

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

Acórdão: 21.627/15/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000212914-52  
Impugnação: 40.010136182-45  
Impugnante: Elmo Calçados S/A  
IE: 062013554.68-33  
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - Constatado, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada promoveu entrada e deu saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito Tributário reformulado pela Fiscalização.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do imposto, nos exercícios de 2011 e 2012, em decorrência de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria.

Exige-se, em relação às saídas desacobertas, ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da lei nº 6.763/75 e, em relação às entradas desacobertas, Multa Isolada capitulada no mesmo dispositivo legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 71/76, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 113/116.

A 3ª Câmara de Julgamento defere a juntada do “Laudo Técnico de Levantamento Quantitativo por Agrupamento de Código Raiz de Produtos” (fls. 124/133), exara o despacho interlocutório de fls. 123 e determina vista à Fiscalização para manifestação sobre os documentos juntados.

O despacho interlocutório é cumprido pela Autuada (fls. 138/171).

A Fiscalização rerratifica o lançamento às fls. 173/176.

Intimado da reformulação do crédito tributário, a Autuada novamente se manifesta às fls. 181/184.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 188/195 pedindo pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada.

A 3ª Câmara de Julgamento (fls. 199) defere a juntada do requerimento do Contribuinte, acompanhado de mídia eletrônica.

A Fiscalização intima o Contribuinte a complementar as informações anteriormente prestadas, o que resulta na juntada dos documentos de fls. 205/215 e na manifestação fiscal de fls. 216/222.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

Preliminarmente, a Impugnante argui a nulidade do levantamento quantitativo em decorrência de ter sido realizado com base em agrupamento de produtos, utilizando como critério a descrição dos produtos em relação a todas as entradas e saídas de fornecedores e em transferência de outros estabelecimentos da própria pessoa jurídica, o que, segundo ela, gerou diversas inconsistências no levantamento.

Em que pese tratar-se de questão relacionada ao mérito do lançamento, será abordada em sede de preliminar, tal como posto pela Impugnante.

Sob a questão, impõe-se registrar que a Autuada usa o seu próprio procedimento irregular para questionar o levantamento fiscal, que, por sua vez, foi efetuado a partir dos elementos dos quais dispunha a Fiscalização.

A Autuada, conforme relato da Fiscalização, comercializa milhares de itens de mercadoria, o que praticamente inviabiliza um Levantamento Quantitativo Financeiro Diário por item, notadamente porque a descrição dos produtos não segue uma mesma lógica em todos os documentos e livros fiscais.

O procedimento da Autuada no que se refere à emissão dos documentos fiscais é contrário ao que dispõe o RICMS/02, em seus arts. 2º e 198 do Anexo V, e também o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD – ICMS/IPI, uma vez que a discriminação da mercadoria deve conter especificação que permita sua perfeita identificação como espécie, marca, qualidade, tipo, modelo bem como a especificação da unidade.

Cite-se, como exemplo, o produto que na nota fiscal de entrada de fl. 32 é descrito como “Sandália fem. de uso comum c/ sola...”, é registrado na EFD com a descrição “Beira Rio BG/...” e na nota fiscal de saída de fl. 33 aparece com a descrição “Sandália Salto Baixo/ Beira Rio-Ref: 8183102, sendo que na EFD aparece com a mesma descrição registrada na entrada.

Frente à forma de escrituração e registro dos produtos adotada pela Autuada, a Fiscalização foi compelida a efetuar agrupamentos pela marca quando

informada na descrição, partindo-se do registro das notas fiscais dos fornecedores, considerando-se os códigos pelos quais foram registrados.

Os critérios adotados estão detalhados às fls. 14/17 e, como mencionado pela Fiscalização, o agrupamento foi a forma viável de se fazer o levantamento que alcançou 11.764 (onze mil e setecentos e sessenta e quatro) itens em 2011 e 17.659 (dezesete mil e seiscentos e cinquenta e nove) em 2012.

Vê-se, pois, que contrariamente ao alegado, o agrupamento permitiu a realização do levantamento quantitativo, sem qualquer prejuízo à Impugnante, a medida que a Fiscalização cercou-se de cuidados para incluir, num mesmo agrupamento, todas as possíveis descrições utilizadas para um mesmo produto.

Ao final, foram 20 (vinte) agrupamentos em 2011 e 25 (vinte e cinco) em 2012, conforme denominações constantes das planilhas do CD e dos quadros de fls. 11 e 12.

As relações completas constam do CD de fls. 29, que trazem as colunas “GRUPO”, “CODITEM” e “DESCRIÇÃO”.

Portanto, o agrupamento de produtos adotado pela Fiscalização no levantamento quantitativo não impõe qualquer nulidade ao presente lançamento.

#### **Do Mérito**

A autuação versa sobre entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apuradas mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, nos exercícios de 2011 e 2012, pelo que se exige ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Constam dos autos, às fls. 10/55, Anexos de I a V, que explicam, detalhadamente, todo o procedimento fiscal utilizado para elaboração do levantamento quantitativo, e, às fls. 174/176 novas planilhas e demonstrativo do crédito tributário elaborados após rerratificação do crédito tributário pela Fiscalização.

Às fls. 126/134 consta o laudo técnico apresentado pela Autuada, que também foi considerado para fins de análise do trabalho fiscal, tanto pela Fiscalização quanto por essa Câmara de Julgamento.

Quanto ao procedimento fiscal, o levantamento quantitativo financeiro diário é procedimento tecnicamente idôneo utilizado para apuração das operações ou prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02:

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;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que a Fiscalização, caso os acate, promova as devidas correções.

Nesse processo, foram inúmeras as ponderações e apontamentos feitos pela Autuada, sendo porém, todos eles detidamente analisados, resultando, inclusive, em reformulação do crédito tributário.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em dois momentos distintos, determinou medidas de saneamento com vistas a esclarecer pontos controversos, além de permitir a juntada de laudo técnico produzido pela Impugnante.

O Laudo Técnico de Levantamento Quantitativo por Agrupamento de Códigos Raiz de Produtos, fls. 126/134, segundo a Impugnante, atesta os equívocos incorridos pela Fiscalização e também a inexistência de operações de saídas e entradas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Observe-se que o Laudo em questão, produzido pela Mendes Brasil Consultoria Ltda, também foi feito com base em agrupamento de mercadorias pela descrição, com redução do tamanho do código de 10 para 6 dígitos, visando padronizá-lo pela raiz, permanecendo com a primeira descrição a exemplo de “159680” e “ACCET II GR COB”.

Com relação ao critério de reduzir os códigos à raiz, passando-os de 10 dígitos para 6, registre-se que nem todos os códigos de produto têm 10 dígitos como demonstra a relação de fls. 19/27. E, de qualquer forma, representa uma mudança do critério utilizado no levantamento fiscal, o que não é razoável, especialmente porque não há qualquer incorreção no método adotado pela Fiscalização.

O critério utilizado no Laudo, contudo, vem demonstrar que, diante da forma de registro e escrituração das mercadorias adotada pela Autuada, é mesmo inviável a realização de levantamento quantitativo sem agrupamento das mercadorias.

Outro aspecto a se observar, diz respeito ao fato de que os demonstrativos de fls.128/133 não trazem todos os agrupamentos do levantamento fiscal e não estão acompanhados da relação dos documentos, razão pela qual não podem ser utilizados como contraponto ao trabalho fiscal.

A Fiscalização, em sua manifestação (fls. 218/220), trata, a título de exemplo, do agrupamento que contém os mesmos códigos do agrupamento “02-Calçados Parisi” e demonstra, de maneira conclusiva, que os agrupamentos constantes do Laudo são incoerentes, pois não foram observados rigorosamente códigos, fornecedores ou descrição de mercadorias e que as quantidades utilizadas também estão incorretas.

Fácil ver que o levantamento apresentado pela Autuada não é nem mesmo coerente com os critérios que defende. Era de se esperar a apresentação de agrupamento pela raiz, ou seja, os códigos agrupados deveriam ter em comum pelo menos a raiz, que são os 6 primeiros números do código como explicado no laudo. E nem ao menos foram agrupados mesmos tipos de mercadorias oriundas de um mesmo fornecedor. No caso, foram agrupadas meias adquiridas de Comércio e Indústria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Calcemeias Ltda, com calçados adquiridos de Rimenez Peixoto da Costa e havaianas só computadas nas saídas.

Quanto ao critério da descrição, também não foi seguido no caso já que agrupou “Pari”, “Parisi” e “Havaianas”.

E mais, mesmo deixando de lado a incoerência dos códigos, fornecedores e descrições, as quantidades do que foi agrupado não estão corretas. O estoque final não é igual a zero. Constam do inventário mais de 3.000 (três mil) pares dos itens agrupados.

Constatado pela análise de um único agrupamento que há falta de coerência na raiz, no tipo de produto, na descrição, na unidade e nas quantidades, fica demonstrado que o Laudo, de forma alguma, contradiz com objetividade o levantamento fiscal.

Apesar do exposto, é fato que o Laudo também comprova a ocorrência de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal e de forma mais desfavorável para a Autuada.

Resultado conforme Laudo:

Exercício de 2011

Entradas desacobertas = R\$1.303.381,54

Saídas desacobertas = R\$1.307.462,50 ICMS = R\$228.655,98

Exercício de 2012

Entradas desacobertas = R\$1.086.529,62

Saídas desacobertas = R\$1.020.994,48 ICMS = R\$172.053,64

Resultado do levantamento fiscal, após retificação:

Exercício de 2011

Entradas desacobertas = R\$512.902,23

Saídas desacobertas = R\$365.366,00 ICMS = R\$65.765,88

Exercício de 2012

Entradas desacobertas = R\$611.372,66

Saídas desacobertas = R\$503.841,33 ICMS = R\$90.691,44

Em relação aos aspectos pontualmente abordados pela Impugnante, reportamo-nos à manifestação fiscal, uma vez que tratou detalhadamente de cada um deles:

“Diferença do Levantamento de “Calçados Picadilly” – Itens Não Considerados no Levantamento

Quer a Impugnante que se abata dos 6.973 pares que teriam saído sem documento fiscal, 6.453 itens que entraram sem a identificação.

Embora apresente razões equivocadas - quer que considere entradas já consideradas - , a Impugnante tem direito à exclusão de 6.453 pares das entradas do Agrupamento 06 – Calçados Picadilly porque as notas fiscais de entrada de números 16.378, 100.083, 79.106 e 114.556 foram computadas, mas as saídas e o estoque final do produto código 1594501300 não foram considerados. Assim, foram excluídas do levantamento quantitativo as referidas notas fiscais e da “Relação dos Códigos e Descrições de Produto, por Agrupamento, Objeto do Levantamento Quantitativo – Exercício de 2012” o código 1594501300 – Diversos DV/00 – DV1 e, em consequência, foram retificados o Resumo Geral referente ao exercício de 2012 e o crédito tributário exigido.

A título de demonstração, segue o levantamento quantitativo específico do produto excluído do Agrupamento 06, código 1594501300:

Estoque Inicial = 0

Entradas = 6.453 pares por R\$129.060,00

Saídas = 6.465 pares por R\$130.019,04

Estoque Final = 24 pares por R\$434,70

Entradas Desacobertadas = 36 pares por R\$720,00

Diferença do Levantamento de Produtos do Fornecedor Beira Rio – Itens Não Considerados no Levantamento

Requer a Impugnante a consideração dos produtos fornecidos por Calçados Beira Rio S.A que foram registrados nos arquivos eletrônicos sem identificação.

Sem razão a Autuada. Os produtos registrados com os códigos 1581064100, 1581074100, 1581084100 e 1581094800 e descrições “Diversos DV/00-4047452”, “Diversos DV/00-4075200”, “Diversos DV/00-4081101 e “Diversos DV/00-5062915” foram objeto de levantamento quantitativo específico conforme está no Agrupamento 24 – Calçados Diversos – Beira Rio, não cabendo, portanto, nenhuma correção.”

A Impugnante, também, alega e cita alguns itens para comprovar suas afirmações, apontando que alguns itens não foram corretamente considerados no levantamento quantitativo. Porém, a Fiscalização, em suas manifestações, cuida de rebater item a item as informações, demonstrando a correção do trabalho fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua importância, repita-se que o critério de agrupamento não considerou apenas a descrição da mercadoria, mas também o seu código.

Dos inventários de 31/12/11 e 31/12/12 constam, em cada um, mais de 27.000 (vinte e sete mil) itens. Os 20 (vinte) agrupamentos em 2011 e 25 (vinte cinco) em 2012, tornou possível alcançar 11.764 (onze mil e setecentos e sessenta e quatro) itens em 2011 e 17.655 (dezessete mil e seiscentos e cinquenta e cinco) em 2012, com evidente benefício para a Autuada uma vez que dentro de cada grupo há compensação de saídas com entradas desacobertas que poderiam ocorrer no levantamento por item.

Apenas como exemplo, transcreve-se trechos da manifestação fiscal, na qual foram tratados os aspectos pontuais abordados pela Impugnante:

“Precisamente com relação ao Item 1 de 2011 e 25 de 2012, Guarda Chuva, foram considerados no levantamento quantitativo os estoques constantes dos inventários de 31/12/2010, 31/12/2011 e 31/12/2012 de todos os produtos agrupados. Se tais itens não constaram dos inventários registrados pela Autuada na sua escrituração digital, não há que se dizer que o Fisco os desconsiderou. Contrariamente ao alegado, no inventário de 31/12/2011 constam 416 guardas chuva e nenhuma sombrinha.

Com relação ao Item 2 de 2011, Calçados Parisi, alega a Impugnante que não foi considerado no levantamento a descrição “Parise”. Conferindo os arquivos da EFD, encontrou-se o termo “Parise” na descrição de produto proveniente de outro fornecedor, não objeto do levantamento quantitativo. Como o código não foi considerado nos estoques, nas entradas e nas saídas, não há nada a corrigir.”

A Impugnante aduz, ainda, que o levantamento quantitativo deveria considerar em conjunto os exercícios de 2011 e 2012, desconsiderando-se, por conseguinte, o inventário de 31/12/11, contudo, tal proposição contraria tanto os aspectos contábeis, quanto os afetos à legislação tributária.

Dessa forma, como a Impugnante não trouxe provas capazes de elidir o levantamento quantitativo, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação e também a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Guilherme Henrique Baeta da Costa que o consideravam nulo. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 173/177. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Guilherme Henrique Baeta da Costa que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2015.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Presidente / Relator**

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

---

Acórdão:	21.627/15/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000212914-52	
Impugnação:	40.010136182-45	
Impugnante:	Elmo Calçados S/A IE: 062013554.68-33	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão majoritária decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Quando da elaboração do Auto de Infração a Fiscalização efetuou o levantamento quantitativo com base em agrupamento de produtos utilizando como critério a descrição dos produtos em relação a todas as entradas e saídas de fornecedores e em transferência de outros estabelecimentos da própria pessoa jurídica.

Todavia, a adoção de pretensão critério, conforme definido no Anexo 3 ao Auto de Infração, tornou o levantamento inconsistente, face a ausência de descrição dos produtos.

Existe ainda a possibilidade de que os próprios documentos fiscais que deram origem aos registros não possuam a especificação das marcas, como se pode verificar pela análise das notas fiscais enumeradas às fls. 73 dos autos,

O critério eleito pela Fiscalização é falho e a Autuada, efetivamente, demonstrou a possibilidade de erros no resultado final apurado.

O agrupamento conforme descrição ou fabricante não é o sistema ou critério mais adequado no caso como o dos autos.

A Autuada comercializa calçados, e no seu dia-a-dia é comum que ocorram erros nos lançamentos de entradas e saídas uma vez que os códigos dos produtos variam em função de tamanhos (numeração) e cores.

Portanto, para um correto levantamento quantitativo inicialmente o procedimento mais adequado seria a consideração de mercadoria por mercadoria, código a código, o que culminaria com uma relação demasiadamente extensa, e a partir daí, havendo a possibilidade de falhas como aquelas apontadas acima, incumbiria ao contribuinte demonstrá-las.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Outra opção seria o agrupamento pela “raiz” dos códigos de identificação das mercadorias, procedimento que permitiria uma visão mais completa e efetiva da realidade das operações.

O que não se pode admitir é o agrupamento da forma entabulada pela Fiscalização em que se adota a descrição da mercadoria e fabricante de forma parcial, gerando, notadamente, situações em que se verifica a possibilidade de um mesmo produto ser incluído em dois campos diferentes.

Assim, diante da incorreção dos procedimentos levados a cabo pela Fiscalização e, considerada a grande possibilidade, e mesmo, a provável existência de inconsistências na apuração realizada, há que ser declarado nulo o lançamento.

Não obstante, uma vez superada a discussão acerca da nulidade, no mérito, pelos mesmos fundamentos expostos, deve ser julgado improcedente.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2015.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Conselheiro**