

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.556/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170889-91  
Impugnação: 40.010130334-76  
Impugnante: Lojas Americanas S/A  
IE: 062000218.03-74  
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 desacobertas 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. 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. Reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco. Entretanto, devem ser excluídas, também, as parcelas de ICMS e multa de revalidação relativas às entradas de mercadorias sem documento fiscal, uma vez que o imposto foi integralmente recolhido na saída destes produtos e ainda, adequar a multa isolada sobre tais entradas ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **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 desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/06 a 31/12/06.

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

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 37/65, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

- as diversas particularidades que são inerentes aos estoques de contribuintes que atuam no varejo de grande porte afastam a possibilidade de implementar auditorias eletrônicas estritamente algébricas, uma vez que, no cotidiano dessas empresas, há situações cuja ocorrência distorcem momentaneamente o controle de estoque;

- as diferenças de estoque se confirmam no dia a dia por roubos, furtos, quebras e, estes fatos não se evidenciam no Sintegra, sistema utilizado pelo Fisco;

- os ajustes de estoque são feitos periodicamente;

- levantamento feito pelo PROVAR/FIA, em parceria com a ABRAS, com 79 (setenta e nove) empresas brasileiras, mostrou as principais causas de perdas no varejo;

- sua experiência em todas as 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 efetivamente vendido;

- há uma gama extremamente relevante de mercadorias no regime de substituição tributária, para as quais, mesmo se houvesse ajuste de inventário, não haveria que se falar em prejuízo ao Erário;

- se, adicionalmente à Fiscalização pelos meios eletrônicos disponíveis, fosse adotado um procedimento mais cuidadoso, preocupado em identificar as vicissitudes do negócio, em vez de apontar, de forma cartesiana uma pretensa compra ou venda sem nota, 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;

- ao imputar em seu sistema os dados das notas fiscais de entrada, adota o procedimento de armazenar os mesmos dados que estão destacados na nota fiscal de seu fornecedor, mas, ao realizar a venda dessas mercadorias, utiliza como padrão a unidade do produto unitário;

- outro erro da Fiscalização atuante foi elencar, no quadro demonstrativo, dezenas de itens sujeitos ao regime de substituição tributária por convênios e/ou protocolos, hipótese em que a retenção e recolhimento do ICMS são feitos na etapa inicial da circulação de mercadorias;

- ainda que tivesse adquirido mercadorias desacobertas de documentação fiscal, o que se admite apenas para fins de argumentação, é fato incontroverso que tais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entradas somente foram identificadas em razão do excesso de saídas regularmente documentadas;

- 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;

- cita o Acórdão nº 18.889/08/1ª para concluir que devem ser excluídas as exigências de ICMS e multa de revalidação, relativas às supostas entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, não sujeitas ao regime de substituição tributária;

- no caso vertente, a penalidade ora aplicada desvirtuou seu propósito, passando de instrumento preventivo e educativo para impedir a falta de cumprimento da obrigação principal, em meio de o Estado se locupletar sem causa, operando-se verdadeiro confisco;

- não há como rebater centavo a centavo, 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";

- 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;

Ao final, requer a nulidade do Auto de Infração, em razão do flagrante equívoco cometido pela Fiscalização na percepção dos fatos e, subsidiariamente, requer sua total improcedência.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 172/197, contrariamente ao alegado pela Impugnante, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o Auto de Infração observou os requisitos formais e legais necessários e suficientes para sua plena eficácia;

- o levantamento fiscal foi elaborado utilizando-se o Levantamento Quantitativo de Mercadorias, procedimento idôneo, conforme art. 194, incisos II e III do RICMS/02 que se constitui em técnica fiscal baseada em princípios matemáticos que apura a movimentação de mercadoria ocorrida no estabelecimento;

- o "Aplicativo Redes – Código de Barras" 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

- que trabalhou com exercício ou períodos fechados, ou seja, apurou as irregularidades sem a realização de contagem física das mercadorias em estoque, valendo-se dos registros constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos, obrigatória e mensalmente pelo Contribuinte, via Sintegra;
- o levantamento completo, executado através do programa citado, foi entregue à Autuada em um CD;
- o sistema utilizado trabalhou com os dados de que dispunha, quais sejam, as informações de entradas, saídas e estoques transmitidas pela própria Contribuinte via Sintegra, 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;
- ao contrário do alegado, a Fiscalização Mineira, como historicamente se verifica, apresentou conduta irretocável, adotando a mesma postura que sempre norteou seu comportamento, agindo de maneira impecável, com total imparcialidade, sem particularizar o levantamento, analisou os arquivos, os resultados apurados e os relatórios apresentados sem se ater ao porte ou à importância da empresa fiscalizada;
- não foram anexados ou manuseados os documentos fiscais, vez que as informações transmitidas via Sintegra tem que refletir, fidedignamente, as operações de entradas, saídas e estoques do contribuinte fiscalizado;
- ao mesmo tempo em que afirma possuir um “*sistema de controle de estoques preciso e eficiente*”, a Impugnante admite ser “... *impossível negar que são vários os acontecimentos cotidianos que, a despeito de todo zelo da Empresa, interferem diretamente na quantificação dos estoques*”;
- a Impugnante assume então a ocorrência cotidiana de erros que, ressalte-se, são comuns a diversos outros ramos de atividade, não sendo privativos de sua realidade;
- todas as divergências detectadas, tanto em relação à codificação das mercadorias vendidas, como em relação às quantidades apuradas nas contagens físicas de estoque redundam no ledor engano de que o acerto contábil das diferenças apuradas acabaria por acertar, a parte fiscal, o que, é importante dizer, não é verdade;
- se as informações que o contribuinte é obrigado a repassar ao Fisco não espelham a realidade vivenciada por este, a responsabilidade por tais falhas é somente sua, cabendo-lhe arcar com as consequências de seus atos ou omissões. Entretanto, a Autuada, em sua defesa, tenta inverter tal responsabilidade, acusando o Estado;
- se a empresa emitisse os documentos fiscais exigidos em regulamento, nos casos específicos tratados na presente autuação, tanto os arquivos do Sintegra como o Registro de Inventário refletiriam as ocorrências cotidianas desta;
- a Impugnante tem conhecimento da maneira correta de proceder e, sua argumentação é mais uma confissão de erro procedimental;
- cita e transcreve os dispositivos do RICMS/02 sobre os procedimentos em casos de perdas, roubo, extravio;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- se a Autuada é, como ela própria se trata, um gigante do comércio varejista nacional, cabe a ela como a qualquer outro contribuinte, de maior ou de menor porte que a mesma, suportar os prejuízos decorrentes de perdas, furtos, roubos ou extravios;
- caso a regularização contábil e fiscal das diferenças de estoque não se efetive por meio de notas fiscais, novas divergências serão identificadas em procedimentos fiscais futuros e a empresa estará sujeita às mesmas autuações;
- em relação ao pedido de exclusão das exigências do ICMS e multa de revalidação em relação às entradas desacobertas apuradas em levantamento quantitativo de produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária, procede a uma análise da legislação para concluir que este não deve ser acatado;
- este entendimento embasou-se em pareceres, consultas e em diversos acórdãos proferidos por este nobre Conselho;
- é legítima a exigência do imposto, haja vista tratar-se de nova exigência pela ocorrência de outra operação, devendo ser distinguidas 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;
- 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 autuação vir a ser quitada), desde que se atentando às disposições legais específicas, remanescendo, nesta hipótese, a cobrança da multa de revalidação e respectivos juros;
- para cálculo da multa isolada relativa às entradas desacobertas observou-se o art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75, combinado com a Instrução Normativa SUTRI n.º 03/06;
- transcreve o Parecer DOET/SUTRI n.º 009/06;
- a infração é objetiva;
- o conhecimento que a Fiscalização adquiriu ao longo dos trabalhos de monitoramento das atividades deste Contribuinte, a partir de 2008, através do qual ficou evidenciado o descontrole dos estoques da empresa;
- o “Aplicativo Redes” está preparado para considerar a movimentação ocorrida num período, no mínimo, de um mês, o que implica dizer que, um lapso de horas existente entre a entrada de mercadorias e o seu registro, ainda que manual, nos controles da empresa não ocasionaria diferença de quantidade nos estoques;
- cita os arts. 167 do Anexo V e 165 da Parte Geral, ambos do RICMS/02;
- a realidade é que as Lojas Americanas S/A adotam um procedimento errado, impróprio, irregular e desaconselhável sob qualquer ponto de vista, seja administrativo/gerencial, contábil ou fiscal, qual seja, utiliza a data da emissão das notas fiscais de entrada em seus controles internos e para fins contábeis e, contrariamente, adota a data da efetiva entrada (supõe-se que seja a da efetiva entrada) para fins fiscais;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- se o levantamento fiscal fosse diário, as diferenças apuradas seriam infinitamente superiores e, caso a apuração fosse mensal, todas as entradas com acompanhamento de notas fiscais emitidas em um mês e a efetiva entrada no início do mês seguinte, inevitavelmente ocasionariam diferenças no quantitativo fiscal;

- um documento interno não tem valor legal, mormente quando se contrapõe à escrita fiscal oficial do contribuinte, representada neste caso, pelos arquivos transmitidos via Sintegra;

- a contestação de levantamento quantitativo só se faz mediante indicação precisa dos erros detectados e/ou apresentação de novo levantamento;

- cita e transcreve os arts. 117 e 119 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA/MG;

- o levantamento fiscal está perfeito não havendo nenhum reparo a ser feito, vez que ficou comprovado mais um equívoco da Defendente e o correto apontamento dos erros nos controles de estoque da empresa;

- correta também se afigura, a imposição das multas de revalidação e isolada, que não se excluem;

- os percentuais de multas exigidos no lançamento estão fixados na Lei n.º 6.763/75;

- quanto as alegações de inconstitucionalidade e impropriedade de textos regulamentares, por exceder as competências do Órgão Julgador, nos termos do art. 110 do RPTA/MG;

- cita o art. 136 do Código Tributário Nacional;

- as infrações descritas no Auto de Infração são formais e objetivas e encontram-se perfeitamente caracterizadas.

Ao final, entende como corretas as exigências contidas no lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais, às quais chegou o Fisco mediante levantamento quantitativo e financeiro no exercício de 2006:

1) saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais apurados em levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Impugnante. 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 n.º 6.763/75;

2) recolhimento a menor de ICMS referente à operação própria, em função da entrada de mercadorias desacoberta de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Impugnante. Exigências de ICMS e Multa de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei n.º 6.763/75.

### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar as questões postas pela Defendente em relação aos meios utilizados pela Fiscalização para chegar às imputações fiscais e, conseqüente apuração do crédito tributário e se estes fatos gerariam a nulidade do lançamento.

Sustenta a Impugnante que se, adicionalmente à Fiscalização, pelos meios eletrônicos disponíveis, fosse adotado um procedimento mais cuidadoso, preocupado em identificar as vicissitudes do negócio, em vez de apontar, de forma cartesiana uma pretensa compra ou venda sem nota, 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.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

### **SEÇÃO III**

#### **DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;  
.....

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....

O Auto de Infração observou os requisitos formais e legais necessários e suficientes para sua plena eficácia, estando amparado, dentre outros, em dispositivos da legislação mineira.

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.

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada pode-se concluir que o trabalho fiscal não se baseia em procedimento sem cuidados ou despreocupado em identificar as vicissitudes do negócio, como sustenta a Impugnante.

Por estes fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos



fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Da análise do Auto de Infração em apreciação em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

### **Do Mérito**

Relembrando o cerne do lançamento tem-se que o Fisco imputa à Defendente o cometimento das seguintes irregularidades:

1) saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais apurados em levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Impugnante. 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 n.º 6.763/75;

2) recolhimento a menor de ICMS referente à operação própria, em função da entrada de mercadorias desacoberta de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Impugnante. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei n.º 6.763/75;

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.

Pela técnica fiscal utilizada não é possível acolher, além dos pontos já destacados, a tese de defesa de que o trabalho fiscal baseia-se em falsas premissas apuradas apenas através de um *software*, não tendo sido feita contagem física.

Isso porque, 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.

O levantamento completo elaborado pelo Fisco foi entregue à Defendente.

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.

Ressalte-se que 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 falhas em seu cadastro sistêmico.

Por outro lado, 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 aspecto, sustenta o Fisco que a hipótese de a saída ter sido acobertada com documento fiscal e o imposto regularmente recolhido passaram a não ter a importância que tinha, posto que a possibilidade de redução da pena sob esta condição não foi recepcionada pela nova ordem legal. E mais, o percentual da multa foi aumentado, indicando que tal infringência teria que ser tratada com maior rigor, de forma condizente com a falta cometida.

Conclui o Fisco que a intenção do legislador era de penalizar o infrator pelo cometimento de quaisquer das irregularidades listadas no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 de forma equitativa, dando a todas elas o mesmo peso e o mesmo tratamento.

E, continua, afirmando que o legislador passou a dar a todas as infringências relacionadas a entradas e saídas desacobertas o mesmo tratamento tributário, ou seja, deve ser exigido o ICMS e as multas de revalidação e isolada, sendo este o entendimento exarado no Parecer DOET/SLT n.º 014/04, em consultas respondidas pela SUTRI/SEF e em decisões do Conselho de Contribuintes.

Contudo, embora a questão levantada pelo Fisco possa ser sim considerada, sendo possível ao contribuinte creditar-se de valores pagos, como economia administrativa e procedimental, também é possível tomar outro rumo.

Neste caso, não se pode fazer uma vinculação entre a obrigação principal e a acessória. Enquanto a primeira decorre da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, a segunda diz respeito ao descumprimento de regra de controle, ou seja, a correta emissão e registro de documentos fiscais.

Resta evidenciada a legitimidade da multa isolada aplicada, mas em relação à obrigação principal, o próprio Fisco reconhece o recolhimento do imposto, na modalidade certa (diferentemente das exigências relativas ao estoque de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como visto, na apuração de entradas desacobertas pelo Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria (LQEM) ora em análise, tais entradas surgem do excesso de saída da mesma mercadoria, e esta saída ocorreu devidamente tributada pelo imposto.

Neste sentido, ao recolher o imposto pelo seu valor total (no conjunto das operações), sem crédito pela entrada do produto, a Impugnante acabou por realizar aquilo que pretende o Fisco, ou seja, responsabilizar-se pelo ICMS devido na operação anterior (desacoberta).

Neste caso, a manutenção do ICMS nas entradas equivale a uma duplicidade de exigências sobre um mesmo fato, considerando que o produto fora integralmente tributado na saída.

Desta forma, como já ressaltado, por questão de economia, pois em momento algum é negado o crédito, deve ser procedida a exclusão do ICMS e da respectiva multa de revalidação nas entradas desacobertas de mercadorias tributadas pelo regime de débito e crédito.

Sendo assim, a Multa Isolada relativa aos dois itens deve ser adequada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, aplicando-se o percentual de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo apurada pelo Fisco.

Destaque-se que, na hipótese diversa da traçada acima, em respeito ao princípio da não cumulatividade, a ora Impugnante poderá pleitear o crédito extemporâneo dos valores quitados a título de imposto.

Para cálculo da Multa Isolada referente às entradas desacobertas observou-se as disposições do art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c a Instrução Normativa SUTRI n.º 03/06, que limita o valor da multa indicada a duas vezes e meia o 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, rejeitando a sistemática utilizada pela Fiscalização.

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

Porém, 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 "Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 em relação ao crédito tributário remanescente após a reformulação procedida pelo Fisco.

O Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, determina que na peça defensiva 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.

Entretanto, 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:

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

E é exatamente este o entendimento exarado na Consulta de Contribuinte n.º 095/99, cuja parte que interessa ao presente caso, adiante se transcreve:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N.º 095/99

(MG de 08/07)

PTA N.º: 16.000017632.33

CONSULENTE: Cooperativa de Produtores Artesanais de Belo Horizonte Ltda

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

ASSUNTO:

COOPERATIVA DE PRODUTORES ARTESANAIS - MICRO GERAES - RECEITA BRUTA TRIMESTRAL ANUAL - A cooperativa de produtores artesanais enquadra-se no regime do Micro Gerais desde que operem, exclusivamente, em nome dos cooperados e para apuração de sua receita bruta trimestral ou anual aplicam-se, quanto a valores que não a integram, dispositivos do tratamento tributário da Empresa de Pequeno Porte.

EXPOSIÇÃO:

A consulente informa que se encontra enquadrada no sistema de recolhimento previsto para as cooperativas de produtores artesanais, conforme os artigos 5º e 7º do Anexo X do RICMS, código 32.

Esclarece que comprova suas saídas mediante emissão de notas fiscais modelo 1 e modelo 2.

Explica que vem formular consulta visando esclarecer procedimentos corretos sobre operações de circulação de mercadorias realizadas pela cooperativa, inclusive as praticadas com seus cooperados, posto que não se encontram claramente dispostos na regulamentação do Micro Gerais.

(...)

3 - Quebras e perdas:

Ocorrendo quebra ou perda de mercadoria entregue à cooperativa para venda será emitida nota fiscal conforme previsto no artigo 71, inciso V e artigo 73, Parte Geral do RICMS/96, sem débito do imposto, já que não houve utilização de crédito. O valor das mercadorias perdidas não será considerado na apuração da receita bruta global do trimestre.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

CONSULTA:

(...)

3 - O procedimento descrito no item 3 da exposição está correto?

(...)

RESPOSTA:

(...)

3 - Pode-se adotar tal procedimento dado que a emissão de nota fiscal nos termos do artigo 73, Parte Geral do RICMS/96, presta-se não apenas para o estorno do crédito, quando há a apropriação deste proveniente de operação anterior, mas também para que se proceda à correção do fluxo quantitativo, ocorrido o perecimento ou deterioração das mercadorias.

(...)

DOET/SLT/SEF, aos 7 de julho de 1999.

Kalil Said de Souza Jabour - Assessor

Edvaldo Ferreira - Coordenador

Efetivamente são realizados, pela Impugnante, apenas ajustes contábeis, sem relação com a área fiscal e a legislação acima descrita. Assim, os arquivos eletrônicos por ela transmitidos somente iriam contemplar essa nova apuração, ou seja, quantidades e valores corretos existentes em estoque, se tais acertos fossem trazidos para a escrita fiscal, o que se daria através da emissão de documentos fiscais para este fim.

Portanto, se as informações que a ora Impugnante é obrigada a repassar ao Fisco não espelham a realidade por ela vivenciada, a responsabilidade por tais falhas é sua e não há como promover quaisquer reparos ao trabalho fiscal sem que haja provas da efetiva ocorrência das situações postas pela Defendente.

É claro que, se a Impugnante emitisse os documentos fiscais exigidos em regulamento, nos casos específicos tratados na presente autuação, tanto os arquivos do Sintegra como o livro Registro de Inventário refletiriam as ocorrências cotidianas desta.

Em relação às multas aplicadas discorda a Impugnante de seu montante e forma.

Neste sentido, questiona a Impugnante a aplicação conjunta das Multas de Revalidação e Isolada, defendendo a impossibilidade da aplicação cumulativa das penalidades constantes no art. 56, inciso II e no art. 55, XXVI, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Ocorre que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, refere-se ao descumprimento da obrigação principal, ou seja, o não pagamento de ICMS devido, a saber:

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

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

.....  
II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.  
.....

Já a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma Lei n.º 6.763/75 foi exigida pelo aproveitamento indevido de crédito do imposto, ou seja, por descumprimento de obrigação acessória.

Importante verificar a conduta a ser sancionada descrita por tal dispositivo legal:

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:

.....  
XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;  
.....

Portanto, as multas exigidas tratam de infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Outrossim, a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como se depreende da leitura da Apelação Cível n.º 1.0672.98.011610-3/001, cuja ementa é a seguinte:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências de ICMS e multa de revalidação relativas às entradas desacobertadas em operações não sujeitas ao regime de substituição tributária e adequando-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6763/75 incidente sobre tais entradas desacobertadas ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do citado dispositivo. Vencidos, em parte, os Conselheiros Bruno Antônio Rocha Borges (Revisor) e Marco Túlio da Silva, que não concordavam com a adequação da multa isolada. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Deiwson Alexandre Crestani e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 01 de março de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Relator**

Cam

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

---

Acórdão:	19.556/12/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000170889-91	
Impugnação:	40.010130334-76	
Impugnante:	Lojas Americanas S.A.	
	IE: 062000218.03-74	
Proc. S. Passivo:	Márcio da Rocha Medina/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Bruno Antônio Rocha Borges, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Como se verifica da decisão proferida, o lançamento foi julgado parcialmente procedente, nos seguintes termos:

ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências de ICMS e multa de revalidação relativas às entradas desacobertadas em operações não sujeitas ao regime de substituição tributária e adequando-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6763/75 incidente sobre tais entradas desacobertadas ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do citado dispositivo. Vencidos, em parte, os Conselheiros Bruno Antônio Rocha Borges (Revisor) e Marco Túlio da Silva, que não concordavam com a adequação da multa isolada. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Deiwson Alexandre Crestani e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo.

No caso, também julgo parcialmente procedente o lançamento, excluindo-se as exigências de ICMS e multa de revalidação relativas às entradas desacobertadas em operações não sujeitas ao regime de substituição tributária.

Do ponto de vista da exigência de ICMS e multa de revalidação em função da entrada, cabe destacar que em regra a operação de entrada em si não é fato gerador do ICMS, exceto em casos específicos previstos na legislação, e essa foi a acusação fiscal, entrada desacobertada. Ademais, no caso concreto, a entrada desacobertada decorre do excesso de saída, com recolhimento do imposto pelo valor total da saída, no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que a manutenção da exigência até configuraria exigência em duplicidade, ao não se lançar o crédito pela entrada.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da discordância quanto à adequação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6763/75 incidente sobre tais entradas desacobertas ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do citado dispositivo, pelos fundamentos a seguir expostos.

A aplicação da referida adequação, defendida no voto vencedor, equivale a afirmar que não incide imposto na operação anterior, da qual decorreu a entrada de mercadoria desacoberta de documentação fiscal no estabelecimento autuado.

Trata-se da multa isolada aplicada em função da acusação fiscal de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, então capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6763/75, que assim dispõe:

**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:

I - (...)

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:

**Efeitos de 1º/01/1976 a 31/10/2003 - Redação original:**

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

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

**Efeitos de 28/12/1991 a 31/10/2003 - Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.562, de 27/12/91 - MG de 28.**

*"a - quando as infrações a que se refere o inciso forem apuradas pelo Fisco, com base em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;"*

**Efeitos de 1º/01/1976 a 27/12/1991 - Redação original:**

*"a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base no*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*lançamento efetuado 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;

(...)

Ainda que tenha sido afastada a exigência de ICMS em função da acusação de entrada desacobertada, a operação está no rol daquelas tipicamente incluídas entre as hipóteses de incidência do ICMS, pois não se trata de mercadorias isentas ou não tributadas, ou seja, incide imposto na operação, e fosse a acusação receber mercadoria desacobertada, em tese até se poderia cogitar de manter-se a exigência face à responsabilidade solidária pelo não recolhimento do imposto na operação anterior.

Demonstrado que incide imposto na operação em comento, não é possível a adequação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6763/75 incidente sobre as entradas desacobertadas ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do citado dispositivo.

**Sala das Sessões, 01 de março de 2012.**

**Bruno Antônio Rocha Borges  
Conselheiro**