Notas Fiscais	R\$		5.422,50
Saídas Desacobertadas de Nota Fiscal (EF):.	R\$		0,00
Saídas Abaixo do Custo Medio	R\$		0,00
Soma		R\$ 5.422,50	R\$ 5.422,50
Lucro Bruto Sobre Custo 0,00% :		R\$	0,00
Balanco		R\$ 5.422,50	R\$ 5.422,50

“INCLINÔMETRO DIGITAL G3”



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Superintendência de Fiscalização

Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 110

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: 3.02.00TECNN1652 Descrição: INCLINOMETRO DIGITAL G3 Unidade: PC Valores Expressos em R\$(REAL)

Data	Nota Fiscal		M O V I M E N T O				E S T O Q U E			OBS
	Se. Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% LBC	Quantidade	Preço Médio	Valor	
31/12/2014							0,000	0,00	0,00	EIN
13/03/2015	1 000061868	2551	7,000	4.500,0000	31.500,00		7,000	4.500,0000	31.500,00	
Soma das Entradas			7,000		31.500,00					
Soma das Saídas			0,000		0,00					
Estoque Final (31/12/2015)							0,000		0,00	
Diferenças							-7,000			

Legenda: EIN-Estoque Inicial SAC-Saída Abaixo do Custo SSE-Saída Sem Estoque PAG-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. 112

TRADIMAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)
Produto: 3.02.00TECNI652 Descrição: INCLINOMETRO DIGITAL G3 Unidade: PC Valores Expressos em R\$(REAL)

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

OBS: Saída Real (1 + 2 + 3 - 5)

Diferenças	Quantidades	Preço Unitário	Base de Cálculo
Entradas Desacobertadas(SSE)	0,000	0,0000	0,00
Saídas sem Notas Fiscais (EF)	7,000	4.500,0000	31.500,00
Estoque Desacobertado	0,000	0,0000	0,00

Diante da ausência de informações relativas ao ativo e suas movimentações (Registros 0300 e G125), conclui-se que estes bens nem mesmo deveriam ter sido incluídos no levantamento quantitativo.

Mas, independentemente disso, a exclusão dos CFOPs que não representam movimentação de mercadorias, proposta anteriormente, é suficiente para se concluir pela inexistência de desacobertamento em relação a tais bens, culminando na exclusão das cobranças indevidas a eles vinculadas.

Quanto ao terceiro produto (TRANSPALETEIRA YALE MOD MPB040E 4.01 P), trata-se de um dos itens que a Autuada **tanto comercializa quanto loca**, possuindo-o na condição de “mercadoria do estoque” e de “bem do ativo imobilizado”.

A maior parte das operações realizadas com este item foram de compra e venda e estão corretamente inseridas no LEQFID, em conjunto com o estoque inicial (31/12/14) e final (31/12/15) informados pelo contribuinte.

Entretanto, existem 5 (cinco) operações, realizadas com as Notas Fiscais nºs 13.257, 13.648, 14.289, 14.651 e 14.652, que não se referem a movimentação de mercadorias do estoque, mas sim a entrada e saída de ativo imobilizado, em operações de “remessa e retorno de locação”.

Em linha com todo o exposto anteriormente no presente Acórdão, realizando-se a exclusão destas 5 (cinco) operações do LEQFID, o estoque desacobertado de 5 (cinco) unidades, encontrado pela Fiscalização, também desaparece:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Superintendência de Fiscalização

Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 543

TRADINAQ LTDA CNPJ: 22.320.881/0001-60 IE: 186.508.692-0070 Período: 01/01/2015 a 31/12/2015

Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECHADO)

Produto: AGRUP_201 Descrição: TRANSPALETEIRA YALE MOD MFB040E 4.01 P Unidade: UN 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						5,000	11.840,04	59.200,19	EIN
03/02/2015	30 000028954 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		6,000	11.959,3183	71.755,91	PAG
03/02/2015	30 000028957 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		7,000	12.044,5186	84.311,63	PAG
03/02/2015	30 000028955 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		8,000	12.108,4188	96.867,35	PAG
03/02/2015	30 000028956 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		9,000	12.158,1189	109.423,07	PAG
24/02/2015	2 000001245 5102	1,000	15.330,0000	15.330,00	26,09	8,000	12.158,1189	97.264,95	PAG
17/04/2015	30 000000276 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		9,000	12.202,2968	109.820,67	PAG
17/04/2015	30 000000277 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		10,000	12.237,6391	122.376,39	PAG
17/04/2015	30 000000278 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		11,000	12.266,5556	134.932,11	PAG
17/04/2015	30 000000279 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		12,000	12.290,6526	147.487,83	PAG
17/04/2015	30 000000280 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		13,000	12.311,0424	160.043,55	PAG
17/04/2015	30 000000275 2102	1,000	12.555,7200	12.555,72		14,000	12.328,5194	172.599,27	PAG
04/05/2015	3 000013257 6949	1,000	14.994,9300	14.994,93	21,63	13,000	12.328,5194	160.270,75	PAG
15/05/2015	2 000001288 5102	1,000	17.210,0000	17.210,00	39,60	12,000	12.328,5194	147.942,23	PAG
05/06/2015	3 000013648 6949	1,000	9.469,2700	9.469,27	-23,19	11,000	12.328,5194	135.613,71	SAC PAG
31/08/2015	3 000014289 5949	1,000	28.122,3800	28.122,38	128,11	10,000	12.328,5194	123.285,19	PAG
08/10/2015	3 000014651 5949	1,000	12.555,7200	12.555,72	1,84	9,000	12.328,5194	110.956,67	PAG
08/10/2015	3 000014652 5949	1,000	12.555,7200	12.555,72	1,84	8,000	12.328,5194	98.628,16	PAG
Soma das Entradas		10,000		125.557,20					
Soma das Saídas		7,000		110.238,02					
Estoque Final (31/12/2015)						13,000	11.811,91	153.554,84	
Diferenças						5,000			

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

Importante destacar que em nenhum momento se a alteração dos estoques de mercadorias informados pela Autuada à Fiscalização para as datas de 31/12/14 e 31/12/15, relativos a bens para revenda, mas apenas a exclusão de operações de entrada e saída que não representam movimentação do estoque de mercadorias (com ativo imobilizado e bens de terceiros).

Noutro ponto, a Fiscalização afirma que os contratos e propostas de locação apresentados no “DOC. 18 – CONTRATOS DE LOCAÇÃO” (mídia digital de fls. 1.129) não se prestam a acobertar o trânsito das mercadorias e não substituem a emissão de notas fiscais.

Como já dito, apesar das falhas de escrituração relacionadas ao ativo imobilizado e ao estoque de mercadorias, fato é que as operações realizadas pela Autuada, relativas à entrada e saída de bens e mercadorias em seu estabelecimento, estão regularmente acobertadas por documento fiscal. Assim, os citados documentos de locação, em conjunto com os demais elementos dos autos, apenas reforçam a regularidade de tais documentos fiscais, sem pretender substituí-los.

Despiciendo dizer que contratos e propostas de locação não se prestam a acobertar operações com mercadorias e que, a *contrario sensu*, seus erros ou mesmo sua ausência (já que tal modalidade de contrato não tem forma especial exigida por lei) também não indicam desacobertamento das operações.

Noutro giro, a Fiscalização afirma que em visita ao estabelecimento da Autuada constatou que máquinas de terceiros se encontravam no estabelecimento para manutenção com substituição de peças, ocorrendo muitas vezes confusão entre o que seria prestação de serviço de manutenção (sujeita ao ISS) e fornecimento de peças (sujeito ao ICMS).

Acrescenta que identificou indícios de que nas notas fiscais relativas à prestação de serviços havia mercadorias sujeitas à incidência do ICMS, que acabavam não sendo tributadas e nem mesmo informadas ao Fisco pela Autuada.

Compulsando os autos, não se encontrou elementos que comprovassem as afirmações e nem quaisquer exigências vinculadas às infrações eventualmente visualizadas.

Apesar de se tratar de uma infração possível e até comum quando se fala em atividade de manutenção de veículos automotores, máquinas e equipamentos, a ausência de provas e de exigências nos autos esvazia a acusação fiscal, fazendo dela apenas um reforço retórico em relação às condutas infracionais atribuídas à Autuada, razão pela qual não se aprofundará a discussão do tema.

Os Impugnantes afirmam que não há que se falar em aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75, na medida em que as operações realizadas pela Autuada estão amparadas em notas fiscais idôneas, inexistindo os desacobertamentos apontados pela Fiscalização como fundamento para sua exigência.

Acrescentam que, caso seja mantida a citada multa isolada, seu valor deve ser adequado ao disposto no § 2º, inciso I do art. 55, já que ela foi lançada em montante superior ao limite de 2 (duas) vezes o valor do imposto exigido no Auto de Infração.

O questionamento dos Impugnantes tem razão parcial, pois como visto, os resultados obtidos pelo LEQFID estão artificialmente aumentados pela inclusão de operações que não representam movimentações de mercadorias, conforme CFOPs já listados anteriormente, situação que também se reflete na multa isolada exigida, que é apurada a partir de um percentual do valor da operação desacobertada, qual seja, 20% (vinte por cento) do valor da operação:

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;

(...)

Entretanto, exatamente porque ela é um percentual das operações desacobertadas, os efeitos da exclusão de tais operações no resultado do LEQFID impactarão de forma automática e proporcional a citada multa isolada, corrigindo a situação e atendendo ao pleito dos Impugnantes, na parcela em que ele está correto.

Ressalte-se que o limitador do inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 se refere ao imposto **incidente** na operação, mesmo que não esteja exigido no lançamento e não ao imposto **exigido** no Auto de Infração, como afirmam os Impugnantes:

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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

(Destacou-se)

No presente caso, todas as mercadorias envolvidas na autuação possuem alíquotas de 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento), que quando multiplicadas por 2 (dois) resultam, respectivamente, em limitadores máximos de 24% (vinte e quatro por cento) e 36% (trinta e seis por cento) do valor da operação.

Como a multa isolada em comento é de 20% (vinte por cento) do valor da operação, ela já está automaticamente adequada aos citados limitadores, razão pela qual não procede o questionamento apresentado.

Assim, deve ser mantida a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 em relação às operações desacobertadas que remanescerem no Auto de Infração, posto que em consonância com a legislação de regência do imposto.

Os Impugnantes alegam que, como as operações autuadas não configuram fato gerador do ICMS, não houve falta de recolhimento do imposto, razão pela qual devem ser excluídas as multas de revalidação exigidas no Auto de Infração.

Como o presente Auto de Infração possui exigências de ICMS/OP e de ICMS/ST, estão sendo exigidas, respectivamente, a Multa de Revalidação Simples (50% do ICMS/OP) e a Multa de Revalidação em dobro (100% do ICMS/ST), previstas, respectivamente, no inciso II e no § 2º, inciso III, ambos do art. 56 da Lei nº 6.763/75:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Assim como na multa isolada, também aqui o questionamento dos Impugnantes tem razão parcial, pois como visto, os resultados obtidos pelo LEQFID estão artificialmente aumentados pela inclusão de operações que não representam movimentações de mercadorias, situação que também se reflete na exigência de ICMS e, conseqüentemente, na multa de revalidação, que é um percentual do valor do imposto não recolhido, qual seja, 50% (cinquenta por cento) para o ICMS débito e crédito ou 100% (cem por cento) para o ICMS/ST.

Entretanto, exatamente porque as Multas de Revalidação representam um percentual do imposto não recolhido, a redução das exigências de ICMS decorrente da exclusão das operações que não representam movimentações de mercadorias impactará de forma automática e proporcional as multas de revalidação, já que o ICMS será exigido apenas sobre os desacobertamentos remanescentes. Assim, o pleito dos Impugnantes já está sendo atendido, na parcela em que ele está correto.

Pelo exposto, devem ser mantidas as multas de revalidação referentes ao ICMS que remanescer no Auto de Infração.

Os Impugnantes afirmam que o somatório das multas de revalidação e isolada representa mais de 300% (trezentos por cento) do valor do ICMS do Auto de Infração, situação que ofende a razoabilidade, a proporcionalidade e o princípio constitucional do não confisco. Transcrevem jurisprudência do STF e pedem a redução das penalidades.

Porém, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multas que estão corretamente capituladas nos autos e claramente apontadas na legislação estadual, encerrando uma conduta infracional exatamente coincidente com aquela imputada à Autuada.

Quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I, do RPTA, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

RPTA

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia 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: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADECONTRIBUTIVA, 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.

Portanto, não há qualquer impropriedade na capitulação e exigência das multas questionadas no lançamento, razão pela qual elas devem ser mantidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange ao pedido de exclusão da responsabilidade tributária do sócio-administrador, não há como se afastar a coobrigação na forma do art. 135, inciso III do CTN.

Foi eleito corretamente para o polo passivo da obrigação tributária, além da Autuada, o seu sócio-administrador, nos termos dos art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

CTN

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:

(...)

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.

(...)

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e dos negócios sociais da empresa.

No caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, mas sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, consistente na realização de operações desacobertas de documentação fiscal, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para a responsabilização solidária dos sócios.

Induidoso, no caso, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre todas as operações praticadas pela empresa no período que exerceu a sua gestão, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

praticar tais infrações, o que fundamenta sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento da procuradora Isadora Soares Miranda, apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) - alterar o LEQFID, excluindo todas as operações que não representam movimentação de mercadorias na conta “Estoques”, vinculadas ao ativo circulante, com os devidos reflexos nas exigências do crédito tributário; 2) - excluir parcialmente a Penalidade Isolada do art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, mantendo-a apenas em relação às Notas Fiscais nºs 2.389, 3.264, 12.844, 13.206, 14.585 e 14.706, que realmente não foram escrituradas; 3) - excluir integralmente a Penalidade Isolada do art. 55, inciso III, da Lei nº 6.763/75, por não restar configurada a infração em relação às notas fiscais emitidas para imobilização de mercadorias e para estorno de crédito de mercadorias utilizadas em atividade alheia à do estabelecimento e, nas demais situações, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Victor Tavares de Castro, que ainda excluía o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária. Pela Impugnante Tradimaq Ltda, sustentaram oralmente a Dra. Isadora Soares Miranda e o Dr. David Gonçalves de Andrade Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 03 de fevereiro de 2021.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Eduardo de Souza Assis
Presidente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.650/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001367666-23
Impugnação: 40.010149663-87, 40.010149664-68 (Coob.)
Impugnante: Tradimaq Ltda
IE: 186508692.00-70
André Luiz Cunha Melo (Coob.)
CPF: 523.097.386-20
Proc. S. Passivo: David Gonçalves de Andrade Silva/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição da República, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Cumprindo esse comando, o art. 135 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Reproduzindo o texto da norma complementar, a Lei nº 6.763/75 traz em seu art. 21, § 2º, inciso II previsão semelhante:

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:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Observamos que as citadas normas, ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária, limitam sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Estamos, então, diante da hipótese de responsabilização decorrente de uma conduta ilícita por parte de pessoas que possuem poderes especiais na dinâmica da pessoa jurídica autuada.

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do Código Tributário Nacional, se faz necessária a conjugação de dois elementos, que devem ser demonstrados nos autos pelo Fisco:

- a) os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão; e
- b) o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Nesse cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos. Por esta razão, entendo que se deve concluir pela exclusão dos Coobrigados do polo passivo do lançamento.

Sala das Sessões, 03 de fevereiro de 2021.

**Thiago Álvares Feital
Conselheiro**