

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.121/16/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000400793-58  
Impugnação: 40.010139673-98  
Impugnante: Makro Atacadista Sociedade Anônima  
IE: 367211204.03-41  
Proc. S. Passivo: Janaína Andrade Nacif/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se a entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º do RICMS/02. Exigências da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se a entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º do RICMS/02. Exigências de ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da referida lei. Infração caracterizada.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da referida lei. Infração caracterizada.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatou-se que a Autuada deixou recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias (bebidas) previstas no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12. Exigências de ICMS/ST correspondente ao adicional de

**2% (dois por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

## ***RELATÓRIO***

### **Da Autuação**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS e ICMS/ST, no período de janeiro a dezembro de 2014, apurado por meio de levantamento quantitativo com a utilização de aplicativo denominado “AUDITORIA – CÓDIGO DE BARRAS”, que tem como instrumento de análise os arquivos eletrônicos enviados mensalmente pela Contribuinte, a partir dos quais a Fiscalização chegou às imputações fiscais de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Versa também o lançamento sobre a falta de recolhimento do adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no percentual de 2% (dois por cento), incidente sobre as operações com bebidas alcoólicas sujeitas à substituição tributária, em desacordo com o disposto no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12.

Exige-se:

- por dar entrada a mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Para esta infração, uma vez que as entradas desacobertas foram apuradas com fundamento nas saídas acobertas, foi exigida apenas a multa isolada;

- por dar entrada em mercadorias sujeitas ao recolhimento de substituição tributária desacobertas de documentação fiscal: ICMS relativo à operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da referida lei;

- por dar saída a mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração do imposto (débito/crédito) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da referida lei;

- por deixar de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias (bebidas) previstas no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12: ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Esclareça-se que, conforme indicado, para o cálculo da multa isolada, observou-se às disposições do art. 55, § 2º da Lei nº 6.763/75, que limita o valor dessa

penalidade a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, aplicando-se, quanto às mercadorias isentas, o percentual de 15% (quinze por cento) sobre o valor da respectiva operação.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 51/74, 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 foi simplesmente comparar os seus arquivos eletrônicos e registro de estoque, e, ao encontrar supostas divergências, simplesmente presumir 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;

- há inconsistências no levantamento realizado pela Fiscalização à medida em 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 açúcar que entra em “fardo” e sai em embalagens menores;

- em função do princípio da não cumulatividade, não se poderia exigir ICMS na entrada, pois o mesmo já teria sido recolhido na operação de saída, o que foi reconhecido pela Fiscalização mas não teria sido levado a efeito na apuração do crédito tributário;

- por não restar caracterizada entrada nem saída de mercadoria descoberta de documento fiscal, não haveria adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) a ser exigido;

- 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 as infrações decorrentes do mesmo ato;

- 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 em que não houve fraude ou sonegação, acompanhada de dolo ou má-fé, que pudessem ser atribuídas à conduta da Impugnante;

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

A Impugnante pede ainda, a realização de prova pericial, apresentando quesitos às fls. 72 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**

A Fiscalização, em bem elaborada manifestação de fls. 78/93, que foi adotada, em parte, para fundamentar o presente acórdão, refuta todas as alegações da Defesa e pede pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

### **Da Arguição de 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 imputadas; (II) a análise da eventual tipificação de tais 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 foi simplesmente comparar arquivos eletrônicos com o seu registro de estoque e, ao encontrar supostas divergências, simplesmente presumir 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.

Contudo, cabe ressaltar que a forma em que deve ser realizado o 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- I - número de identificação;
  - II - data e local do processamento;
  - III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
  - IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
  - V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
  - 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.

Além disso, cabe destacar que a Fiscalização 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 contêm a descrição das mercadorias com seus respectivos códigos, além de outras informações.

No levantamento, a Fiscalização valeu-se do aplicativo “AUDITORIA – CÓDIGO DE BARRAS”, que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo de mercadorias, resultado da aplicação de critérios objetivos que retratam o que dispõe a legislação de regência.

O referido aplicativo trabalha com as informações de entradas, saídas e estoques transmitidos pelo próprio contribuinte, via SPED.

Portanto, os dados utilizados para consecução do trabalho fiscal foram disponibilizados ao Fisco pela própria Impugnante, em cumprimento às exigências legais.

A Fiscalização, para se utilizar do SPED fiscal, analisou esses arquivos e detectou irregularidades que foram descritas no termo de intimação – retificação de arquivos SPED, enviado à Impugnante.

Foram inúmeros contatos com a empresa para a regularização das irregularidades, dentre elas, as do Registro 0220 – Fatores de Conversão de Unidades e Registro, C170 – Itens da Nota Fiscal, e só após sanadas as irregularidades procedeu-se ao lançamento.

Todos os procedimentos fiscais estão descritos no “relatório fiscal” e os arquivos usados (retirados do SPED da Contribuinte) se encontram nos CDs em anexo, onde se identificam os arquivos referentes aos estoques iniciais, finais, notas fiscais de entrada e saída e cupons fiscais, relativos ao ano de 2014.

A Impugnante recebeu, anexo ao Auto de Infração, o relatório fiscal, planilhas e demonstrativos, bem como os dois CDs (Compact Disk) com os arquivos SPED de 2014 e fevereiro de 2015, que foram utilizados no levantamento fiscal. Recebeu também, planilhas específicas com a identificação dos produtos que apresentaram divergência no quantitativo (APURAÇÃO-QUANTITATIVO), com os códigos internos dos produtos, fornecido pela própria Impugnante, sua descrição, todos os dados relacionados à movimentação do produto e memória de cálculo das diferenças apuradas.

Além de ter sido enviada cópia de todo o trabalho fiscal à Impugnante, seu procurador requereu e obteve uma nova cópia integral dos autos a fim de que pudesse apresentar a sua defesa.

Assim, foram entregues à Autuada todos os elementos e as informações necessárias, não tendo fundamento a 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 aborda 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 da Fiscalização durante a fase de constituição do crédito tributário.

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.

Portanto, os levantamentos quantitativos efetuados pela Fiscalização foram baseados exclusivamente em informações transmitidas pela Autuada, estando os resultados detalhados nas planilhas anexas ao PTA. 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 à 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, tendo sido assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

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

A Impugnante requer a produção de prova pericial a fim de comprovar a regularidade de suas operações, apresenta quesitos e indica assistente técnico.

Contudo, no caso, a prova pretendida é desnecessária para a elucidação da questão, visto que já esclarecida por outras provas produzidas e carreadas aos autos. Nessa linha dispõe o art. 142 do RPTA, *in verbis*:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

I - se determinada pela Câmara, esta formulará seus quesitos, e as partes, no prazo de 5 (cinco) dias contados da intimação do despacho de designação do perito, poderão formular os seus e indicar assistente técnico;

II - se deferido pedido do requerente:

a) o mesmo será intimado a recolher, no prazo de 5 (cinco) dias, a taxa de expediente devida para a realização da perícia;

b) a repartição fazendária lançadora do crédito tributário, no prazo de 5 (cinco) dias contados da intimação do despacho de designação do perito, poderá formular seus quesitos e indicar assistente técnico;

c) a Câmara poderá apresentar seus quesitos, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

b) de realização impraticável;

c) considerado meramente protelatório.

§ 2º Vencido o prazo previsto no caput, II, "a", sem que tenha sido efetuado o recolhimento integral da taxa, o julgamento do contencioso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativo fiscal seguirá sua tramitação sem a realização da perícia.

(Grifou-se).

A impertinência da prova pericial resta demonstrada pela análise dos próprios quesitos apresentados pela Impugnante. Veja-se:

Quesito 1 - sobre os períodos dos débitos de ICMS e ICMS/ST: o levantamento quantitativo foi efetuado no período fechado, de 01/01/14 a 31/12/14, de forma individualizada, por produto, de acordo com a codificação interna específica da Contribuinte, onde as marcas são perfeitamente identificadas e os valores individualizados.

Quesito 2 - sobre as divergências encontradas nos arquivos eletrônicos da Impugnante, detalhando origem, causa e quantificação: todas as divergências foram apresentadas no trabalho fiscal, sendo detalhada origem, causa e quantificação, individualmente produto a produto.

Quesito 3 - sobre estar as divergências encontradas relacionadas ao peso ou à quantidade: estão relacionadas com a quantidade do produto que entra ou sai, sendo que tal produto está perfeitamente identificado, como se pode citar exemplos às fls. 16/17 dos autos:

<b>PRODUTO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
116051	CHOC MARFIM NESTLE 2,3KG
116896	MASSA TALHARIM MLEVE 500G

Quesito 4 - se tais divergências podem decorrer da comparação de unidades de medida diferentes: sim, podem ocorrer quando os fatores de conversão apresentam irregularidades, mas não é o caso dos autos, pois a Contribuinte efetuou a conversão atendendo aos Termos de Intimação datados de 03/06/15 (recebido em 10/06/15, conforme Aviso de Recebimento – AR).

Quesito 5 - se existem evidências concretas de vendas de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal: sim, foi exatamente o que o resultado do trabalho fiscal demonstrou.

Quesito 6 - se de fato houve entradas e saídas de embalagens sem a devida documentação fiscal e se houve falta de recolhimento de tributo nas operações: sim, o trabalho fiscal demonstrou isso.

Quesito 7 - informar como foram calculadas e aplicadas as multas isoladas e de revalidação: as multas estão perfeitamente descritas no Relatório Fiscal, às fls. 07/14 dos autos.

Por fim, cabe destacar que na tabela do fator de conversão do registro 0220, retirada dos arquivos SPED da Contribuinte, observa-se a especificação da unidade e, principalmente, se o fator de conversão apresenta irregularidade.

No caso, para o exemplo listado no quesito 3, como na tabela, o fator de conversão (FLAGFATOR) é igual a zero, significando que a Contribuinte efetuou a



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conversão, ou seja, a unidade apresentada é exatamente aquela utilizada pela Contribuinte nas notas fiscais de entrada, de saída e nos cupons fiscais.

Quanto às infrações e penalidades, essas restaram demonstradas, conforme já abordado quando da análise da alegação de nulidade.

Repita-se que no tocante ao cálculo da multa isolada, observou-se as disposições do artigo 55, § 2º da Lei nº 6.763/75. Como foi caracterizada a reincidência, houve a majoração de 50% (cinquenta por cento) nos termos do art. 53, § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Assim, tem-se que no caso, a perícia mostra-se desnecessária, uma vez que os documentos carreados aos autos são suficientes para a elucidação da questão.

Indefere-se, pois, a prova pericial requerida.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS e ICMS/ST, em face da constatação de entrada e de saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de 01/01/14 a 31/12/14, apuradas por meio de levantamento quantitativo.

Versa ainda a autuação sobre a falta de recolhimento do adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no percentual de 2% (dois por cento), incidente sobre as operações com bebidas alcoólicas, sujeitas à substituição tributária, em desacordo com o disposto no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" c/c § 2º, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência, nos termos dos § 6º e 7º do art. 53, todos da referida lei.

Foram realizados levantamentos quantitativos com a utilização de programas aplicativos, que têm, como instrumento de análise, arquivos eletrônicos enviados mensalmente pela Contribuinte, a partir dos quais a Fiscalização chegou às imputações fiscais de entradas e de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 do contribuinte.

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.

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 Autuada.

É crucial ressaltar que a Fiscalização trabalhou com exercício ou períodos fechados, ou seja, apurou as irregularidades descritas no Auto de Infração sem a realização de contagem física das mercadorias em estoque, valendo-se dos registros constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente pela própria Impugnante, via Sintegra.

Como já informado nas preliminares, o levantamento completo elaborado foi entregue à Impugnante em 2 (dois) “CDs” (Compact Disk) contendo o detalhamento das operações.

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela Defesa, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a Fiscalização 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 dá entrada a determinadas mercadorias que são lançadas nos arquivos eletrônicos com uma unidade de medida, mas que, nas saídas, por haver desmembramento das embalagens, saem com outras unidades de medida, o que provocaria 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 açúcar 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. Qualquer processo, seja judicial ou administrativo, nutre-se da prova, a qual deve ser carregada pelas partes à análise do órgão julgador.

Além disso, o relevante para o deslinde da questão é que existe maneira adequada de se evitar que tais erros aconteçam, bastando à Impugnante, ao desmembrar ou agrupar determinadas mercadorias, promover os devidos ajustes em seu estoque, o que ocorreu antes mesmo do início da ação fiscal, conforme já abordado.

Assim, quanto ao desmembramento das embalagens das mercadorias, foi feito termo de intimação – retificação de arquivos SPED, para regularizar o registro 0220 e calculado o fator de conversão das mercadorias, justamente para que não ocorresse equívocos na execução do trabalho fiscal. A Impugnante atendeu ao termo de intimação, regularizando seu Registro 0220, não procedendo, portanto, a sua alegação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todos os produtos que apresentaram movimentação em unidades diferentes foram “convertidos” para uma mesma unidade padrão (aquela definida no registro 0200). Tal fato é tão incontestável, que a Contribuinte não apontou qualquer produto em que a Fiscalização não tenha observado a aplicação do fator de conversão previsto no registro 0220. Optou por alegação genérica, referindo-se ao açúcar.

Sobre o princípio da não cumulatividade e sobre a inexigibilidade do imposto referente às entradas desacobertas, suscitados pela Autuada, verifica-se no demonstrativo intitulado “Apuração – Quantitativo”, a exatidão dos cálculos.

Na apuração das entradas de mercadorias com apuração do ICMS pelo regime de débito e crédito, desacobertas de documento fiscal, como as entradas surgiram do excesso de saídas da mesma mercadoria e como a Contribuinte, ao dar saída às mercadorias, recolheu, levou a débito o imposto devido, não foi exigido o ICMS sobre a entrada sem nota fiscal. Isso pode ser verificado na coluna “ICMS Entrada” cujo valor é zero, conforme planilhas constantes dos referidos CDs e fls. 16/17.

Vale dizer, o aplicativo utilizado pela Fiscalização não computou valor de ICMS nas entradas desacobertas de tais mercadorias e, conseqüentemente, a multa de revalidação também não foi exigida.

Diferentemente, no caso das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documento fiscal, exige-se o ICMS relativo à operação própria (princípio da solidariedade), o ICMS/ST e correspondentes multas de revalidação e isolada.

Portanto, em relação às operações com mercadorias em que se apurou entradas desacobertas de documentação fiscal, a Fiscalização observou dois procedimentos, a saber:

- sendo a mercadoria sujeita à tributação normal, exigiu-se apenas a multa isolada devida (não se exigiu ICMS);

- sendo a mercadoria sujeita à substituição tributária, exigiu-se o ICMS/OP (pela entrada sem nota fiscal), o ICMS/ST e as multas de revalidação e isolada correspondentes.

Por fim, a Autuada deixou ainda de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias (bebidas) previstas no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12.

Exigências de ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II combinado com o § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75.

Tal exigência respalda-se nas seguintes disposições contidas no Decreto nº 45.934/12. Confira-se:

DECRETO Nº 45.934, DE 22 DE MARÇO DE 2012  
(MG de 23/03/2012 e retificado no MG de  
10/07/2012):

(...)

Art. 2º Na operação interna que tenha como destinatário consumidor final e na operação interestadual que tenha como destinatário pessoa não contribuinte do ICMS, realizadas até 31 de dezembro de 2015, com mercadoria abaixo relacionada, a alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais:

I - cerveja sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;

II - cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria;

III - armas.

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se, também, na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

(...)

Art. 4º O valor do ICMS resultante da aplicação do adicional de alíquota de que tratam os arts. 2º e 3º:

(...)

III - será declarado ao Fisco:

a) em se tratando de estabelecimento situado no Estado, mediante preenchimento de campos próprios da Declaração de Apuração e Informação do ICMS, modelo 1 (DAPI 1) com os respectivos valores;

(...)

Art. 8º Este Decreto entra em vigor em 28 de março de 2012.

(Grifou-se).

Sobre esse tema, transcreve-se a seguinte Consulta de Contribuintes respondida pela SUTRI/SEF/MG que bem esclarece a exigência em comento:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 263/2012

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MVA AJUSTADA - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM) - Quando o ICMS for apurado através do regime de substituição tributária o adicional de alíquota de 2% destinado ao FEM repercute no cálculo do imposto e não na formação da base de cálculo da substituição tributária.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, estabelecida na cidade de São Paulo, tem como atividades o comércio atacadista e a importação de bebidas alcoólicas e alimentos em geral.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que, com a criação do adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas de ICMS, destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria, passou a ter dúvidas acerca de qual será a “ALQ INTRA” a ser aplicada para calcular a MVA ajustada prevista na norma do art. 19, § 5º, inciso IV, do Anexo XV do RICMS/02, nas operações interestaduais entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais com vinhos importados (NBM/SH 22.04).

Com dúvida quanto à aplicação da legislação, formula a presente consulta.

CONSULTA:

A “ALQ INTRA” será de 25% ou 27%?

RESPOSTA:

Com fundamento no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, foi instituído em Minas Gerais, pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

Salientamos que, conforme previsto no Decreto nº 45.934, de 22 de março de 2012, o referido adicional de alíquota deve ser aplicado nas operações internas que tenham como destinatário consumidor final e nas operações interestaduais que tenham como destinatário pessoa não contribuinte do ICMS, realizadas entre 28 de março de 2012 e 31 de dezembro de 2015, com as mercadorias cerveja sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melaço; cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria e armas.

O adicional de alíquota mencionado deve ser aplicado também na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

Face ao disposto no parágrafo anterior e sabendo-se que a “ALQ INTRA” é o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria ou caso a operação própria do contribuinte industrial mineiro esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV, percebe-se que a alíquota a ser considerada será de 25%, pois esta é a alíquota interna aplicada ao industrial nas operações com vinhos importados.

Recorde-se que o adicional de alíquota do FEM incide apenas naquela que seria a última etapa de comercialização do produto, qual seja, a venda do mesmo ao consumidor final. Portanto, quando o imposto for apurado através do regime de substituição tributária o adicional de alíquota de 2% do ICMS destinado ao FEM repercute no cálculo do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto e não na formação da base de cálculo da substituição tributária.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 18 de dezembro de 2012.

Sobre o referido adicional, importante destacar, ainda, os esclarecimentos contidos na “Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2012”, de 8 de agosto de 2012:

Tendo em vista o que estabelece o § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, foi instituído pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria - FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

(...)

Ressalte-se que o adicional de alíquota deve ser aplicado também na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação, nos termos do art. 3º do Decreto em referência.

Perguntas e respostas

(...)

3 - Em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (cerveja sem álcool, bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão, cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria), em quais situações deve ser aplicado o adicional de alíquota?

Primeiramente, cumpre esclarecer que a substituição tributária atribui a determinado contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, a condição de responsável pela retenção e/ou pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria até o consumidor final.

Assim, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o imposto relativo ao adicional de alíquota deverá ser recolhido pelo sujeito passivo por substituição, nas operações internas e nas operações interestaduais promovidas por estabelecimento de outro Estado, com destino a contribuinte situado em Minas Gerais.

(Grifos acrescidos).

Destaca-se que não procede a alegação da Defesa de que o adicional correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) não incide nas operações por ela praticadas, ao argumento de que ela não teria promovido entrada nem saída desacobertada. Os dados constantes dos autos comprovam exatamente o contrário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Enfatiza-se que o art. 3º do Decreto nº 45.934/12 determina a obrigatoriedade do recolhimento do mencionado adicional, inclusive nos casos em que o estabelecimento do contribuinte substituto tributário esteja situado em outra unidade da Federação (ST instituída por meio de convênio ou protocolo).

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 referido 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 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 desacompanhadas de documentação fiscal, descumprindo obrigação acessória, qual seja, o dever de receber mercadorias acompanhadas 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 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. (GRIFOU-SE).

A aplicação cumulativa das multas de revalidação e 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 violação ao não confisco suscitada pela Impugnante, 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.

Noutra feita, questiona a Impugnante a majoração de multa em função da caracterização de reincidência.

No caso, cumpre destacar que a reincidência decorre da prática de nova infração, cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, nos termos do art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75. O agravamento de 50% sobre a Multa Isolada, prevista no art. 53, § 7º de tal lei, foi devido a decisões irrecuráveis do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, conforme demonstrado nos autos.

Em relação aos juros, equivocava-se a Impugnante ao afirmar que não procede a exigência de juros de mora sobre a multa aplicada. A incidência dos juros de mora sobre a multa encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que dispõe sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se).

Assim, de todo o 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 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Vander Francisco Costa.

**Sala das Sessões, 29 de abril de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

P