

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 19.504/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168286-21  
Impugnação: 40.010128791-26  
Impugnante: Adolfo Ferreira da Hora e Cia Ltda  
IE: 001006688.00-50  
Proc. S. Passivo: Valtamir Assunção da Silva  
Origem: DFT/Paracatu

***EMENTA***

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL - DÉBITO/CRÉDITO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - NOVO LANÇAMENTO - DECADÊNCIA PARCIAL.** Constatou-se pelo confronto de documentos extrafiscais com as notas fiscais emitidas, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Decadência operada em relação ao exercício de 2005 com fundamento no art. 173, inciso I do CTN. Parcialmente corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei 6763/75, após a reformulação do crédito tributário pelo Fisco. Acionado o permissivo legal para reduzir a multa isolada aplicada às operações de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária a 10% (dez por cento) do seu valor. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

***RELATÓRIO***

A acusação fiscal versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em meses que menciona de 2005 a 2007, apuradas mediante confronto de documentos extrafiscais, apreendidos no estabelecimento da empresa Autuada, com notas fiscais emitidas.

Os documentos extrafiscais foram apreendidos pelo Termo de Apreensão e Depósito – TAD – nº 021877, 26/01/07, fls. 15.

Instruem-se os autos os documentos de fls. 16 a 347.

Exigem-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c o seu § 2º, Lei nº 6.763/75, para as operações com mercadorias sujeitas à tributação pela técnica de débito/crédito.

Exige-se, também, Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II para as mercadorias sujeitas à tributação pela técnica da substituição tributária.

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente Impugnação às fls. 349/355 e junta documentos de fls. 356/372.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, então, promove correção da capitulação legal, fls. 374/377, abrindo-se vista à Impugnante pelo prazo de 30 dias, de impugnação, com fundamento no art. 120, inciso II, § 1º, do RPTA, com o aperfeiçoamento da intimação em 25/01/2011.

A Autuada novamente se manifesta à fl. 380.

A Fiscalização novamente se manifesta às fls. 382/389.

Na sessão de julgamento de 02/05/11, a 2ª Câmara de Julgamento exara Despacho Interlocutório, fls. 392, para que a Autuada traga aos autos Alvarás de Funcionamento de empresas que menciona.

A Autuada atende a solicitação da Câmara, manifesta-se à fl. 396, junta os alvarás solicitados e outros documentos às fls. 397/416.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 418/424.

Na sessão realizada em 26/06/11, a 2ª Câmara converte o julgamento em diligência para que a Fiscalização informe ou justifique:

1) em relação à multa isolada aplicada, qual o motivo da divergência entre o valor constante do campo “Demonstrativo do Crédito Tributário” do Auto de Infração e o da letra “g” do Relatório Fiscal de fl. 04 e planilha de fl. 013;

2) especificamente quanto à multa isolada referente ao exercício de 2005, qual o fundamento da aplicação parcial do limite mínimo previsto no § 1º do art. 55 da Lei 6.763/75, se o seu valor total é superior a tal limite;

3) a razão pela qual utilizou a proporção das entradas, por alíquota ou regime de tributação (ST), para exigir o ICMS e/ou multas sobre as saídas consideradas desacobertadas, tendo em vista que as respectivas mercadorias encontram-se discriminadas nos documentos extrafiscais anexados aos autos para comprovar tais saídas.

A Fiscalização, em decorrência da medida realizada pela Câmara de Julgamento, reformula o lançamento tributário, motivadamente, fl. 429. Anexa o novo relatório fiscal e planilhas de fls. 430/444, bem como os documentos de fls. 446/496. Também, emite um novo Auto de Infração, de mesmo número do anterior, de fls. 497/498, DCMM de fls. 499.

A Autuada é novamente intimada, oportunidade que lhe é devolvido o prazo de 30 dias, de impugnação, fls. 501/502.

A Autuada adita a sua peça de impugnação, conforme fls. 504.

O Núcleo de Atendimento e Triagem do Conselho de Contribuintes devolve o processo para vistas à Fiscalização do documento juntado à fl. 504.

Por fim, a Fiscalização manifesta à fl. 507.

---

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como descrito no relatório acima, a acusação fiscal versa sobre saídas de mercadorias sem emissão de notas fiscais apuradas mediante confronto de documentos extrafiscais com as notas fiscais emitidas pela Autuada.

A ação fiscal decorreu da apreensão regular de documentos extrafiscais no estabelecimento da Autuada, conforme Termo de Apreensão e Depósito – TAD – de fls. 15.

Com as informações consignadas nos documentos extrafiscais, a Fiscalização apurou o montante de saídas reais, deduzindo as saídas regularmente acobertadas por documentação fiscal.

Não se conformando, a Impugnante argumenta que a conduta da Fiscalização foi autoritária e arbitrária.

Todavia, é de registrar-se que tanto a apreensão dos documentos foi regular, TAD de fls. 15, obedecendo aos procedimentos previstos na legislação tributária, quanto à utilização dos referidos documentos para o confronto com as operações de circulação de mercadorias realizadas pela Autuada.

O citado procedimento efetuado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e prescrito pelo art. 194, inciso I do RICMS/02, nos seguintes termos:

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

A Autuada aduz que alguns dos documentos apreendidos em seu estabelecimento não lhe pertenciam, fazendo o detalhamento.

Porém, na busca da verdade material a 2ª Câmara de Julgamento fez duas medidas, uma à contribuinte – Despacho Interlocutório -, possibilitando-lhe trazer aos autos documentos (alvarás de funcionamento e outros).

A outra medida – diligência – endereçada ao Fisco motivou a reformulação do lançamento pela fiscalização, conforme documentos de fls. 429/499.

Infere-se dos argumentos e provas apresentados pela Autuada e pela Fiscalização que a documentação apreendida realmente está relacionada com as atividades da Contribuinte-impugnante, inclusive, valendo-se de documentos de controle de vendas de outra empresa baixada de propriedade do sócio administrador da ora Autuada.

Mas, a partir das medidas da 2ª Câmara de Julgamento houve reformulação profunda do lançamento tributário, pelo que, para resolver a presente contenda deve a análise empreender-se no lançamento a partir das reformulações efetuadas pela fiscalização, evidentemente, que há de se considerar todo o conjunto probatório dos autos. Senão veja-se.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A primeira reformulação deu-se após a Impugnação da Autuada, oportunidade que a fiscalização corrige a capitulação legal, emitindo novo Auto de Infração, com a mesma numeração do anterior.

Em face de tratar-se de novo lançamento e não de mera reformulação do lançamento anterior, o Fisco, corretamente, devolveu o prazo de Impugnação à Impugnante, nos termos do art. 120, inciso II, § 1º do RPTA.

Com isto, o lançamento aperfeiçoou em 25/01/2011, quando a intimação da correção procedida pela fiscalização foi efetivada, conforme documentos de fls. 378/79.

Neste sentido, em face do disposto no art. 173, inciso I do CTN, os fatos geradores ocorridos até 31/12/05 encontram-se decaídos.

Portanto, as exigências de ICMS e multas relativas ao exercício de 2005 devem ser excluídas do lançamento tributário.

Quanto à segunda reformulação procedida pela fiscalização, também, lavrou-se um novel Auto de Infração, com a mesma numeração dos anteriores, fls. 497/498, com intimação para aditar à Impugnação às fls. 501/502, aperfeiçoando-se em 01/09/11.

Após a segunda reformulação do Auto de Infração, restaram diminutas exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada relativamente às operações de saídas de mercadorias alcançadas pela sistemática de débito/crédito. Restou, também, multa isolada relativamente às operações de saídas de mercadorias alcançadas pelo regime da substituição tributária.

As exigências fiscais relativas às operações com circulação de mercadorias alcançadas por ambos os regimes de tributação (débito/crédito e substituição tributária) encontram-se corretas, com a fiscalização fazendo o devido saneamento após a diligência efetuada pela 2ª Câmara de Julgamento, inclusive na aplicação do § 2º do art. 55 da Lei 6763/75.

A fiscalização explica às fls. 421/423 e fl. 429 os motivos que a levou a reformular o crédito tributário, mantendo-se algumas exigências e excluindo-se outras.

Portanto, o crédito tributário remanescente, demonstrado às fls. 439/444 encontra-se correto.

Por outro lado, em relação à multa isolada aplicada para as operações sujeitas ao regime da substituição tributária pode ser aplicado o permissivo legal, graduação da multa por descumprimento de dever instrumental, no caso concreto, por autorização do § 3º do art. 53 da Lei 6763/75, que dispõe:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos (...)

2) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Em face de a Empresa-autuada não ser reincidente, conforme certidão de fl. 509 dos autos, e a infração não ter sido praticada com dolo e dela não ter resultado falta de pagamento do ICMS, aplica-se o permissivo legal para reduzir a multa isolada aplicada em relação às operações sujeitas ao regime da substituição tributária a 10% (dez por cento) do seu valor.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do Auto de Infração de fls. 497/498, dele excluindo-se as exigências fiscais relativas ao exercício de 2005, em face da decadência nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN). Vencido o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso. Em seguida, à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei nº 6763/75, para reduzir a multa isolada aplicada às saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária a 10% (dez por cento) do seu valor. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

**Sala das Sessões, 19 de janeiro de 2012.**

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

**Mauro Heleno Galvão**  
**Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.504/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168286-21  
Impugnação: 40.010128791-26  
Impugnante: Adolfo Ferreira da Hora e Cia Ltda  
IE: 001006688.00-50  
Proc. S. Passivo: Valtamir Assunção da Silva  
Origem: DFT/Paracatu

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Trata-se de divergência quanto à exclusão das exigências relativas ao período de 2005, sob o argumento de que operou-se a decadência, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, tendo em vista que, consoante a decisão da 2ª Câmara, teria ocorrido um novo lançamento.

Segundo a decisão mencionada, o Fisco promoveu a alteração do embasamento legal das exigências, com emissão de novo Auto de Infração e reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para apreciação do Autuado, elementos esses que caracterizariam um novo lançamento.

Ora, com a devida vênia, nenhum dos elementos relacionados pela 2ª Câmara caracteriza novo lançamento.

Para tal conclusão, urge analisar o conceito de lançamento disposto no art. 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, **assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.** (grifou-se)

Da definição do CTN é possível inferir alguns atos que caracterizam um lançamento, a saber:

- a) verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação;
- b) identificação do sujeito passivo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- c) determinação da matéria tributável;
- d) cálculo do montante do tributo devido;
- e) aplicação de penalidades.

A partir desses 5 (cinco) elementos se pode afirmar que apenas 2 (dois) deles é comum a qualquer lançamento, a saber, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação (principal e/ou acessória) e a identificação do sujeito passivo. Portanto, não é difícil concluir que sem essas duas ações não há lançamento.

Contudo, os outros 3 (três) atos podem estar ou não presentes em um determinado lançamento, sem que sua ausência prejudique a sua constituição.

Por exemplo, um lançamento a exigir o IPTU, dentro do prazo previsto para o seu recolhimento, possui apenas a determinação da matéria tributável (base de cálculo) e o cálculo do montante do imposto devido, não tendo aplicação de penalidades. Por outro lado, um lançamento decorrente apenas de descumprimento de uma obrigação acessória, sem reflexo na apuração do tributo, terá apenas a exigência de penalidade.

Assim, os 3 (três) últimos elementos são dispensáveis para a promoção do lançamento, sendo certo apenas que necessariamente um deles deve estar presente.

Desse modo, para se caracterizar um novo lançamento em relação a outro já realizado é premente que haja, pelo menos, a alteração do ato identificado como o fato gerador da obrigação e/ou uma nova identificação de seu sujeito passivo, ou seja, a inclusão de uma nova pessoa não anteriormente intimada cumulada com a exclusão da sujeição passiva anterior.

No presente lançamento, o Fisco apenas corrigiu um dispositivo que fora citado no campo das infringências incorretamente, alterando a menção ao § único do art. 39 da Lei nº 6.763/75 para seu § 1º, conforme fls. 1, 375 e 497, porque inexistente aquele, o que demonstra a ocorrência de erro meramente formal.

Saliente-se que não houve qualquer alteração material do embasamento legal do Fisco, o que, se ocorresse, ainda sim, não caracterizaria novo lançamento, se mantido o ato identificado como o fato gerador da obrigação, como exposto.

No caso dos autos, tal ato foi a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, que ao longo do feito fiscal não foi alterado, vale dizer, a acusação fiscal manteve-se a mesma quanto à infração constatada.

Portanto, não houve novo lançamento, mas apenas a reformulação do crédito tributário decorrente do exercício do contraditório por parte do Autuado, nos termos do inciso I do art. 145 do CTN:

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

I - impugnação do sujeito passivo; (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que o próprio RPTA/MG prevê a hipótese de alteração da fundamentação legal como reformulação do crédito tributário, conforme § 1º de seu art. 120:

Art. 120 (...)

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

Como já exposto, a alteração do valor do crédito tributário e a inclusão de nova fundamentação legal (dispositivos da legislação que motivam o lançamento) ou material (conjunto probatório) por não se referir aos elementos básicos do lançamento (ato identificado como o fato gerador da obrigação e a identificação de seu sujeito passivo), por certo, não configura novo lançamento.

Já a hipótese de alteração da sujeição passiva prevista no § 1º do art. 120 retrocitado se refere apenas à situação em que se exclui ou acrescenta pessoa ao polo passivo, mantendo-se pelo menos uma das originalmente incluídas. Por outro lado, a hipótese de inclusão de uma nova pessoa não anteriormente intimada cumulada com a exclusão da sujeição passiva anterior configuraria novo lançamento.

No caso dos autos, como exposto, ocorreu apenas um erro formal na consignação de um dos dispositivos relacionados no Auto de Infração, motivo pelo qual julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 497/498.

**Sala das Sessões, 19 de janeiro de 2012.**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso**  
**Conselheiro**