

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

Acórdão: 21.399/13/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000181789-85  
Impugnação: 40.010134263-46  
Impugnante: Dincox Chapas e Soldas Ltda  
IE: 062101641.00-41  
Proc. S. Passivo: Sílvio José Morais Mendes Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL.** Constatado, por meio de conclusão fiscal, procedimento previsto no art. 194, inciso V, Parte Geral do RICMS/02, que a Autuada deu saída a mercadorias sem o devido acobertamento fiscal. Procedimento fiscal levado a efeito ante a falta de apresentação dos livros e documentos fiscais e contábeis, autorizando o arbitramento dos valores das operações realizadas no exercício fiscalizado. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal, nos exercícios de 2008 a 2010, apurada mediante conclusão fiscal na conta “Mercadorias”.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 183/197 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

O Fisco, em Manifestação de fls. 215/225, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 227/235, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal, nos exercícios de 2008 a 2010, apurada mediante conclusão fiscal na conta “Mercadorias”.

Cumpra registrar que a Autuada fora intimada pelo Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02) a apresentar os livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 2007 a 2011, em 04/01/12.

Em 11/01/12, a Autuada requer prorrogação de prazo para apresentação dos documentos (fls. 03).

Na mesma data (11/01/12) o Fisco recebe parte dos documentos e prorroga o prazo de entrega dos demais itens relacionados no AIAF (fls. 04).

Na correspondência datada de 06/02/12, a Autuada comunica ao Fisco que os livros Diário, Razão Analítico e Registro de Inventário dos exercícios de 2007 a 2010 não foram localizados.

Diante dos fatos, o Fisco lavra a Intimação nº 003/2012 (fls. 07) solicitando a apresentação de outros elementos fiscais e contábeis e o preenchimento da planilha de fls. 08, mas não obteve resposta.

Diante da ausência de documentos, o Fisco promove o arbitramento das operações relativas aos exercícios de 2008 a 2010, mediante as conclusões fiscais de fls. 20, 22 e 24 dos autos.

As alegações contrárias à subsistência do Auto de Infração não encontram amparo na legislação mineira, uma vez que a técnica adotada pelo Fisco está prevista no art. 194 da Parte Geral do RICMS/02, que assim dispõe:

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

(...)

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

(...)

A Impugnante aponta a impossibilidade de arbitramento dos valores referentes às saídas de mercadorias, ao entendimento de que os documentos apresentados ao Fisco são suficientes para apurar a verdade material.

Alerta que entregou ao Fisco o livro de Registro e Apuração do ICMS e a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

O arbitramento da base de cálculo do imposto é técnica de fiscalização expressamente prevista no art. 148 do CTN, *verbis*:

Art. 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Na mesma linha está o disposto no art. 51 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais; (...)

No mesmo sentido, o art. 53 da Parte Geral do RICMS/02 elenca determinadas possibilidades de realização de arbitramento, sem prejuízo de outras hipóteses, a saber:

Art. 53 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

V - ocorrer a falta de sequência do número de ordem das operações de saídas ou das prestações realizadas, em Cupom Fiscal, relativamente aos números que faltarem;

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Nota-se, portanto, que o levantamento fiscal encontra supedâneo na legislação tributária vigente, diante da falta de exibição dos livros e documentos fiscais pela Autuada.

Como bem destacou o Fisco, os documentos apresentados (LRAICMS e DIPJ) não são suficientes para a realização de uma auditoria fiscal completa no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, uma vez que não permite a análise da contabilidade, dos estoques e dos documentos fiscais.

As informações lançadas pela Autuada na Declaração de Imposto de Renda não são suficientes para afastar o arbitramento, ainda mais quando não se reconhece as despesas minimamente necessárias para o funcionamento da empresa, sobretudo no que diz respeito às retiradas dos sócios.

Assim, não se vislumbra qualquer mácula no que diz respeito à base jurídica para o presente lançamento tributário.

Destaque-se por oportuno que não houve decadência no caso dos autos. A uma, por se tratar de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, o que impõe a aplicação do disposto no art. 173, inciso I do CTN. A duas, em decorrência do disposto no art. 195, § 2º, inciso V, alínea "a" da Parte Geral do RICMS/02, com a seguinte redação:

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.

(...)

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

(...)

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

a - de se determinar o período em que as respectivas operações ou prestações tenham ocorrido, as mesmas serão consideradas como ocorridas no último mês do exercício;

(...)

Noutro giro, afirma a Impugnante que o Fisco não decotou do valor total das operações, as parcelas registradas nos CFOPs 1.902, 1.903, 1.915, 1.916, 1.925, 1.949, 2.910 e 2.923, que se referem a operações desvinculadas da conta "Mercadorias".

Ao elaborar as conclusões fiscais, foram expurgados os valores correspondentes aos CFOPs 1903, 1915 (citado erroneamente no relatório do AI como 1916) 1916, 2910 e 2923, uma vez que não se referem a operações de comercialização de mercadorias, conforme quadro de fls. 26.

As operações excluídas da apuração do custo das mercadorias vendidas são:

1.903 - Devolução de insumos remetidos para industrialização e não aplicados no referido processo;

1.915 - Mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1.916 - Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo;
- 2.910 - Bonificação, doação ou brinde (sem valor no exercício fiscalizado);
- 2.923 - Mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem.

Permanecem na apuração as operações vinculadas aos CFOPs:

1.902 - Retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda. (Classifica-se nesse código o retorno dos insumos remetidos para industrialização por encomenda, incorporados ao produto final pelo estabelecimento industrializador).

1.925- Retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando essa não transitar pelo estabelecimento do adquirente. (Classifica-se nesse código o retorno dos insumos remetidos por conta e ordem do adquirente, para industrialização e incorporados ao produto final pelo estabelecimento industrializador, nas hipóteses em que os insumos não tenham transitado pelo estabelecimento do adquirente).

1.949- Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada. (Classificam-se nesse código as outras entradas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificadas nos códigos anteriores).

As operações noticiadas nos CFOPs que permaneceram na apuração dizem respeito à remessa ou retorno de mercadoria para industrialização (1.902 e 1.925) e entrada de outras mercadorias não especificadas (1.949).

No tocante às remessas e retorno de mercadorias para industrialização é evidente que devem permanecer na apuração do custo de mercadorias, uma vez que são operações inerentes à atividade do estabelecimento fiscalizado.

Em relação ao ingresso de outras mercadorias, somente a análise da especificação do produto pode levar à retirada da apuração. Estando extraviados os documentos fiscais, há de se manter na apuração, porquanto, de fato, ingressaram mercadorias no estabelecimento que não se referem a materiais de uso e consumo.

Aponta, ainda, a Impugnante o equívoco na apuração das saídas e adoção indevida da técnica de “Mark-up” no presente caso, reclamando da margem de agregação adotada pelo Fisco (35%) que se encontra fora da média de mercado.

No tocante à técnica de “Mark-up” cumpre registrar, como bem destacou o Fisco, que os quadros servem apenas para confirmar os números encontrados na Conclusão Fiscal, demonstrando coerência entre a diferença de faturamento apurada nas Conclusões Fiscais e aquela advinda da técnica do “Mark-up”.

Com efeito, ao apurar o custo das “Mercadorias Vendidas”, o Fisco agregou a ele as despesas declaradas na DIPJ e o percentual médio de agregação de 35% (trinta e cinco por cento), aplicado sobre o referido custo.

Ao apurar o percentual de agregação, o Fisco utilizou a margem de lucro prevista para o mercado atacadista, uma vez que os dados da Autuada lançados na DIPJ não merecem fé, pois não reconhecem a totalidade das despesas necessárias ao funcionamento do estabelecimento, tais como empregados, encargos sociais e retiradas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de sócios, em especial no exercício de 2010, levando o Fisco a realizar o arbitramento das despesas para esse exercício, com base na média de despesas dos períodos anteriores.

Além do mais, a Autuada não apresentou nenhuma informação que pudesse desconstituir a margem de agregação adotada pelo Fisco, permanecendo apenas no campo da argumentação.

Outro questionamento levantado pela Impugnante diz respeito à alíquota aplicada pelo Fisco, ou seja, 18% (dezoito por cento), salientando que o estabelecimento possui entre o seu *mix* de produtos “perfis metálicos”, “telhas” e “mercadorias sujeitas ao regime de ST”.

No presente caso, aplica-se o disposto no art. 195, § 2º, inciso V, alínea “b” da Parte Geral do RICMS/02, que assim dispõe:

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.

(...)

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

(...)

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

(...)

b - de se caracterizar a sua natureza (internas, interestaduais ou de exportação), será aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva.

No mesmo sentido, o § 71 do art. 12 da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que a alegação de endividamento crescente em decorrência dos empréstimos bancários não modifica o presente lançamento, porquanto se trata de fato contábil que não altera os resultados apurados pelo Fisco, produzindo efeitos apenas em relação a uma eventual apuração da conta "Caixa".

Como bem destacou o Fisco, os empréstimos bancários sequer foram contabilizados em sua totalidade, demonstrando, mais uma vez, a pouca valia da contabilidade da Autuada para a análise fiscal.

Por outro lado, questiona a Defesa sobre a coexistência das duas penalidades exigidas, apontando ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante. Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da citada lei (Multa Isolada) diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de emitir documento fiscal para todas as operações realizadas.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759) as penalidades compreendem as infrações relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO".  
(APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR:  
EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa 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, está 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, uma vez que essa possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se 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 transcreve-se:

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 REPRÉSSIVA, 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 - REPRÉSSÃO 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 DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

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.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da mencionada lei.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 22 de outubro de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Relator**

M/D