

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.262/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168410-83  
Impugnação: 40.010128798-78  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.16-99  
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Imputação fiscal de entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal apuradas por meio de levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º, Parte Geral do RICMS/02. Razões de defesa insuficientes para desconstituir o crédito tributário. Mantidas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Imputação fiscal de entrada e saída de mercadorias sujeitas a substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal, apuradas por meio de levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º, Parte Geral do RICMS/02. Razões de defesa insuficientes para desconstituir o crédito tributário. Mantidas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**ICMS - ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - DIVERGÊNCIA DE VALOR.** Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, decorrente da diferença apurada e recolhida pela ora Impugnante e aquela apurada pelo Fisco com base nos arquivos eletrônicos por ela transmitidos. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

Versa a autuação submetida a exame acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS referente a entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, bem como à diferença do imposto apurado e

recolhido em função do levantamento realizado em 30 de novembro de 2005 e o apurado pelo Fisco com base nos arquivos eletrônicos transmitidos.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º e, 55, inciso II, alínea “a” e § 2º.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 400/420, em síntese, aos argumentos seguintes:

- preliminarmente, procede a um breve relato sobre sua operação, ressaltando ser uma gigante do setor varejista, movimentando, diariamente, centenas de milhares de mercadorias em todo o País, as quais são distribuídas através de sofisticada rede de logística e, com base nesse contexto, é possível assegurar que jamais realizou ou realizará qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo retrato documental, seja nas entradas, seja nas saídas, vale dizer, sem o cumprimento da obrigação fiscal mais óbvia, que é a emissão da nota fiscal (ou do cupom fiscal de venda), ou, no caso das entradas, a recepção em seu parque comercial de mercadorias sem a devida cobertura de notas fiscais;

- também é incontestável que enfrenta rotineiramente problemas de ordem operacional, os quais, eventualmente, impactam em seu registro de estoque, não significando dizer que as inconsistências encontradas não são corrigidas;

- parte do crédito tributário lançado teve por base levantamento quantitativo realizado exclusivamente com as mercadorias descritas no Decreto n.º 44.147/05, que inseriu, no Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, o Anexo XV, consolidando a aplicação do regime de substituição tributária, a partir de 1º de dezembro de 2005, para as mercadorias relacionadas na Parte 2, do mencionado anexo;

- logo após a inclusão de diversas mercadorias no regime de substituição tributária foi editada a Resolução nº 3.728/05, dispondo sobre os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes quando da apuração do estoque e do respectivo imposto, em decorrência de tal inclusão;

- em atendimento aos ditames da Resolução nº 3.728/05, efetuou o levantamento do estoque existente em 30 de novembro de 2005, decorrente de mudança no sistema de pagamento do tributo, e transmitiu via internet para a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais;

- ao efetuar o levantamento do estoque e enviar o arquivo eletrônico contendo o Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do Imposto devido a título de substituição tributária, deixou de considerar, em relação a determinadas mercadorias, o saldo existente no estoque em 30 de novembro de 2005, em razão de erro em seu cadastro sistêmico, uma vez que as informações acerca do novo regime de tributação de algumas mercadorias deixaram de ser nele alteradas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- se por um lado não houve levantamento de estoque em 30 de novembro de 2005, nem o recolhimento do imposto, por outro, após 1º de dezembro de 2005, as mercadorias permaneceram sendo comercializadas com a incidência do imposto;

- em muitos casos, recolheu ICMS normal em valor muito superior em comparação ao que teria sido recolhido caso tivesse efetuado o levantamento do estoque à época própria;

- cita um exemplo para ilustrar sua tese;

- em razão das informações acerca do novo regime de tributação deixarem, em alguns casos, de serem alteradas em seu cadastro sistêmico, as mercadorias permaneceram sendo comercializadas com a incidência do imposto estadual, de forma que o procedimento adotado não ocasionou a falta de recolhimento do imposto, nem trouxe prejuízo ao Estado de Minas Gerais;

- se as mercadorias foram comercializadas mediante emissão de documentos fiscais é de se concluir que houve o destaque e o recolhimento do ICMS incidente sobre as saídas, sem que houvesse o aproveitamento do crédito pela entrada;

- em razão do princípio da não cumulatividade inerente ao ICMS não se pode exigir tal imposto sobre os produtos, tampouco a multa de revalidação;

- o levantamento do Fisco decorre da mera aplicação lógica aritmética e, à título de exemplo, apresenta casos concretos para demonstrar que não foram levados em consideração a retratação da movimentação quanto às entradas realizadas;

- assim, as supostas divergências encontradas pelo Fisco decorrem de erro na análise das informações fiscais da empresa, não havendo, portanto, o que se falar em entrada e/ou saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal;

- ainda que a Fiscalização busque conferir às auditorias um alto grau de celeridade na conferência da movimentação de estoque dos contribuintes, mediante a adoção de sistema informatizado, esta dinamização jamais pode ocorrer em preterimento da retratação fidedigna da realidade dos fatos;

- nula é a autuação que capitula infração diversa dos fatos ou ainda os descreve avesso à realidade, mormente em esfera administrativa que é embasada na inafastável aplicação do princípio da verdade material;

- no exíguo prazo para defesa, não há como rebater linha a linha, todos os aspectos levantados por uma fiscalização eletrônica, que mapeia centenas de milhares de operações em um único sistema;

- por outro lado, é bastante razoável imaginar que foram apresentadas razões plausíveis e bem fundamentadas sobre a origem dos pontos levantados, sendo dever do Agente Fiscal acolhê-las, sob pena de se inviabilizar qualquer espécie de defesa, especialmente quando se está diante de um *software* notadamente míope;

- caso a condução deste feito baseie-se única e exclusivamente na "lógica algébrica" que se extrai do sistema, estará sendo-lhe imposta a necessidade de produção daquilo que ficou conhecido na doutrina e na jurisprudência como "prova diabólica";

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o que se exige é a real caracterização das infrações - uma eventual malformação das obrigações acessórias de escrituração do estoque jamais poderia sustentar, sem provas cabais, a acusação de omissão de receitas;

- discorre sobre as particularidades que são inerentes aos estoques de contribuintes que atuam no varejo de grande porte que afastariam a possibilidade de implementar auditorias eletrônicas estritamente algébricas;

- exemplo clássico dessas peculiaridades está no registro de perdas (quebras, furtos etc.), que resultam na perda física do estoque (redução de saldo), embora o reconhecimento desse fenômeno como sendo uma verdadeira "saída" dependa sempre do procedimento de contagem manual das mercadorias na loja;

- é relevante mencionar que a despeito do ajuste de inventário ser ou não realizado - o que só se admite para fins argumentativos - sua grande experiência em todas essas décadas no mercado lhe permite ter noção de uma taxa média de perdas para cada mercadoria, a qual, evidentemente, retorna na conformação do preço de cada item, lhe permitindo não experimentar prejuízos em função daquilo que não é vendido;

- nesses casos, se em preterimento da fiscalização "eletrônica" fosse adotada uma fiscalização mais cuidadosa, seria possibilitado exercer seu direito de defesa, municiando o Fisco Mineiro de todos os elementos necessários para que se chegasse à conclusão de que nunca houve, e nunca haverá, qualquer omissão de entradas e saídas de mercadorias.

Ao final, requer que se julgue nulo o Auto de Infração, por estar o mesmo baseado em levantamento de estoque totalmente dissonante da realidade da Empresa.

### **Da Instrução Processual**

Às fls. 470/489 o Fisco promove a juntada de documentos aos autos e, às fls. 490/491 a Impugnante é da juntada sendo-lhe aberto prazo de 05 (cinco) dias para manifestação.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 492/521, contrariamente ao alegado pela Impugnante, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o Decreto nº 44.147/05 promoveu diversas alterações no RICMS/02, dentre elas, acresceu ao regulamento mineiro o Anexo XV;

- a Resolução nº 3.728/05 dispõe sobre a apuração do estoque e do respectivo imposto, em decorrência da inclusão ou exclusão de mercadorias no regime de substituição tributária;

- cita o art. 194, incisos II e III do RICMS/02;

- o levantamento quantitativo é técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos para apurar a movimentação de mercadoria ocorrida no estabelecimento, tendo sido utilizado o programa intitulado internamente como "Aplicativo Redes – Código de Barras" que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo, resultado de aplicação de critério razoável;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco trabalhou com exercício ou períodos fechados, valendo-se dos registros constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente pelo contribuinte via Sintegra, bem como do conteúdo do relatório “ST – Apuração de Estoque de Mercadorias – Resolução nº 3.728/05 – Demonstrativo Analítico de Estoques”, da mesma forma, obrigatoriamente transmitido pelo Sujeito Passivo.

- o levantamento completo, executado através do programa citado, foi entregue à Autuada;

- o sistema ou programa utilizado trabalhou com os dados de que dispunha, quais sejam, as informações de entradas, saídas e estoques transmitidas pelo próprio Contribuinte via Sintegra, que não são dados “frios”;

- o aplicativo utilizado trabalha tanto os dados de um “gigante do setor varejista” como os de uma empresa de menor porte, importando ao resultado apenas a qualidade e retidão destes dados;

- a Fiscalização agiu com total imparcialidade, sem particularizar o levantamento, analisando os arquivos, os resultados apurados e os relatórios apresentados sem se ater ao porte ou à importância da empresa fiscalizada;

- mesmo admitindo o erro de não ter incluído mercadorias no levantamento de estoque a Impugnante alega que elas continuaram a ser comercializadas com a incidência do imposto estadual, tentando demonstrar através de exemplo numérico que tal procedimento não impingiu prejuízo algum aos cofres do Estado;

- em relação a tal assertiva, cumpre informar que tramitam, em âmbito administrativo, diversos Processos Tributários Administrativos em nome de várias filiais da Defendente, pleiteando restituição de indébitos tributários, exatamente por tributação errônea em operações de vendas de diversas mercadorias, após instituição da substituição tributária, demonstrando que a Impugnante tem pleno conhecimento da maneira correta de proceder nos casos mencionados e sabe usar dos recursos legais disponíveis;

- quanto a solicitação de exclusão da exigência do ICMS e multa de revalidação em relação às entradas desacobertas apuradas em levantamento quantitativo de produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária, faz uma retrospectiva da legislação sobre o tema para afirmar que o entendimento que levou à autuação embasou-se em pareceres, consultas e em diversos acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes;

- é legítima a exigência do imposto, haja vista tratar-se de nova exigência pela ocorrência de outra operação, devendo ser distinguida a operação de entrada desacoberta, sob a qual está sendo exigida a responsabilidade solidária do adquirente pela ausência da documentação fiscal correspondente, da operação de saída, ainda que esta tenha ocorrido com o devido acobertamento de nota fiscal e destaque do imposto, se devido;

- quanto ao não creditamento do imposto relativo a essa mesma entrada, em respeito ao princípio da não cumulatividade, o Sujeito Passivo poderá pleitear o crédito extemporâneo dos valores quitados a título de imposto (obviamente, na hipótese de esta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autuação vir a ser quitada), desde que conforme disposições legais específicas, remanescendo, nesta hipótese, a cobrança da multa de revalidação e respectivos juros devidos, pela infração cometida;

- para cálculo da multa isolada referente às entradas desacobertas foram observadas as disposições do art. 55, § 2º da Lei nº 6.763/75, c/c a Instrução Normativa Sutri nº 03/06;

- a infração é objetiva, ou seja, foi apurada mediante Levantamento Quantitativo de Mercadorias;

- tal levantamento consiste, sim, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é lógico, não se tratando, portanto, de um “*software* notadamente míope”, baseado em “falsas premissas e descuidadas conclusões” como frisado na defesa, tampouco há que se considerar as particularidades operacionais das empresas;

- a Nota Fiscal de entrada nº 892220 constando aquisição, dentre outros, do produto de código 2096938 e 2095475, utilizada como exemplo para demonstrar erros no levantamento fiscal, foi emitida em 30 de novembro de 2005, porém, somente deu entrada no estabelecimento destinatário em 1º de dezembro de 2005, ficando evidenciado o descontrole dos estoques da Autuada;

- portanto, o levantamento fiscal está perfeito não havendo nenhum reparo a ser feito, vez que ficou comprovado haver erros nos controles de estoque da empresa;

- a contestação de levantamento quantitativo só se faz mediante indicação precisa dos erros detectados e/ou apresentação de novo levantamento evidenciando e justificando as diferenças encontradas e os erros apontados pela Impugnante, relativos aos valores e quantidades atrelados ao lançamento de encargos financeiros foram prontamente retificados pelo Fisco;

- cita os arts. 117 e 119 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08;

- discorre sobre o cumprimento de intimações pela Autuada;

- há um desencontro entre os controles internos da empresa e as informações que ela presta ao Estado, como admitido por ela mesma;

- os argumentos no sentido de explicar as incoerências constituem-se em confissão de erro procedimental por parte da empresa;

- a Defendente esquece-se de observar o que dizem os arts. 66, 70, 71,72 e 73 do RICMS/02 que transcreve;

- se a Autuada é, como ela própria se trata, um gigante do comércio varejista nacional, cabe a ela suportar os prejuízos decorrentes de perdas, furtos, roubos ou extravios de mercadorias, tratando-se de fortuito interno e que se insere no risco do empreendimento;

- a intenção do agente é irrelevante, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

**DECISÃO**

Versa a autuação submetida a exame da Câmara acerca das seguintes imputações fiscais, às quais chegou o Fisco mediante levantamento quantitativo e financeiro no exercício de 2005:

1) entradas e saídas de mercadorias elencadas no Decreto n.º 44.147/05 desacobertadas de documentos fiscais apurados em Levantamento Quantitativo relativo ao período anterior à inclusão destas mercadorias no regime de substituição tributária, ou seja, de 1º de janeiro a 30 de novembro de 2005. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei 6.763/75;

2) recolhimento a menor de ICMS referente à diferença do imposto apurado e o recolhido pela ora Impugnante em função do levantamento realizado por ela em 30 de novembro de 2005 em confronto com o apurado pela Fiscalização com base nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo Sujeito Passivo. Tal levantamento foi levado a efeito exclusivamente com as mercadorias descritas no Decreto n.º 44.147/05 e inventariadas pelo contribuinte em 30 de novembro de 2005 em atendimento ao disposto na Resolução n.º 3.728/05. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75;

3) recolhimento a menor de ICMS referente à diferença do imposto apurado e o recolhido pelo contribuinte em função do levantamento realizado por este em 30 de novembro de 2005 em confronto com o apurado pela Fiscalização com base nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo Sujeito Passivo. Tal levantamento foi levado a efeito exclusivamente com as mercadorias descritas no Decreto n.º 44.147/05 e não informadas pelo contribuinte em 30 de novembro de 2005, contrariando o disposto na Resolução n.º 3.728/05. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75;

4) entradas e saídas de mercadorias descritas no Decreto n.º 44.147/05 desacobertadas de documentos fiscais apurados em levantamento quantitativo relativo ao período posterior à inclusão destas mercadorias no regime de substituição tributária, ou seja, de 1º a 31 de dezembro de 2005. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" em relação às saídas e em relação às entradas exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II com aplicação do disposto no inciso III do § 2º do referido artigo para mercadorias sujeitas à substituição tributária, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", todos da Lei 6.763/75.

5) entradas e saídas de mercadorias não especificadas no Decreto n.º 44.147/05 desacobertadas de documentos fiscais apurados em levantamento quantitativo por espécie, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela ora Impugnante, relativo ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" com aplicação do disposto no § 2º do referido artigo (que trata do limitador do valor a exigir da Multa Isolada), todos da Lei n.º 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para consecução dos trabalhos que levaram a tais imputações fiscais o Fisco utilizou-se do programa “Aplicativo Redes”, que tem como instrumento de análise os arquivos eletrônicos enviados mensalmente pelos contribuintes via Sintegra, bem como os arquivos eletrônicos enviados por força da Resolução n.º 3.728/05 em atendimento ao Decreto n.º 44.147/05.

Quantos os dispositivos normativos citados, cumpre destacar:

- o Decreto n.º 44.147, de 14 de novembro de 2005, promoveu diversas alterações no Regulamento do ICMS mineiro - RICMS/02, dentre elas, através de seu art. 3º, acrescentou ao Regulamento o Anexo XV, que traz as regras relativas à substituição tributária nas operações relacionadas à circulação de mercadorias;

- a Resolução n.º 3.728, de 20 de dezembro de 2005, dispõe sobre a apuração do estoque e do respectivo imposto, em decorrência da inclusão ou exclusão de mercadorias no regime de substituição tributária.

No que tange à metodologia utilizada pelo Fisco para desenvolvimento dos trabalhos devem ser ressaltadas as normas que tratam do levantamento quantitativo de mercadorias, procedimento idôneo, conforme art. 194, incisos II e III do RICMS/02, a seguir transcritos:

Art. 194 - Para a 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;
- .....

O levantamento quantitativo de mercadorias constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando a apuração da movimentação de mercadoria ocorrida no estabelecimento.

Frise-se, pela importância, que no caso em tela, a Fiscalização utilizou-se do programa intitulado internamente como “Aplicativo Redes – Código de Barras” que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo, resultado de aplicação de critério razoável.

A utilização desta técnica não é, entretanto, inatacável. Contudo, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, cabe ao Contribuinte, apresentar as falhas existentes.

No caso em análise, como se verá adiante, a ora Impugnante não conseguiu atingir este intento, não sendo possível acolher seus argumentos.

Pela técnica fiscal utilizada não é possível acolher a tese de defesa de que o trabalho fiscal baseia-se em “*falsas premissas e descuidadas conclusões*” apuradas através de um “*software notadamente míope*” que “*desconsidera as particularidades das relações jurídicas existentes no cotidiano real das Empresas*”.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É importante ressaltar que o Fisco trabalhou com exercício ou períodos fechados, ou seja, apurou as irregularidades descritas no Auto de Infração sem a realização, por parte deste, de contagem física das mercadorias em estoque, valendo-se dos registros constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente pela própria Impugnante via SINTEGRA, bem como do conteúdo do relatório “ST – Apuração de Estoque de Mercadorias – Resolução n.º 3.728/05 – Demonstrativo Analítico de Estoques”, da mesma forma, obrigatoriamente por ela transmitido.

O levantamento completo elaborado pelo Fisco, foi entregue à Defendente da seguinte forma:

- os relatórios “Quantitativo Fiscal – Antes ST”, “Verificação – Estoque – ST – Não Informado”, “Quantitativo Fiscal – Após ST” e “Apuração – Quantitativo”, todos, exceto o último (que abrange as outras mercadorias), referem-se a mercadorias especificadas no Decreto n.º 44.147/05;

- em DVD, os arquivos relativos à movimentação das entradas, saídas e estoque de todas as mercadorias indicadas nos levantamentos quantitativos e o relatório enviado pela Impugnante contendo informações sobre “ST – Apuração de Estoque de Mercadorias – Resolução n.º 3.728/2005 – Demonstrativo Analítico de Estoques”.

Foram considerados, para todas as mercadorias que deveriam constar do estoque inventariado em 30 de novembro de 2005 e não o foram, os estoques apurados pelo Aplicativo, naquela data, a partir da aplicação da expressão: EI (estoque inicial)+ Entradas – Saídas = EF (estoque final), em 30 de novembro de 2005, utilizando-se para tal, as informações contidas nos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente, via Sintegra.

O Fisco intimou a Impugnante a apresentar a 1ª via da Nota Fiscal de Entrada n.º 892220 e o livro Registro de Entradas referente ao segundo semestre de 2005, oportunidade em que o Fisco também juntou documentos ao processo abrindo vistas à Impugnante, que não se manifestou.

Não é possível também acolher a tese de defesa quando afirma, na tentativa de provar que não há operações de entradas ou saídas de mercadorias sem acompanhamento de documentação fiscal, que o Fisco, trabalhando dados frios num sistema eletrônico de processamento deixou de considerar vários aspectos operacionais da empresa.

O programa utilizado pelo Fisco para elaboração dos trabalhos fiscais contém dados e informações de entradas, saídas e estoques transmitidas pela própria Impugnante via Sintegra.

Importa registrar que o aplicativo utilizado trabalha tanto os dados de uma grande empresa, como é a Impugnante, quanto os dados de empresas de menor porte do setor varejista. O que altera o resultado é a qualidade e retidão destes dados que, repita-se pela importância, são extraídos das informações prestadas pelos contribuintes em cumprimento a determinação da legislação estadual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, ao contrário do alegado, a Fiscalização agiu exatamente como teria que agir, analisando os arquivos, os resultados apurados e os relatórios apresentados sem se ater ao porte da empresa fiscalizada.

Não foram anexados ou manuseados os documentos fiscais, vez que, por imposição das normas de regência do ICMS, as informações transmitidas, via Sintegra, têm que refletir literalmente as operações de entradas, saídas e estoques do contribuinte informante. É exatamente por isso que o Fisco poderá se valer delas para realizar as análises necessárias para verificação do cumprimento da obrigação principal, pagamento do tributo e até mesmo das obrigações acessórias.

Ao mesmo tempo em que a Defendente afirma possuir um “*sistema de controle de estoques preciso e eficiente*”, admite que em razão de erro em seu cadastro sistêmico, algumas mercadorias não foram incluídas no levantamento de estoque de mercadorias que passaram a sujeitar-se ao regime de tributação por substituição tributária.

Todavia, mesmo admitindo o erro de não ter incluído mercadorias no levantamento de estoque de 30 de novembro de 2005, a Impugnante alega que elas continuaram a ser comercializadas com a incidência do imposto estadual, tentando demonstrar através de exemplo numérico que tal procedimento acabou gerando recolhimento “muito superior” ao que teria sido recolhido se a legislação tivesse sido cumprida, não ímpingindo qualquer prejuízo algum aos cofres do Estado.

Em relação a tal assertiva, cumpre informar que tramitam, em âmbito administrativo, diversos Processos Tributários Administrativos em nome de várias filiais da Defendente, pleiteando restituição de indébitos tributários, exatamente por tributação errônea em operações de vendas de diversas mercadorias, após instituição da substituição tributária, para exemplificar, cite-se apenas alguns processos originados em 2010: PTA n°s 16.000332883.01, 16.000332894.72, 16.000332895.45, 16.000332877.21, 16.000332878.01, 16.000332879.84, 16.000332888.91, 16.000332898.80, etc. , bem como a ementa de acórdão contendo decisão sobre o tema:

ACÓRDÃO: 19.099/11/2ª

RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 16.000332888-91

IMPUGNAÇÃO: 40.010128146-95

IMPUGNANTE: LOJAS AMERICANAS SA

CNPJ: 33.014556/0275-58

PROC. S. PASSIVO: ADRIANA ALBUQUERQUE DA SILVA LEMOS/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/JUIZ DE FORA

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR DO IMPOSTO. DEVIDAMENTE COMPROVADO O RECOLHIMENTO EM DUPLICIDADE DO ICMS E QUE NÃO OCORREU A TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO EM DOBRO AOS ADQUIRENTES, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NACIONAL, SENDO LEGÍTIMO O DIREITO À RESTITUIÇÃO DA PARCELA INDEVIDAMENTE RECOLHIDA AO TESOURO ESTADUAL. IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

A Impugnante solicita a exclusão da exigência do ICMS e multa de revalidação em relação às entradas desacobertas apuradas em levantamento quantitativo de produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária.

Neste sentido, importa lembrar que, a partir de 1º de novembro de 2003 foram modificadas as penalidades constantes da Lei n.º 6.763/75 com as alterações nela introduzidas pela Lei nº 14.699/03.

Após esta modificação o art. 55 sofreu diversas alterações. Mas, prioritariamente, destaca-se o inciso II e alíneas, que lastreou a exigência de multa isolada pelo recebimento de mercadorias desacobertas de documento fiscal em contrapartida à revogação do inciso XXII, transcritos a seguir:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....  
II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos: (Grifou-se)

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;

b) quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do estabelecimento remetente esteja acobertada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

.....  
XXII -

Efeitos de 1º/01/1994 a 06/08/2003 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 9º, ambos da Lei nº 11.363/93:

"XXII - por dar entrada a mercadoria desacoberta de documento fiscal, 20% (vinte por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 10% (dez por cento), na hipótese de a saída ter sido acobertada com documento fiscal e o imposto regularmente recolhido."

(206) Efeitos a partir de 1º/11/2003 - Revogado pelo art. 43, I, "j" e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O entendimento sobre a questão já foi alvo de diversos acórdãos proferidos por este Conselho de Contribuintes, do Parecer DOET/SLT nº 014/04 e da Consulta Interna nº 060/08, transcritos na manifestação fiscal da qual se extrai:

### **PARECER DOET/SLT Nº 014/2004**

**INTERESSADO:** Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

**ASSUNTO:** QUESTIONAMENTOS DIVERSOS.

**REFERÊNCIA:** MEMO. CC/MG Nº 023/2003.

### **DOS FATOS:**

Através do memorando em epígrafe, a Presidência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais nos encaminha diversos questionamentos e sugestões, formulados pelos Conselheiros adiante nomeados, acerca da interpretação da legislação tributária, os quais encontram-se reproduzidos a seguir:

.....  
Sra. Aparecida Gontijo Sampaio:  
.....

#### 3) Situação hipotética:

O Fisco, em alguns casos, tem exigido ICMS, MR e MI por entradas de mercadorias “tributadas” desacobertas, apuradas mediante Levantamento Quantitativo de Mercadorias.

#### Problema detectado:

Nos termos do artigo 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75, estariam corretas as exigências fiscais, inclusive o ICMS e a MR, ou a saída tributada eximiria o contribuinte/destinatário do pagamento do tributo da operação anterior, não recolhido?

.....  
3 – Entendemos devido, no caso, o imposto, a MR e a MI. Considerando que o ICMS é tributo plurifásico, independentemente do fato do adquirente em questão haver dado saída tributada à mercadoria, não se pode desconsiderar a ocorrência da operação anterior, posto tratar-se de fato gerador regularmente previsto em Lei. Logo, por força da solidariedade a que se refere o mencionado artigo 21, VII da Lei nº 6.763/75, poderá o Fisco exigir o imposto e as penalidades cabíveis tanto do remetente quanto do destinatário, sem benefício de ordem. O recolhimento do imposto incidente sobre a saída do adquirente em questão, repita-se, não tem o condão de eximi-lo da responsabilidade relativa à

operação anterior, dado tratar-se de fatos geradores distintos.

.....  
**CONSULTA INTERNA Nº 060/2008 – 26/03/2008**

Assunto: Substituição Tributária

Tema: Mercadoria desacobertada de documento fiscal – solidariedade

**EXPOSIÇÃO/PERGUNTA:**

No Parecer DOET/SLT nº 014/2004 expressou-se entendimento no sentido de ser devida a cobrança de ICMS, MR (e MI) sobre as "entradas de mercadorias tributadas, desacobertadas de documento fiscal", em função do caráter plurifásico desse imposto e da solidariedade prevista no inciso VII do art. 21 da Lei nº 6763/75. Tal entendimento foi o mesmo adotado pelo Conselho de Contribuintes em inúmeros julgamentos: Acórdãos nºs. 14.991/02/2ª, 2.670/02/CE (que reformulou, em parte, a sentença do Acórdão nº 15.588/02/1ª), 16.025/03/1ª, 15.472/03/2ª, 15.706/03/2ª, 16.673/04/1ª, 16.102/04/2ª, 16.951/05/1ª, 17.065/05/3ª e 17.222/05/3ª.

Considerando o entendimento supra, indaga-se:

No tocante à "entrada desacobertada de mercadoria tributada, sujeita à ST interna", poderá ser exigido do destinatário mineiro, além do ICMS/ST, o ICMS relativo à operação própria, em razão de não se conhecer a origem de tal mercadoria? Em caso afirmativo, no cálculo das referidas parcelas de imposto, ao se aplicar a regra estabelecida no inciso I do art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, caberia a dedução do ICMS/operação própria, apurado à alíquota interna?

**RESPOSTA:**

Sim. Nos termos do inciso VII, art. 21 da Lei nº 6763/75 c/c inciso III, art. 56, Parte Geral do RICMS/02, a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro desacobertada de documento fiscal é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e acréscimos legais, inclusive multa por infração para a qual tenha concorrido por ação ou omissão.

O art. 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, por sua vez, dispõe que o estabelecimento destinatário de mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado, a título de ST, quando o

alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Assim, e considerando a plurifasia do ICMS, no caso em análise, o adquirente é responsável pelo imposto relativo à operação anterior. Como esta ocorreu desacompanhada de documento, é devido o ICMS pela operação própria e a título de substituição tributária, além das multas de revalidação e isolada. Para o cálculo do imposto devido a título de ST, deverá ser abatido o valor do imposto cobrado pela operação própria.

DOLT/SUTRI

Veja-se ementas de diversos acórdãos favoráveis à exigência de ICMS e das multas de revalidação e isolada sobre entradas, estoques e saídas desacompanhados de documento fiscal, apurados por levantamento quantitativo:

Acórdão: 16.951/05/1ª

EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatada, mediante Levantamento Quantitativo, entrada de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Corretas as exigências de ICMS, MR e MI. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

Acórdão: 18.440/07/3ª

EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD), entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, ensejando as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. II, da Lei nº 6.763/75. Razões da Impugnante parcialmente aceitas pelo Fisco, que retificou o crédito tributário. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

Acórdão: 17.707/07/2ª

EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constatação mediante levantamento quantitativo financeiro diário, de entradas, estoque e saídas de mercadorias desacobertados de documentação fiscal. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, nos termos da reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco. Corretas, em parte, as exigências de ICMS, multa de revalidação e da penalidade isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

Acórdão: 17.553/07/2ª

### EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO. Constatado mediante levantamento quantitativo financeiro diário realização de entradas, estoque e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante procedimento idôneo, previsto no inciso III do artigo 194 do RICMS/02. Legítimas as exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, alínea "a" da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

Acórdão: 18.689/08/3ª

### EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. As irregularidades foram apuradas mediante levantamento quantitativo financeiro diário - LQFD. Exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei 6763/75 parcialmente procedentes, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. Decisão Unânime.

No que tange ao não creditamento do imposto relativo a essa mesma entrada, em respeito ao princípio da não cumulatividade, destaca-se que a ora Impugnante poderá pleitear o crédito extemporâneo dos valores quitados a título de imposto.

Para cálculo da multa isolada referente às entradas desacobertadas observou-se as disposições do art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c a Instrução Normativa Sutri nº 03/06, que limita o valor da multa indicada a duas vezes e meia o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação.

Desta forma, para todos os produtos cuja alíquota adotada é de 7% (sete por cento), verificou-se a necessidade de aplicação do limite de duas vezes e meia o valor do imposto e no caso dos produtos isentos de tributação foi utilizado o limite de 15% (quinze por cento) do valor da operação.

A Impugnante critica a “mera aplicação de lógica aritmética” da expressão  $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} = \text{Saídas} + \text{Estoque Final}$ , rejeitando a sistemática utilizada pela Fiscalização, afirmando que o levantamento quantitativo fiscal-antes da substituição tributária tomou por inventário final o informado pela Contribuinte por força da Resolução n.º 3.728/05, sem, no entanto, considerar as entradas ocorridas na data do levantamento de estoques, ou seja, 30 de novembro de 2005.

Questiona também a Defendente a aplicação de auditorias que se restrinjam à lógica algébrica, porque, nesse caso, entende que as particularidades operacionais das empresas são desconsideradas.

A infração foi apurada por meio do levantamento quantitativo de mercadorias, tratando-se o mesmo, como visto anteriormente, de técnica fiscal que consiste basicamente, em confrontar os estoques inicial e final com as notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período verificado, combinando quantidades e valores (quantitativo financeiro), a fim de apurar possíveis irregularidades, utilizando-se da equação " $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$ ".

Tal levantamento consiste em uma operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é lógico.

Quanto ao argumento de que entradas ocorridas na data do levantamento de estoques, ou seja, 30 de novembro de 2005 não foram consideradas pela Fiscalização, cumpre esclarecer, em relação a Nota Fiscal de entrada n.º 892220 constando aquisição, dentre outros, dos produtos de códigos 2096938 e 2095475, utilizada como exemplo para demonstrar erros no levantamento fiscal, que a mesma foi emitida em 30 de novembro de 2005, porém, somente deu entrada no estabelecimento destinatário em 1º de dezembro de 2005, como se comprova pela análise da página 000353 do livro Registro de Entradas nº 1 da filial Impugnante, dos relatórios “Itens das Notas Fiscais por Produto” e “Livro Registro Entrada – Notas Fiscais de Entrada” extraídos do programa Auditor Eletrônico versão 3.0.119 da SEF/MG, e páginas 7 e 8 de 40 do “Relatório de Conferência-NFEntrada-ApósST” (fls. 477, 481/484, 485/487 e 488/489).

Verificando tais documentos fica evidenciado-se um certo descontrole de estoques, pois os relatórios “Itens das Notas Fiscais por Produto” e “Livro Registro Entrada – Notas Fiscais de Entrada” são resultado de consultas executadas no programa Auditor Eletrônico, que trabalha com os dados dos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente pelos contribuintes via Sintegra, o que se confirma com a escrituração do livro Registro de Entradas (fls. 475/479), de responsabilidade do próprio contribuinte. E prova que, neste caso, o arquivo reflete (e deve refletir) a escrituração do contribuinte, não havendo a necessidade da manipulação do livro em si, somente em casos específicos, como foi esse, o livro e a nota fiscal são solicitados.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se ainda que, nem sob intimação, a Fiscalização obteve os documentos/livros necessários à conclusão dos trabalhos e à constituição de provas (fls. 471/472). Foi requisitada a 1ª via da Nota Fiscal de entrada 892220 e foi apresentada apenas cópia autenticada da mesma (fls. 473).

Para contestar a diferença apurada no levantamento referente aos produtos de códigos 2096938 e 2095475, a Defendente vale-se de documento interno intitulado “Lançamentos no estoque por Empresa, Centro e Material” (fls. 454, 458, 462 e 466), que traz o registro da referida Nota Fiscal em 30 de novembro de 2005 na coluna “Data Mov”.

Para eliminar quaisquer dúvidas a respeito da data de entrada no estoque da empresa, o Fisco a intimou a apresentar, juntamente com o respectivo LRE, a 1ª via da nota com o intuito de localizar carimbos ou anotações de datas que pudessem indicar a possibilidade de assistir razão à defesa. Constatou-se a inexistência de carimbos ou anotações no corpo e verso da cópia autenticada apresentada (vide verso e anverso do documento de fls. 473).

Outro argumento da Impugnante, diz respeito ao prazo exíguo para defesa, sendo inviável, em seu entendimento, rebater caso a caso apontado no trabalho fiscal.

Importante repetir que a contestação de levantamento quantitativo pode ser feita mediante indicação precisa dos erros detectados nos levantamentos efetuados, apresentação de novo levantamento evidenciando e justificando as diferenças encontradas, bem como documentos que respaldem as alegações. Contudo, no caso dos autos, nenhuma destas providências restou evidenciada dos documentos acostados pela Impugnante.

O Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, determina que na peça defensoria devem ser expostos, de uma só vez, todos os questionamentos que envolvam o lançamento.

Entretanto, verifica-se que, independente do momento, em todas as oportunidades previstas nas normas procedimentais estaduais, foi concedida vista dos autos à Impugnante.

Focando a atenção na questão das diferenças de estoque identificadas, o que se vislumbra é que há um desencontro entre os controles internos da Impugnante e as informações por ela prestadas ao Estado.

Ao admitir haver distorções momentâneas em seu estoque a Defendente argui a particularidade do tratamento dado pela empresa às perdas (quebras, furtos, etc). Assegura que os ajustes de inventário “(saídas)” são feitos periodicamente, informando que, pela experiência que possui, lhe é possível ter “noção de uma taxa média de perdas para cada mercadoria”. Prossegue aduzindo que a partir dessa informação gerencia a fixação dos preços das mercadorias em geral, de forma a neutralizar o prejuízo causado pelas perdas e, em consequência, não causar prejuízo ao Erário, pois assim, o ICMS acaba por ser recolhido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não pode ser acatada, para efeitos de tributação, a argumentação acima que significa que as perdas são identificadas, o saldo dos estoques é regularizado “internamente”, porém, não são emitidas as notas fiscais para baixa dessas mercadorias e estorno do respectivo imposto creditado.

Neste sentido, destaca-se as normas contidas na Parte Geral do RICMS/02:

### CAPÍTULO II

#### Do Crédito do Imposto

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....  
IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

### CAPÍTULO III

#### Da Vedação do Crédito

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

.....  
XI - deva não ocorrer, por qualquer motivo, operação posterior com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante;

### CAPÍTULO IV

#### Do Estorno do Crédito

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:

.....  
V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

.....  
§ 2º O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento.

.....  
Art. 72. Tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente.

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.

O art. 71, inciso V acima transcrito é claro ao impor o estorno do crédito quando houver perdas, roubo, extravio, etc, impossibilitando o raciocínio apresentado pela defesa.

Assim, diante da inexistência de outros elementos carreados aos autos pela Impugnante que pudessem modificar o feito fiscal, e considerando que os valores foram levantados pela Fiscalização com utilização de procedimento idôneo, corretas as exigências contidas no presente lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Revisor), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente ao dia 09 de dezembro de 2005, com base no disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento a Dra. Lorena Muniz e Castro Lage. Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro acima citado, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 06 de julho de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Relatora**

Acórdão: 19.262/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168410-83  
Impugnação: 40.010128798-78  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.16-99  
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Em primeiro lugar, acerca da alegação da Impugnante de que em decorrência de falhas no seu sistema informatizado deixou de incluir determinadas mercadorias sujeitas ao regime de ST no levantamento do estoque final levantado em 30 de novembro de 2005, porém o descumprimento da legislação sob este aspecto teria sido inclusive mais benéfico ao Fisco, na medida que teria ocasionado recolhimentos de ICMS em montante superior ao devido, pois continuou a debitar-se normalmente do imposto nas saídas posteriores das referidas mercadorias, esclareça-se que a matéria já vem sendo apreciada por esta 2ª Câmara em sede de vários pedidos de restituição formulados pela Impugnante, alguns inclusive já deferidos.

Assim, conquanto em tese lhe assista razão no que diz respeito a possíveis pagamentos indevidos, o assunto já se encontra adequadamente em discussão nos autos relativos àqueles pedidos.

Quanto à divergência em si dos votos majoritários, restringe-se a mesma à questão da decadência de que trata o art. 150, § 4º do CTN, em razão da qual parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinta, por força do disposto no art. 156, inciso VII, também do CTN.

Portanto, independentemente de questionamento específico da Impugnante acerca desta matéria, entendo que devem ser excluídas as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 09/12/05, que já não poderiam mais ter sido objeto de lançamento, eis que configurada a homologação tácita das atividades do contribuinte inerentes ao cumprimento das obrigações principal e acessórias praticadas até aquela data.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “autolancamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a pagar o imposto devido sem o prévio exame da*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*autoridade fiscal* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente as mencionadas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento. Omitindo-se o Fisco, a homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele.

Por força da exceção expressa constante da parte final deste dispositivo, no entanto, nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.

E assim deve ser porque, além da falta de razoabilidade, não é de se admitir que, mesmo diante dessas hipóteses, não devesse a obrigação também se extinguir pela inércia do Fisco, até porque, à luz da teoria das obrigações, não existe obrigação *ad aeternum*, de modo que, independentemente de sua natureza ou das circunstâncias que a envolvam, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, segundo o disposto no art. 113 do CTN, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e se extingue com o crédito dela decorrente, sendo certo que, por força do disposto no art. 156, inciso V do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário. Logo, mesmo nos tributos lançados por homologação, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se na forma prevista no art. 173, I do CTN, sob pena de operar-se a decadência deste direito, em face da extinção do crédito.

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

Neste contexto, e não obstante já houvesse firmado o entendimento acima em diversos julgados ao longo da década de 1990, atualmente este Conselho de Contribuintes vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo a antecipação do pagamento, não há o que homologar, afastando assim a retro citada regra especial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para aplicar à hipótese a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo para formalização do crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não na data da ocorrência do fato gerador.

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG (reconfirmado no presente caso), mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese* permaneceria incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V.

*Data maxima venia*, no entanto, tal entendimento não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, e não a atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como da declaração do saldo apurado, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o referido pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

Todavia, cabe lembrar que nem sempre haverá saldo devedor a ser pago.

Realmente, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento propriamente dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos vencedores, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar – *mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito* –, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é o pagamento do tributo propriamente dito, mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão nº 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto



a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges, (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o Em. Ministro do STJ (hoje do STF) Luiz Fux, em voto proferido no REsp. 639376/RS:

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver

antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN. (g.n.)

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o próprio Min. Luiz Fux:

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (g.n.)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem notícia da prática de tal procedimento, forçoso é concluir-se que sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173, que se aplica aos demais tributos.

Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária.

Com estas considerações, julgo parcialmente improcedente o lançamento, por entender que parte do crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 09 de dezembro de 2005* – já se encontrava extinta quando consumada a intimação do Auto de Infração (09/12/10), em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, pelo que já não poderia mais ser objeto de lançamento.

**Sala das Sessões, 09/12/05.**

**Raimundo Francisco da Silva  
Conselheiro**