

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.822/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000177839-74  
Impugnação: 40.010132730-43  
Impugnante: Makro Atacadista S/A  
IE: 367211204.03-41  
Proc. S. Passivo: Ivan Elias Saadi/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se a entrada e saída de mercadorias, com tributação normal, desacobertas de documentação fiscal, apurada 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 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, uma vez que as entradas desacobertas foram apuradas com fundamento nas saídas acobertadas, devem ser excluídos, da cobrança, o ICMS e a respectiva multa de revalidação correspondentes às entradas. **Infração em parte caracterizada.**

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatação, mediante levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º, Parte Geral do RICMS/02, entradas e saídas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, ensejando, em relação às operações de entrada, a exigência do ICMS/OP, ICMS/ST, acompanhados da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da lei citada, esta última para as operações de entradas e saídas. **Infração caracterizada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS e ICMS/ST, no período de janeiro a dezembro de 2007, apurado por meio de levantamento quantitativo com a utilização de “Programa Aplicativo”, que tem, como instrumento de análise, os arquivos eletrônicos enviados mensalmente pelo Contribuinte, bem como os arquivos eletrônicos enviados por força da Resolução nº 3.728/05, a partir dos quais a Fiscalização chegou às imputações fiscais de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Versa também o lançamento acerca da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS/ST referente ao levantamento realizado nos dias 30 de novembro e 31 de dezembro de 2007, quando da entrada em vigor da sistemática da substituição tributária – ST em relação às mercadorias incluídas no Anexo XV do RICMS/02 pelos Decretos nºs 44.636/07 e 44.648/07.

Exige-se:

1) Por dar entrada e saída em mercadorias elencadas no Decreto nº 44.636/07, em período anterior à sua entrada em vigor (1º de janeiro a 30 de novembro de 2007) desacompanhadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso II do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75. (Itens 5.1.1.1 e 5.1.1.2 do relatório do Auto de Infração, fls. 08/09).

2) Por dar entrada e saída em mercadorias descritas no Decreto nº 44.636/07, após entrada em vigor da ST (1º a 31 de dezembro de 2007), desacompanhadas de documentação fiscal: ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75. (Itens 5.1.2.1 e 5.1.2.2 do relatório do Auto de Infração, fls. 11/12).

3) Por dar entrada e saída em mercadorias elencadas no Decreto nº 44.648/07, em período anterior à sua entrada em vigor (1º de janeiro a 31 de dezembro de 2007) desacompanhadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso II do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75. (Itens 5.3.1.1 e 5.3.1.2 do relatório do Auto de Infração, fls. 15/16).

4) Por deixar de recolher ICMS/ST calculado por levantamento realizado em 30 de novembro e 31 de dezembro de 2007, quando da entrada em vigor da sistemática da substituição tributária para as mercadorias elencadas nos Decretos nºs 44.636/07 e 44.648/07, no que se refere à diferença entre o valor calculado e o efetivamente recolhido aos cofres estaduais: ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75. (Itens 5.2 e 5.4 do relatório do Auto de Infração, fls. 13 e 17). A exigência constante desse item foi reconhecida e quitada pela Autuada, conforme cópia de DAE de fls. 316.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 239/257, alegando, em apertada síntese, que:

- o Auto de Infração deve ser declarado nulo tendo em vista que não contém qualquer indicação quanto às circunstâncias que culminaram com as supostas irregularidades cometidas, não apresentando uma completa e precisa descrição dos fatos que ensejaram a sua lavratura, conforme previsão do art. 142 do CTN (Código Tributário Nacional);

- o método adotado pela Fiscalização Estadual foi simplesmente comparar arquivos eletrônicos da Impugnante com o seu registro de estoque, e, ao encontrar supostas divergências, simplesmente presumiu a ocorrência de entradas e saídas de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias sem a devida documentação fiscal, sem, contudo, analisar todos os documentos necessários à verificação dos fatos alegados na autuação;

- a conduta correta que a Fiscalização deveria adotar seria de intimar a Impugnante a prestar esclarecimentos, de modo a compreender eventuais motivos que justificassem a divergência apurada;

- está clara a violação da ampla defesa e do contraditório, com o consequente cerceamento do direito de defesa da Impugnante, à medida que no demonstrativo do crédito tributário há indicação que os débitos referem-se a operações relativas ao período de novembro a dezembro de 2007, mas que no relatório fiscal a referência é ao período de 01/01/07 a 30/11/07;

- não pode a Fiscalização se utilizar de mera presunção de irregularidade para constituição do crédito tributário, sem se certificar de que realmente houve entradas e saídas de mercadorias sem documentação fiscal;

- que o crédito tributário referente ao período de janeiro a outubro de 2007 encontra-se decaído por força do art. 150, § 4º do CTN;

- há inconsistências no levantamento realizado pela Fiscalização Estadual à medida que não se levou em consideração o fato de que determinadas mercadorias comercializadas entram com uma unidade de medida, quando da compra, e saem com outra, a exemplo do arroz que entra em “fardo” e sai em embalagens menores;

- tendo em vista que a elaboração dos arquivos eletrônicos envolve inúmeras dificuldades operacionais, deixou de constar, algumas vezes, em tais arquivos a descrição completa dos itens das respectivas notas fiscais de entrada;

- os elevados valores das multas aplicadas configuram nitidamente uma situação abusiva e expropriatória, além de confiscatória, em flagrante desrespeito ao art. 5º, inciso XXII, e art. 150, inciso IV da CF/88, à medida que não houve fraude ou sonegação, acompanhada de dolo ou má-fé, que pudessem ser atribuídas à conduta da Impugnante;

- as multas de revalidação e isolada exigidas ofendem os princípios da finalidade, razoabilidade e proporcionalidade;

- há a impossibilidade da cobrança concomitante das multas de revalidação e isolada por serem infrações decorrentes do mesmo ato;

- os juros não podem ser aplicados sobre os valores das multas, à medida que as multas configuram-se uma sanção, uma penalidade e não têm natureza tributária e os juros possuem natureza indenizatória;

Pede a realização de prova pericial, sem formular quesitos, e, ao final, requer que o Auto de Infração seja julgado nulo e totalmente improcedente, a fim de que seja cancelado o respectivo crédito tributário.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem elaborada manifestação de fls. 324/332, que foi adotada, em parte, para fundamentar o presente acórdão, refuta todas as alegações da Defesa e pede pela procedência do lançamento.

***DECISÃO***

**Das Preliminares**

**Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante argui a nulidade do lançamento sob o argumento de que a incompleta e imprecisa descrição dos fatos contidos no Auto de Infração dificultou: *(i) a compreensão das condutas que lhe foram impostas; (ii) a análise da eventual tipificação destas condutas; e (iii) o desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.*

Prossegue destacando as causas que entende ser de nulidade do lançamento, alegando que o método adotado pela Fiscalização Estadual foi simplesmente comparar arquivos eletrônicos da Impugnante com o seu registro de estoque, e ao encontrar supostas divergências, simplesmente presumiu a ocorrência de entradas e saídas de mercadorias sem a devida documentação fiscal, sem, contudo, analisar todos os documentos necessários à verificação dos fatos alegados na autuação.

E, ainda, que não pode a Fiscalização se utilizar de mera presunção de irregularidade para constituição do crédito tributário, sem se certificar de que realmente ocorreram entradas e saídas de mercadorias sem documentação fiscal.

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 nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

Por outro, há de se destacar que o Fisco apresentou de forma clara no corpo do Auto de Infração, do Relatório Fiscal e demais documentos anexados ao PTA, todas as irregularidades cometidas, a base legal que sustentou o trabalho, as infringências e penalidades correspondentes, além dos cálculos das exigências separados por item.

As planilhas com o resultado do levantamento quantitativo (fls. 24/205) contêm a descrição das mercadorias com seus respectivos códigos, além de outras informações, tais como: estoque inicial, quantidade declarada, quantidade apurada, diferença na saída, diferença na entrada, base de cálculo de entrada, de saída e do estoque ST, entre outras informações relevantes.

A Impugnante recebeu, além dos documentos descritos no parágrafo anterior, cópia em 2 (dois) “cds” (compact disk) contendo o detalhamento das operações de entrada, saída e estoque declarado, para as mercadorias indicadas nos levantamentos quantitativos relativos aos Decretos nº 44.636/07 e nº 44.648/07. Assim, foram entregues à Autuada todos os elementos e informações necessárias, portanto, sem fundamento sua tese de que houve uma incompleta e imprecisa descrição dos fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração.

A maior comprovação de que a Autuada teve acesso a todas as informações necessárias à sua defesa é atestada pelo fato de que em sua impugnação ela abordou todos os aspectos legais e materiais do Auto de Infração, contestando todos os pontos, demonstrando possuir entendimento pleno do seu conteúdo.

Destaca-se que não houve ofensa a princípios constitucionais, tampouco conduta indevida por parte do Fisco durante a fase de constituição do crédito tributário, não havendo necessidade de se intimar o Contribuinte para que apresentasse esclarecimentos acerca das irregularidades constatadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao período a que se referem os débitos constantes no Demonstrativo do Crédito Tributário, verifica-se que o período fiscalizado (01/01/07 a 31/12/07) leva em consideração as operações com as mercadorias descritas nos Decretos nº 44.636/07 e nº 44.648/07, além de outras inventariadas pelo Contribuinte em 30/11/07 ou 31/12/07, respectivamente.

Assim, para o Decreto nº 44.636/07 a data para se inventariar o estoque de mercadorias existentes no estabelecimento foi o do dia anterior à mudança do regime de tributação, que nesse caso ocorreu em 30/11/07. Para ilustrar, foi reproduzida a parte final do referido decreto que estabelece sua data de vigência:

DECRETO Nº 44.636, DE 10 DE OUTUBRO DE 2007 (MG de 11/10/2007)

Art. 3º Este Decreto entra em vigor:

(...)

III - em 1º de dezembro de 2007, relativamente ao inciso II do art. 1º.

Já para o Decreto nº 44.648/07, a data para se inventariar o estoque de mercadorias existentes no estabelecimento foi o dia 31/12/07, *in verbis*:

DECRETO Nº 44.648, DE 1º DE NOVEMBRO DE 2007 (MG de 02/11/2007 e retificado em 20/12/2007)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor:

(...)

II - em 1º de janeiro de 2008, relativamente aos demais dispositivos.

Portanto, as datas utilizadas para o término dos respectivos levantamentos quantitativos são 30/11/07 e 31/12/07.

Os períodos de referência que constam no DCMM do Auto de Infração e do Relatório Fiscal (fls. 07 e 19) dizem respeito à cobrança do crédito tributário que se torna efetiva no último mês do período indicado. Essa sistemática é mais benéfica ao Contribuinte, considerando que ocorreram diversas infringências no decorrer do período de apuração.

Em síntese, são dois levantamentos quantitativos com períodos de apuração fechados: para o Decreto nº 44.636/07, o período se refere a 01/01/07 a 30/11/07, enquanto que para o Decreto nº 44.648/07, o período se refere a 01/01/07 a 31/12/07.

Não cabe a alegação da Impugnante de não ter compreendido o conteúdo do presente Auto de Infração. Vale lembrar que o procedimento de apuração e recolhimento do ICMS/ST que incide sobre mercadorias que foram incluídas no regime de substituição tributária é recorrente, tendo sido efetuado inúmeras vezes pelo próprio Contribuinte.

Para comprovar que a Impugnante compreendeu perfeitamente todos os pontos do Auto de Infração, basta verificar os documentos de fls. 215/224 os quais demonstram que houve apuração do ICMS/ST com base na Resolução nº 3.728/05, que transcreve-se parcialmente para melhor elucidação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESOLUÇÃO Nº 3.728, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2005 (MG de 21/12/2005)

Dispõe sobre a apuração do estoque e do respectivo imposto, em decorrência da inclusão ou exclusão de mercadorias no regime de substituição tributária.

(...)

Art. 4º O contribuinte que possuir em seu estabelecimento mercadorias cujas operações passaram a estar alcançadas pelo regime de substituição tributária deverá:

I - inventariar o estoque de mercadorias existente no estabelecimento ao final do dia anterior à mudança do regime de tributação;

No que se refere à alegação de presunção da ocorrência de entradas e saídas de mercadorias sem a devida documentação fiscal, ressalta-se que o levantamento quantitativo é procedimento de fiscalização idôneo e consistente, nos termos do art. 194, inciso II do RICMS/02, pois utiliza informações prestadas pelo Contribuinte por meio de arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente.

Art. 194 - Para 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;

Portanto, os levantamentos quantitativos efetuados pela Fiscalização foram baseados exclusivamente em informações transmitidas pelo Contribuinte, estando os resultados detalhados nas planilhas anexas ao PTA (fls. 24/205). Desse modo, torna-se indevida a alegação de inversão do ônus da prova, pois os resultados dos quantitativos estão fartamente embasados, não havendo afronta aos arts. 113, § 1º, e 142, ambos do CTN.

Não houve presunção, nem falta de informações prestadas ao Contribuinte. O Auto de Infração encontra-se em perfeita harmonia com o art. 89 do RPTA, c/c art. 142 do CTN.

Por esses 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.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante suscita a necessidade de realização de prova pericial, a fim de comprovar a regularidade de suas operações, sem, contudo, apresentar quesitos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, como a Impugnante não formulou quesitos, tornou-se prejudicado o pedido, a teor do que dispõe o inciso I, § 1º, art. 142 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 142.

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos; (destacou-se).

Ademais, a perícia no caso em análise é desnecessária, uma vez que os documentos carreados aos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia.

### **Do Mérito**

Trata a autuação de recolhimento a menor do ICMS/ST e do ICMS normal, devido na entrada e na saída de produtos, em face da constatação de entrada e saída de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, no período de 01/01/07 a 31/12/07, apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LQFID, em exercício fechado.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS (ICMS normal e ICMS/ST), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º (MR normal e MR/ST) e 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, cabe analisar a arguição de decadência suscitada pela Impugnante para o crédito tributário relativo ao período de janeiro a agosto de 2007, com base na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Essa norma estipula decurso de prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador para homologação do lançamento nas hipóteses em que o contribuinte apura e efetua o recolhimento do imposto sem o prévio exame da Fazenda Pública. Transcreve-se:

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.

(...)

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

Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Situação e enquadramento diverso se encontra o sujeito passivo que não cumpre, ou cumpre em desacordo com a legislação tributária as suas obrigações, ensejando a atuação do Fisco na apuração e conseqüente lançamento de ofício do crédito tributário.

No presente caso, não houve pagamento do ICMS sobre parcela de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária pelos Decretos nºs 44.636/07 e 44.648/07. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Assim, o prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Outrossim, várias decisões judiciais endossam tal entendimento, mormente no caso em questão, em que, a despeito da previsão legal de emitir nota fiscal e pagar o ICMS devido, a Autuada promoveu entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período de janeiro a agosto de 2007 somente expirou em 31/12/12, nos termos do disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do AI em 19/09/12, conforme fls. 237.

Verificada a questão da decadência, passa-se à análise das exigências fiscais relativas à entrada e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo financeiro diário.

Foram realizados levantamentos quantitativos com a utilização de Programas Aplicativos, que têm, como instrumento de análise, os arquivos eletrônicos enviados mensalmente pelo Contribuinte, bem como os arquivos eletrônicos enviados por força da Resolução nº 3.728/05, a partir dos quais a Fiscalização chegou às imputações fiscais de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Versa também o lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS referente ao levantamento realizado nos dias 30 de novembro e 31 de dezembro de 2007, quando da entrada em vigor da sistemática da substituição tributária – ST em relação às mercadorias incluídas no Anexo XV do RICMS/02 pelos Decretos nºs 44.636/07 e 44.648/07.

O presente trabalho fiscal consiste em 2 (dois) levantamentos quantitativos realizados com as mercadorias descritas nos Decretos nºs 44.636/07 e 44.648/07, além de outras igualmente inventariadas, observando as disposições da Resolução nº 3.728/05.

Assim, 1 (um) levantamento quantitativo refere-se às mercadorias relacionadas exclusivamente no Decreto nº 44.636/07 e/ou inventariadas pelo Contribuinte em 30/11/07, e outro levantamento quantitativo refere-se às mercadorias elencadas no Decreto nº 44.648/07 e/ou inventariadas pelo Contribuinte em 31/12/07.

Os resultados apurados no levantamento quantitativo referente aos citados decretos encontram-se detalhados nas planilhas (fls. 24/205).

Quanto às questões postas pela Defendente em relação aos meios utilizados pela Fiscalização para chegar às imputações fiscais e, conseqüente, apuração do crédito tributário, e que estes fatos gerariam a incerteza do lançamento, tem-se que a metodologia utilizada pelo Fisco para desenvolvimento dos trabalhos é um

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedimento idôneo com previsão regulamentar, 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 baseado em arquivos Sintegra enviados pela própria Impugnante é meio adequado de fiscalização e constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando à apuração da movimentação de mercadorias ocorrida no estabelecimento.

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pela Impugnante, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída, respectivamente. Dessa operação chega-se ao estoque final de mercadorias, que deve, por óbvio, ser o mesmo estoque físico existente no estabelecimento da Impugnante.

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.

Ademais, a busca pela aplicação da verdade material, pleiteada pela Impugnante, se efetivou nos autos.

No que tange aos dispositivos legais citados, cumpre destacar:

- os Decretos nºs 44.636/07 e 44.648/07 promoveram diversas alterações na legislação tributária mineira, sobretudo acrescentando itens à Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, os quais passaram, a partir de 1º de dezembro de 2007 e 1º de janeiro de 2008, respectivamente, a sujeitar-se a regime de recolhimento de ICMS por substituição tributária em relação às operações tributáveis subsequentes;

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

Pela técnica fiscal utilizada (levantamento baseado em arquivos Sintegra, como dito anteriormente, enviados pela própria Impugnante) não é possível acolher a tese de defesa de que o trabalho fiscal baseia-se em “*mera presunção*” e que “*a conduta adequada seria intimar a Requerente a apresentar esclarecimentos. No entanto, preferiu-se presumir a existência da conduta ilegal a procurar identificar a*

*verdade dos fatos*”. Os dados utilizados foram todos informados pela própria Impugnante e, por expressa disposição legal, devem refletir exatamente as operações ocorridas e os estoques existentes no estabelecimento da Defendente.

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

Como já informado nas preliminares, o levantamento completo elaborado foi entregue à Impugnante em 2 (dois) “cds” (compact disk) contendo o detalhamento das operações de entrada, saída e estoque declarado, para as mercadorias indicadas nos levantamentos quantitativos relativos aos Decretos nº 44.636/07 e nº 44.648/07.

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

Não foram anexados ou manuseados os documentos fiscais, uma vez que, por imposição das normas de regência do ICMS, as informações transmitidas no arquivo eletrônico Sintegra têm de refletir literalmente as operações de entradas, saídas e estoques do contribuinte informante, nos termos do art. 10 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 10. Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

(...)

§ 5º O contribuinte, observado o disposto nos artigos 11 e 39 desta Parte, fornecerá o arquivo eletrônico de que trata este artigo, atendendo às especificações descritas no Manual de Orientação previsto na Parte 2 deste Anexo, vigente na data de sua entrega.

É exatamente por isso que o Fisco poderá se valer dessas informações eletrônicas para realizar as análises convenientes e necessárias ao procedimento de fiscalização. Portanto, a alegação da Impugnante de que “*o método de apuração adotado foi simplesmente comparar arquivos magnéticos da Requerente com o seu registro de estoque*”, não tem sentido prático, pois confronta com a previsão expressa da legislação no que se refere aos arquivos eletrônicos Sintegra.

A Impugnante alega que determinadas mercadorias dão entrada e são lançadas nos arquivos eletrônicos em uma unidade de medida, e nas saídas, por haver

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desmembramento das embalagens, saem com outras unidades, o que provoca distorção no levantamento quantitativo.

Ocorre que no caso presente, esta alegação ficou no campo da retórica, pois a Impugnante não demonstra nos autos a ocorrência de tais situações, limitando-se a exemplificar o caso do arroz que entra em fardo e sai em outros tipos de embalagem, sem, no entanto, trazer qualquer situação concreta com os inúmeros produtos que fazem parte das exigências no Auto de Infração, já que o produto exemplificado (arroz) não faz parte das exigências. Qualquer processo, seja judicial ou administrativo, nutre-se da prova, a qual deve ser carregada pelas partes à análise do órgão julgador.

Por outro, o relevante para o deslinde da questão é que existe maneira adequada de se evitar que tais erros aconteçam, basta a Impugnante ao desmembrar ou agrupar determinadas mercadorias promover os devidos ajustes em seu estoque, o que pelo tamanho da empresa presume-se que ocorra com frequência, ajustando as informações fiscais.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a defesa que a cobrança de multas em montante superior ao valor total do tributo afrontaria a garantia constitucional do não confisco por meio de tributação.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II e de 100% (cem por cento) capitulada no § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS normal e ICMS/ST pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida por dar entrada e saída em mercadorias desacobertas de documentação fiscal, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de receber mercadorias acobertas por documentação fiscal e somente dar saída em mercadorias, independentemente da natureza da saída, com emissão de documento fiscal previsto na legislação. Vê-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível n.º 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (GRIFOU-SE)

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível n.º 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.

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da Lei nº 6.763/75, que assim determina:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

II - a aplicação da equidade.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutra feita, pede a Impugnante a relevação das multas aplicadas, de acordo com a previsão contida no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75. Ocorre, no entanto, que a multa isolada exigida decorre do descumprimento de obrigação acessória que implicou na falta de pagamento do ICMS, o que é causa impeditiva de aplicação do permissivo legal.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de multa de revalidação e multa isolada, legítimo se torna o lançamento, não cabendo a alegação de efeito confiscatório das multas.

Por fim, com a devida vênia, quanto à cobrança do ICMS e da multa de revalidação nos casos em que se apurou entrada de mercadorias com tributação normal desacobertas de documentação fiscal, o trabalho fiscal merece sofrer reparos.

Considerando a metodologia utilizada pelo levantamento quantitativo, constata-se uma entrada desacoberta quando o sistema “visualiza” uma correspondente saída acoberta por documentação fiscal, em relação à qual não havia estoque de produto que a suportasse naquele momento.

Dessa forma, todas as entradas desacobertas autuadas decorrem de saídas acobertas, em relação às quais o ICMS foi cobrado monofasicamente, sem direito a crédito, em face do já citado desacobertamento da entrada.

Apesar da natureza jurídica da cobrança do ICMS de entrada da Impugnante (responsabilidade indireta – solidariedade em relação à obrigação tributária de terceiros) ser diferente daquela do ICMS de saída (responsabilidade direta por obrigação tributária própria) é inegável que as duas exações tributárias decorrem de fatos geradores originários da mesma cadeia de circulação de mercadoria, uma anterior e outra posterior.

O Fisco apresentou em sua peça acusatória diversos argumentos e precedentes deste Conselho de Contribuintes para embasar seu entendimento no sentido de manutenção da cobrança do ICMS e respectiva multa de revalidação tanto na entrada quanto na saída desacoberta da mesma mercadoria.

Contudo, a cobrança de ICMS integralmente, sem direito a crédito, nestes dois momentos da mesma cadeia de circulação, ofende o princípio da não cumulatividade, consignado no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, que prevê a compensação do ICMS devido em cada operação com aquele efetivamente cobrado nas operações anteriores.

Em que pese o entendimento exposto anteriormente no sentido de configurar tal postura ofensa ao princípio da não cumulatividade, a Fiscalização tem adotado a regra da responsabilidade solidária pelo tributo devido na operação anterior (saída do fornecedor para a Autuada), com fulcro no art. 21, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, que aponta a responsabilidade para “a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacoberta de documento fiscal”.

Nesse sentido, com base na interpretação da legislação que visa evitar ofensa ao princípio da não cumulatividade, deve ser promovida a exclusão do ICMS e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectiva multa de revalidação no tocante à apuração de entradas desacobertas não sujeitas à substituição tributária.

Assim, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, ainda à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o ICMS e a respectiva multa de revalidação nas entradas de produtos não sujeitos à substituição tributária e, ainda, para considerar o pagamento efetuado para os itens 5.2 e 5.4 do Auto de Infração, conforme cópia de DAE às fls. 316. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Relator**