

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.622/12/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168252-40  
Impugnação: 40.010128966-08  
Impugnante: Casa Bahia Comercial Limitada  
IE: 067846808.42-62  
Proc. S. Passivo: Rodrigo Mauro Dias Chohfi/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-2

### **EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Mantidas, parcialmente, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c inciso III do § 2º do mesmo artigo, quando aplicável, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo em exercício fechado, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2005.

Exige-se ICMS, a respectiva Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 c/c inciso III do § 2º do mesmo artigo, quando aplicável, e a Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso II do art. 55 da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 55/79.

Em virtude da impugnação apresentada, o Fisco promoveu a reformulação do crédito tributário às fls. 237/274, com esclarecimentos às fls. 229/234.

Regularmente intimada, a Impugnante apresenta Aditamento à sua Impugnação, de fls. 761/791.

Por sua vez, o Fisco se manifesta às fls. 899/903.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 908/926, opina pela procedência parcial do lançamento.

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, parcialmente, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo naquilo que com esta não conflitar.

### **Da Preliminar**

Sustenta a Impugnante a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que o Fisco não procedeu a uma efetiva análise dos documentos fiscais, na esteira do que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

O trabalho fiscal tem por lastro os registros efetuados nos arquivos eletrônicos enviados pela própria Autuada, via SINTEGRA, nos termos do Convênio 57/95. O mencionado ajuste assim estabelece:

Cláusula primeira A emissão por sistema eletrônico de processamento de dados dos documentos fiscais previstos no Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970, que instituiu o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, e no Convênio SINIEF 06/89, de 21 de fevereiro de 1989, bem como a escrituração dos livros fiscais, a seguir enumerados, far-se-ão de acordo com as disposições deste Convênio:

I - Registro de Entradas;

II - Registro de Saídas;

III - Registro de Controle da Produção e do Estoque;

IV - Registro de Inventário; e

V - Registro de Apuração do ICMS.

§ 1º Fica obrigado às disposições deste Convênio (grifo nosso), exceto o Microempreendedor Individual (MEI), o contribuinte que:

1. emitir documento fiscal e/ou escriturar livro fiscal em equipamento que utilize ou tenha condições de utilizar arquivo magnético ou equivalente;

2. utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), que tenha condições de gerar arquivo magnético, por si ou quando conectado a outro computador, em relação às obrigações previstas na cláusula quinta;

3. não possuindo sistema eletrônico de processamento de dados próprio, utilize serviços de terceiros com essa finalidade.

§ 5º O contribuinte deverá fornecer, nos casos estabelecidos neste convênio, arquivo digital atendendo às especificações técnicas descritas no Manual de Orientação de que trata a cláusula décima oitava vigentes na data da entrega do arquivo.

(...)

O Manual de Orientação do Convênio 57/95 salienta que:

2.1 - O contribuinte, de que trata a cláusula primeira, está sujeito a prestar informações fiscais em meio magnético de acordo com as especificações indicadas neste manual, mantendo, pelo prazo previsto na legislação da unidade federada a que estiver vinculado, arquivo magnético com registros fiscais referentes à totalidade das operações de entradas e de saídas e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração:";

2.1.1 - por totais de documento fiscal e por item de mercadoria (classificação fiscal) (grifo nosso), quando se tratar de Nota Fiscal, modelos 1 e 1-A e modelo 55, podendo, a critério de cada unidade da Federação, ser exigido neste formato a Nota Fiscal do Produtor, modelo 4, e o cupom fiscal;

(...)

Por sua vez, o Anexo VII do RICMS/02 destaca as obrigações do contribuinte quanto à consistência dos registros e informações contidas nos arquivos magnéticos, da seguinte forma:

#### CAPÍTULO II

##### Do Arquivo Eletrônico

##### SEÇÃO I

##### Do Registro Fiscal

Art. 6º Entendem-se por registro fiscal as informações gravadas em meio eletrônico referentes aos elementos contidos nos documentos fiscais.

Art. 7º A captação e a consistência dos dados referentes aos elementos contidos nos documentos fiscais para o meio eletrônico, a fim de compor o registro, serão efetivadas até 5 (cinco) dias úteis após a data da operação ou da prestação a que se referirem.

Art. 8º O contribuinte poderá retirar os documentos fiscais do estabelecimento, para o registro de que trata o artigo 6º desta Parte, desde que retornem no prazo de 10 (dez) dias úteis, contado do encerramento do período de apuração.

##### SEÇÃO II

##### Das Informações Contidas nos Arquivos Eletrônicos

Art. 9º O arquivo eletrônico de registros fiscais conterá as seguintes informações:

I - tipo do registro;

II - data do lançamento;

III - CNPJ do emitente/remetente/destinatário;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - inscrição estadual do emitente/remetente/destinatário;

V - unidade da Federação do emitente/remetente/destinatário;

VI - identificação do documento fiscal, modelo, série e subsérie e número de ordem;

VII - Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP);

VIII - valores a serem consignados nos livros Registro de Entradas ou Registro de Saídas;

IX - Código da Situação Tributária (CST) da operação.

§ 1º Os registros poderão ser mantidos com características e especificações diferentes das previstas no Manual de Orientação de que trata a Parte 2 deste Anexo, desde que, quando solicitados, sejam fornecidos conforme estabelecido no referido Manual.

§ 2º O fornecimento dos registros fiscais de forma diversa da referida no Manual de Orientação de que trata a Parte 2 deste Anexo dependerá de consulta prévia ao Fisco e, se for o caso, ao Departamento da Receita Federal.

### SEÇÃO IV

Da Forma e Local de Apresentação e da Devolução do Arquivo Eletrônico

Art. 11. A entrega do arquivo eletrônico de que trata o art. 10, observado o disposto no art. 39, todos desta Parte, será realizada, mensalmente, mediante sua transmissão, via internet, para a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações e prestações.

§ 1º O contribuinte deverá verificar a consistência do arquivo, gerar a mídia e transmiti-la, utilizando-se da versão mais atualizada do programa validador SINTEGRA e do programa transmissor TED, obtidos no endereço eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais na internet.

Dessa forma, os arquivos magnéticos transmitidos via SINTEGRA devem espelhar a movimentação de bens e mercadorias dos usuários de sistema eletrônico de dados, autorizando a presunção de que os dados neles registrados são reais e corretos, dispensando a análise individualizada de cada documento fiscal, em especial quando se trata de levantamento quantitativo de mercadorias, consoante inciso II do art. 194 do RICMS/02, cuja performance verifica o resultado das operações realizadas quanto ao aspecto quantitativo, aferindo as compras, vendas e estoques.

Neste sentido, cabe exclusivamente à Impugnante apontar eventuais erros em seus registros e noticiá-los ao Fisco.

Noutro giro, a argumentação de nulidade por inclusão de mercadoria no regime de substituição tributária, sem previsão legal, não é matéria a ser tratada em sede de preliminar, constituindo, pois, matéria de mérito.

No tocante ao terceiro pedido de nulidade, qual seja, a duplicidade de exigência sobre um mesmo fato gerador, aponta a Autuada a existência do PTA 01.000156507-56, devidamente quitado, que se refere, em parte, ao exercício ora fiscalizado.

Sem razão a defesa, no entanto. Naqueles autos, cuidou o Fisco de exigir o imposto devido em decorrência de apropriação irregular de créditos de ICMS, de destaque a menor do imposto e por falta de recolhimento do ICMS/ST.

Uma simples análise das acusações fiscais do PTA 01.00015507-56 (fls. 808/809) permite aferir que as exigências fiscais recaíram sobre operações devidamente acobertadas por documento fiscal, tanto na entrada, quanto na saída de mercadorias.

De modo diverso, no caso ora em análise, o crédito tributário decorre da apuração de entrada, estoque e saída de mercadoria sem documento fiscal. Neste caso, não há qualquer correlação entre este e aquele lançamento, sendo os fatos geradores absolutamente distintos.

Para a apuração das irregularidades deste PTA, todos os documentos que o embasaram, trazidos pela defesa, foram considerados no lançamento relativo ao exercício de 2005. Logo, sobre as mercadorias lançadas nesses documentos não se pode falar em duplicidade de exigências, pois o que se apura por ora é a movimentação sem acobertamento fiscal.

Por todo o exposto, rejeita-se as prefaciais de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/01/05 a 31/12/05, em decorrência de entrada, estoque e saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, apurado mediante Levantamento Quantitativo.

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar, em decorrência da reformulação do crédito tributário ocorrida em 2011, com inclusão de novas infringências, adotando-se regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN.

Importante registrar que o § 4º do art. 150 do CTN estabelece que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”  
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”**

Em decisão recente (19/10/10), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade no art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AgRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

Os SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010(DATA DO JULGAMENTO).

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO REsp 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS EREsp. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, considerando-se o mais recente provimento judicial do Superior Tribunal de Justiça – STJ, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao ICMS deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, em tese, as exigências relativas ao período de 01/01/05 a 22/12/05 encontrar-se-iam fulminadas pela decadência, no entendimento esposado pelo STJ, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 22/12/10.

Mas, no caso dos autos, esta contagem de prazo não se sustenta por dois motivos. Em primeiro lugar, considerando que a apuração se refere a entrada, estoque e saída de mercadoria **sem emissão de documento fiscal**, significa dizer que não ocorreu a antecipação do tributo, logo não era possível ser homologada, a teor do que dispõe o art. 150 do CTN, com a seguinte redação:

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.

De se destacar que a decisão do STJ lançada neste parecer para fundamentar a aplicabilidade do § 4º do CTN não admite nem mesmo a existência de saldo credor no exercício, quando mais a ausência completa de registro das operações e pagamento do imposto.

Adicionalmente, ressalte-se que tratando-se de Levantamento Quantitativo em regime fechado, como é o caso dos autos, o período de apuração compreende o lapso temporal entre o primeiro e o último dia do ano, conforme dispõe o art. 195 da Parte Geral do RICMS/02, a saber:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 1º - Considera-se exercício o período compreendido:

I - entre 2 (dois) balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

II - entre 1º (primeiro) de janeiro e 31 (trinta e um) de dezembro de cada ano, na hipótese de o contribuinte manter apenas escrita fiscal.

Assim, as ocorrências apontadas pelo Fisco se reportam a 31 de dezembro de 2005, último dia do exercício fechado considerado no lançamento. Como a intimação do Auto de Infração ocorreu em 22/12/10, conforme fls. 5, as exigências não estão ofuscadas pela decadência, ainda que se considere o último entendimento do STJ, com base no § 4º do art. 150 do CTN.

No que se refere, especificamente, à alegação da Impugnante de que, em virtude da reformulação do crédito tributário, teria havido um novo lançamento, melhor sorte não a assiste.

Segundo ela, como teve ciência da aludida reformulação somente em 26 de agosto de 2011, conforme fls. 759/760, as exigências relativas ao ICMS devido a título de substituição tributária (ST) estariam decaídas, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

No entanto, a reformulação do crédito tributário operou-se nos termos do que autoriza o disposto no inciso I do art. 145 do CTN, a saber:

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

I - impugnação do sujeito passivo;

Dessa forma, a reformulação se deu no âmbito do contencioso administrativo fiscal, procedimento expressamente autorizado pelo dispositivo transcrito.

A Impugnante se insurge contra o fato de o Fisco não ter certificado no lançamento original que algumas mercadorias estavam sujeitas à substituição tributária, o que teria alterado a acusação fiscal quando da reformulação do crédito tributário.

No entanto, a acusação fiscal permaneceu estritamente a mesma em relação ao lançamento original, qual seja, entrada, manutenção em estoque e saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal.

A certificação de que algumas mercadorias estavam sujeitas à substituição tributária não alterou a acusação fiscal, mas apenas as exigências dela decorrentes.

Para se caracterizar um novo lançamento, inicialmente, deve-se analisar o seu conceito conforme 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;
- 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, imposto de competência municipal, 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 de ofício 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 a alteração de, pelo menos, um dos dois elementos indissociáveis de qualquer lançamento, qual seja, o ato identificado como o fato gerador da obrigação 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 modificou as exigências fiscais, como já exposto.

Assim, mantido o ato identificado como o fato gerador da obrigação que, na hipótese de lançamento de ofício promovido nos termos do inciso V do art. 149 do CTN, se refere à acusação fiscal, não há que se falar, no caso dos autos, em novo lançamento, mas apenas de reformulação do crédito tributário decorrente do exercício do contraditório por parte do Autuado, nos termos do inciso I do art. 145 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que o próprio RPTA/MG prevê a hipótese de reformulação do crédito tributário, em consonância com as disposições do CTN, 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 da matéria tributável ou da penalidade e a inclusão de nova fundamentação legal (dispositivos da legislação que motivam o lançamento) ou material (conjunto probatório), por não se referirem aos elementos indissociáveis 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 pólo 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.

Por todo o exposto, afigura-se imprópria a alegação de decadência do direito de lançar arguida pela Impugnante.

Quanto ao mérito propriamente dito, o Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias (LQEM) tem por finalidade conferir as operações de entradas, saídas e estoque de mercadorias em determinado período, confrontando-se os estoques inicial e final com as notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período fiscalizado, utilizando-se da equação:

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

Infere-se que tal levantamento consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é objetivo e inquestionável, não se tratando, portanto, de meras suposições.

O levantamento quantitativo representa toda a movimentação das mercadorias comercializadas. Assim, se ocorrer a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia, o levantamento informa a existência de “saída sem estoque” (SSE), o que induz à ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Na mesma linha, se ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apurar um estoque de mercadoria menor do que foi declarado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em levantamento físico, induz-se a ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal. Caso a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diferença seja maior, presume, matematicamente, a existência de estoque desacobertado.

As exigências em duplicidade apontadas pela defesa na planilha de fls. 101 foram decotadas pelo Fisco na reformulação do crédito tributário, bem como as aquisições de aparelhos celulares, devidamente comprovadas com a juntada de cópias das notas fiscais, foram lançadas no LQEM, na mesma ocasião.

Ao fazer a seleção dos produtos para execução do levantamento quantitativo, o Fisco não observou, como visto linhas atrás, que alguns produtos estavam sob o regime de substituição tributária havia mais tempo, como os aparelhos de telefonia fixa (Decreto nº 43.708/03) e outros produtos que entraram no regime de substituição tributária no início do mês de dezembro de 2005 (Decreto nº 44.147/05), como colchões, por exemplo.

Com a reformulação do crédito tributário, o equívoco foi corrigido, com a elaboração de 2 (duas) planilhas, uma com os produtos sujeitos ao Regime de Substituição Tributária e outra com produtos do regime Débito/Crédito.

Nesta nova configuração do Auto de Infração, o Fisco modificou as exigências fiscais, resultando numa diminuição do valor do crédito tributário.

No aditamento à Impugnação, a Autuada trás de volta o argumento de que o Fisco não observou os estoques finais existentes e lançados no livro de Registro de Inventário e a falta de lançamento das entradas de aparelhos celulares.

No tocante à primeira alegação, tanto na planilha inicial (fls. 09/52), quanto na planilha da reformulação, percebe-se o lançamento do estoque para vários produtos, extraídos do registro 74 (cópia fiel do livro Registro de Inventário) dos arquivos eletrônicos, conforme demonstram os dados lançados no CD de fls. 53.

Na primeira fase da defesa, a Impugnante exemplificou com o item “Estante Tripla Lukaliam Manaus Padrão Mogno, código 70017”, em que haveria uma diferença de 10 (dez) unidades no estoque final.

Compulsando os autos, constata-se na planilha de fls. 256, que o estoque final lançado pelo Fisco é exatamente aquele pleiteado pela defesa, inclusive quanto ao resultado apurado, quando se constatou a saída desacobertada de 34 (trinta e quatro) unidades.

Na segunda fase da defesa não se carrou aos autos qualquer outro apontamento de possível divergência no estoque final.

Registre-se que, em relação ao estoque inicial dos produtos (final de 31/12/04), os mesmos encontram-se zerados, uma vez que a Autuada somente iniciou suas operações em meados de março de 2005.

Em relação ao segundo ponto, em decorrência da falta do registro 54 de alguns dos documentos fiscais de entradas, os documentos foram entregues ao Fisco e lançados no Levantamento Quantitativo, originando assim a reformulação do crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mais uma vez, após a retificação do lançamento, não houve apontamento específico, por parte da Impugnante, de qualquer documento que não tenha sido lançado pelo Fisco.

Noutra toada, a defesa junta aos autos a planilha de fls. 799, contendo um rol de produtos lançados pelo Fisco na apuração da substituição tributária, mas que segundo a Impugnante somente teriam sido inseridos no regime em 2009.

Conforme bem registrou o Fisco, o equívoco da Impugnante decorre da análise de norma superveniente, uma vez que a inserção dos produtos no regime de substituição tributária se deu com a edição do Decreto nº 44.147/05, com vigência a partir de 01/12/05, conforme destacado na planilha de fls. 238/240.

Cumpra esclarecer que dentre os produtos elencados na planilha de fls. 799, não se encontram os telefones celulares.

Quanto ao produto relacionado no documento de fls. 804, não se trata de aparelho celular, mas sim de máquina fotográfica com motor e flash e não estava enquadrado no regime de substituição tributária à época dos fatos geradores.

Pede ainda a Impugnante que sejam consideradas as mercadorias adquiridas e em estoque, oriundas de operações internas, amparadas pelo regime de substituição tributária, ao entendimento de que a responsabilidade do recolhimento do imposto é do estabelecimento industrial, elaborando, para tanto, o demonstrativo de fls.822/885.

O Fisco rejeita a hipótese com fulcro no art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 89 da Parte Geral do mesmo regulamento que assim dispõem:

### Anexo XV

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

(...)

### Parte Geral

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

Desta forma, cumpre esclarecer que todas as aquisições regularmente documentadas foram lançadas no Levantamento Quantitativo, não sendo possível, portanto, atender ao pedido da defesa, uma vez que, em se tratando de operações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacobertadas de documentação fiscal, a responsabilidade do recolhimento do tributo é do destinatário, haja vista que não se pode provar que o remetente tenha efetuado o recolhimento em relação a esta parcela da apuração, exatamente pela ausência de documento fiscal.

Não obstante a caracterização adequada das infrações imputadas pelo Fisco, deve-se, em relação ao produto “kit celular”, realizar algumas adequações.

Os aparelhos celulares foram incluídos na substituição tributária originalmente pelo Decreto nº 44.147/05, com início da produção de seus efeitos a partir de 1º de dezembro de 2005, mas, logo em seguida, houve uma correção da data de início da vigência pelo Decreto nº 44.165/05, que estipulou a nova data para 1º de janeiro de 2006.

Portanto, as exigências de ICMS/ST e MR em relação às entradas desacobertadas de documentação fiscal de aparelhos celulares devem ser excluídas, em vista de que as entradas desacobertadas apuradas se referem às mercadorias que já saíram do estabelecimento autuado anteriormente à data final do levantamento quantitativo, em 31 de dezembro de 2005, portanto, antes de serem submetidas à ST.

Diferentemente, o estoque desacobertado se refere aos aparelhos celulares que ainda estavam em estoque na data de 31 de dezembro de 2005, e, portanto, essas mercadorias sairiam do estabelecimento autuado já sujeitas à substituição tributária, legitimando a exigência do ICMS/ST e respectiva multa de revalidação, conforme previsão da Resolução nº 3.728/05, adotando-se para tanto a alíquota interna de 12% (doze por cento), conforme previsto na subalínea “b.6” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 c/c item 211 da Parte 3 do Anexo XII do mesmo regulamento (na redação vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador).

Por outro lado, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, sobre um mesmo fato gerador.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento do imposto.

Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” (Multa Isolada) foi exigida por descumprimento de obrigação acessória, por ter dado entrada, mantido em estoque ou dado saída de mercadoria sem documento fiscal.

Percebe-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não possuindo caráter confiscatório, tratando-se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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.

Nesse caso, determina a norma tributária que todas as operações devem ser acobertadas por documentos fiscais hábeis e regularmente emitidos. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6763/75, conforme o caso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante o exposto quanto às penalidades aplicadas, em relação ao cálculo da multa isolada aplicada nas entradas e estoques desacobertados relativos aos produtos listados na planilha de fls. 238/240, o Fisco deve usar como base de cálculo o valor das operações efetivamente desacobertadas, conforme colunas 1 e 3 da citada planilha, sem aplicação da MVA, a qual é aplicável no cálculo da base de cálculo relativo às operações subsequentes.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 235/274 e, ainda, para: a) em relação aos produtos "kit celular", relacionados na planilha de fls. 238/240, excluir as exigências de ICMS/ST e MR em relação às entradas desacobertadas e, em relação ao estoque desacobertado, aplicar a alíquota de 12% (doze por cento) no cálculo do ICMS/ST, adequando-se a MR aplicada; b) em relação ao cálculo da multa isolada aplicada nas entradas e estoque desacobertados relativos aos produtos listados na planilha de fls. 238/240, usar como base de cálculo o valor das operações sem aplicação da MVA, conforme colunas 1 e 3 da citada planilha. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que, além do voto majoritário, ainda excluía, em relação aos produtos da planilha de fls. 238/240, as exigências de ICMS e multa de revalidação, mantendo a multa isolada calculada sobre a base de cálculo preliminar, sem a inclusão da MVA, com base no art. 173, inciso I do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Flávio Geraldo Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 24 de abril de 2012.**

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

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso**  
**Relator**

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

---

Acórdão:	19.622/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000168252-40	
Impugnação:	40.010128966-08	
Impugnante:	Casa Bahia Comercial Limitada	
	IE: 067846808.42-62	
Proc. S. Passivo:	Rodrigo Mauro Dias Chohfi/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-2	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005, em decorrência de entrada, estoque e saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, apurado mediante Levantamento Quantitativo.

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar, em decorrência da reformulação do crédito tributário ocorrida em 2011, com inclusão de novas infringências, adotando-se regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Importante registrar que o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional estabelece que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de 05 (cinco) anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do Código Tributário Nacional.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15 de março de 2007, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).” TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

No caso dos autos, considerando que a apuração se refere a entrada, estoque e saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal, significa dizer que não ocorreu a antecipação do tributo, logo não era possível ser homologada, a teor do que dispõe o art. 150 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.:

Noutra linha, tratando-se de Levantamento Quantitativo em regime fechado, como é o caso dos autos, o período de apuração compreende o lapso temporal entre primeiro e o último dia do ano, conforme dispõe o art. 195 da Parte Geral do RICMS/02, a saber:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 1º - Considera-se exercício o período compreendido:

I - entre 2 (dois) balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

II - entre 1º (primeiro) de janeiro e 31 (trinta e um) de dezembro de cada ano, na hipótese de o contribuinte manter apenas escrita fiscal.

Assim, considerando que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 20 de dezembro de 2010, as exigências não estão ofuscadas pela decadência prevista no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Ainda nesta seara, pleiteia a defesa a aplicabilidade da decadência prevista no art. 173, inciso I do mencionado Código Tributário Nacional, em face da alteração do crédito tributário realizada pelo Fisco em 2011, sendo a Impugnante dela intimada em 26 de agosto de 2011 (Aviso de Recebimento de fl. 760).

Sustenta a Impugnante que a alteração do crédito tributário constitui-se num novo lançamento, uma vez que foram agregadas novas infringências e penalidades.

Dispõe o § 1º do art. 168 da Lei n.º 6.763/75 que havendo reformulação do crédito tributário, com inclusão de nova fundamentação, será aberto prazo de 30 (trinta) dias para impugnação. O texto legal assim determina:

Art. 168. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de quinze dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 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 trinta dias após o recebimento do Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de dez dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o § 1º.

.....  
No caso dos autos, o lançamento original levou em consideração o regime normal de apuração do imposto, exigindo o Fisco o ICMS, a Multa de Revalidação “simples” e a Multa isolada.

Em face das ponderações da defesa, quanto à existência de regime de substituição tributária para uma parcela de produtos, o Fisco segregou a apuração de acordo com os regimes fiscais. Para tanto, elaborou as planilhas de fls. 238/240 e 241/274, sendo a primeira para os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária e a segunda para aqueles do regime normal de apuração do imposto.

Neste diapasão, três questões se mostram relevantes. A primeira delas diz respeito à identificação dos produtos por substituição tributária; a segunda quanto à adoção da Margem de Valor Agregado - MVA para cálculo do tributo e a terceira no que toca à exigência da multa de revalidação em dobro.

O cerne da apuração, realizada enquanto presente o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, se refere à apuração da entrada, estoque e saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal. Neste caso, a divisão dos produtos em duas planilhas não se constitui em elemento novo, capaz de fazer surgir um novo lançamento.

Noutro giro, a inclusão de uma nova penalidade, decorrente da apuração de entrada e estoque de mercadoria tributada pelo regime de substituição, e a apuração de uma nova base de cálculo com aplicação da Margem de Valor Agregado - MVA, isso sim, é uma inovação que não estava presente no lançamento original, não merecendo prosperar em face da decadência operada nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, devem ser afastadas as exigências de ICMS e multa de revalidação, persistindo a cobrança da multa isolada para a entrada, saída e estoque de mercadorias lançadas nos quadros de fl. 240, calculada sobre a base de cálculo preliminar, sem a aplicação da MVA.

Ainda nesta linha, mantidas as exigências relativas à substituição tributária, na linha da decisão majoritária, em relação aos aparelhos celulares o trabalho fiscal merece um pequeno ajuste. É que a alíquota vigente no exercício de 2005 era de 12% (doze por cento) nos termos do art. 42, inciso I, subalínea “b.6” da Parte Geral do RICMS/02. Neste sentido, as exigências de ICMS e multa de revalidação atinentes a tais produtos devem ser recalculadas, adotando-se a alíquota correta, caso não se considere a ocorrência da decadência na linha deste voto.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além do voto majoritário, ainda excluir, em relação aos produtos da planilha de fls. 238/240, as exigências de ICMS e multa de revalidação, mantendo a multa isolada calculada

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

sobre a base de cálculo preliminar, sem a inclusão da MVA, com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

**Sala das Sessões, 24 de abril de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MIG