

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.943/16/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000240810-17  
Impugnação: 40.010137223-52  
Impugnante: Space Minas Distribuidora Ltda  
IE: 001040637.00-01  
Proc. S. Passivo: Antônio Roberto Winter de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação (simples), prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 100% (cem por cento) de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75, sendo que, nas ocorrências de entrada desacobertada, houve exigência apenas da citada multa isolada. Entretanto, deve-se adequar a multa isolada, nos termos do art. 55, § 2º da mesma lei, nas exigências relativas a mercadorias sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento).

**MERCADORIA – ENTRADA, SAÍDA E ESTOQUE DESACOBERTADOS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertados de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro), prevista no art. 56, inciso II e § 2º, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 100% (cem por cento) de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75, sendo que, nas ocorrências de saída desacobertada, houve exigência apenas da citada multa isolada. Entretanto, deve-se adequar a multa isolada, nos termos do art. 55, § 2º da mesma lei, nas exigências relativas a mercadorias sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento).

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), exercício fechado, de que a Autuada, no período de janeiro a dezembro de 2009, promoveu entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal e manteve estoque de mercadoria desacobertado de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documento fiscal, ocasionando falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS e ICMS/ST.

Em relação ao levantamento de entrada e saída de mercadorias, que em 31/12/09 eram sujeitas à tributação normal, desacobertas de documentação fiscal, foram exigidos ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75, sendo que, nas ocorrências de entrada desacoberta, houve exigência somente da citada multa isolada.

Já no tocante às constatações de entrada, saída e estoque de mercadorias, que em 31/12/09 eram sujeitas à substituição tributária, desacobertos de documentação fiscal, foram exigidos ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência de acordo com o art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75, sendo que, nas ocorrências de saída desacoberta, houve exigência somente da citada multa isolada.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000010280-46 (fls. 02); Auto de Infração-AI (fls. 03/05); Relatório Fiscal (fls. 07/11); Anexo 1 – Termos de Intimação e Declarações do Contribuinte (fls. 25/47); Anexo 2 – Arquivos do LEQFID e MD-5 (fls. 48/62); Anexo 3 – Planilhas (fls. 63/105); Anexo 4 – Amostragem de 12 produtos para ilustração do trabalho (fls. 106/454); Anexo 5 – Livro Registro de Apuração do ICMS-RAICMS/09 (fls. 455/493); Anexo 6 – Livro Registro de Inventário 2009 (fls. 494/658); Anexo 7 – Planilha-Posição Estoque em 31/12/08 e 31/12/09 (fls. 659/746); Anexo 8 – DAPI-01/09 a 12/09 (fls. 747/819).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 826/886 e anexa documentos às fls. 887/1014.

Requer, a nulidade do Auto de Infração e, se ao mérito chegar, a improcedência do lançamento.

O Fisco manifesta-se às fls. 1017/1042.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1051/1075, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento para adequar a multa isolada, nos termos do art. 55, § 2º da mesma lei, no tocante às exigências relativas às mercadorias sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento).

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 30/06/15, decide deferir a juntada de requerimento protocolado pela Impugnante, anexado às fls. 1.078/1.080, e o pedido de devolução do prazo para impugnação, conforme fls. 1.077:

ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM DEFERIR A JUNTADA DO REQUERIMENTO PROTOCOLADO NO CC/MG EM 08/06/15.

TAMBÉM EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM DEFERIR O PEDIDO DE DEVOLUÇÃO DO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. HELIO BELOTTI SANTOS E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, A DRA. MARIA TERESA LIMA LANA ESTEVES.

A Impugnante comparece às fls. 1.085/1.193, apresentando, novamente, a sua Impugnação e requer, ao final, que, preliminarmente, seja deferida a prova pericial, e, no mérito, que seja julgado improcedente o lançamento.

O Fisco manifesta-se às fls. 1.195/1.226, refutando as alegações da Defesa e requer que seja julgado procedente o lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

#### **Da Preliminar**

##### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração (AI) em razão de vícios no lançamento, que violariam os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Alega que o Fisco não descreveu a contento os pressupostos de fato do ato administrativo de lançamento, pois não apontou no trabalho quais as mercadorias estavam desacobertas de documento fiscal, e deixou de discriminar o período e as pessoas para as quais as mercadorias foram destinadas ou remetidas, inviabilizando sua defesa.

Afirma que, na autuação combatida, não houve detalhamento do fato gerador, o que contraria o art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que, segundo entende, o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) não é documento hábil a provar a materialidade do imposto exigido, “além de não haver qual discriminação, no bojo do AI, sobre o que restou levantado”.

Atesta que não existe qualquer menção no Auto de Infração aos demais procedimentos adotados, como análise de livros e notas fiscais. Argui a falta de provas robustas e incontestáveis, alegando que o fato gerador do ICMS só se dá com a transferência de titularidade da mercadoria e que o LEQFID “não aponta a pessoa para a qual iria ou da qual proveio a mercadoria em circulação”, determinando a insubsistência do auto de infração.

Reporta-se a acórdãos do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG), que apresenta entendimento “acerca da nulidade de Auto de Infração que não descreve, de forma clara e suficiente, a conduta ilícita imputada ao administrado”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, tais afirmativas não procedem, pois o Fisco elaborou planilhas (resumo geral e por ocorrência) em formato excel, anexadas às fls. 64/105 dos autos (Anexo 3), discriminando os valores, quantidades, códigos internos, descrição, NBM, alíquota e MVA de cada produto objeto do levantamento, por ocorrência verificada, a saber: entrada desacobertada, saída desacobertada e estoque desacobertado.

Acrescenta-se que os relatórios gerados estão anexados em forma de arquivo PDF, com o respectivo código de autenticidade MD-5, dada a sua extensão (eis que relata as ocorrências produto a produto durante todo o ano de 2009).

Descabe também a alegação de que o Fisco deveria apontar a quem a mercadoria sem documento fiscal foi destinada ou de quem foi proveniente no caso das entradas, pois tal informação só é possível mediante a posse do sistema de controle interno de vendas da Contribuinte (documento extrafiscal).

Do simples exame da documentação constante dos autos, verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Também é descabida a alegação de que o LEQFID não se constitui em documento hábil a provar a materialidade do imposto exigido, pois se trata de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02.

Salienta-se que esse procedimento representa, de forma exata e completa, toda a movimentação física das mercadorias, objeto do levantamento, comercializadas pela Contribuinte no período de 01/01/09 a 31/12/09, tendo como base as informações fornecidas pela própria Autuada: arquivo eletrônico contendo as notas fiscais de entrada e de saída, além dos valores de estoque no início e no final de cada um dos exercícios, também disponibilizados nas cópias dos livros Registro de Inventário.

Verifica-se, no caso dos presentes autos, que a Autuada compreendeu a acusação formulada no lançamento e desenvolveu plenamente a defesa, não restando configurada a hipótese de cerceamento de defesa.

A Impugnante reclama, ainda, que não lhe foi dada oportunidade para comprovar que os fatos não ocorreram na forma apresentada pelo Fisco, o que também viola os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Entretanto, cumpre lembrar que, mesmo tendo sido concedido à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, a Câmara de Julgamento lhe propiciou nova oportunidade ao deferir a abertura de novo prazo (trinta dias) para comprovar suas alegações. Porém, a Defesa não trouxe aos autos nenhuma prova capaz de elidir o trabalho fiscal.

A Impugnante alega que a autuação está alicerçada apenas em dados obtidos pelo programa Auditor Eletrônico, com base nos arquivos eletrônicos “Sintegra” entregues pela Contribuinte, utilizando-se da fórmula – “estoque inicial +

entradas – saídas” – presumindo entrada desacoberta de documentação fiscal nas ocorrências de saídas sem estoque.

Afirma que o Fisco não efetuou a verificação do fato gerador da obrigação tributária, consistente nas entradas e saídas físicas das mercadorias no estabelecimento fiscalizado, portanto, não há prova da ocorrência do fato gerador, mas mera presunção, uma vez que, no seu entendimento, os dados trazidos pelo sistema utilizado pelo Fisco são apenas indícios, sendo insuficientes para embasar o lançamento. Ilustra sua argumentação com trechos de jurisprudência no tocante à presunção simples.

Contudo, o trabalho fiscal encontra respaldo na legislação vigente e não se pauta em mera presunção, como quer fazer crer a Impugnante, mas em provas concretas dos ilícitos fiscais praticados por ela, o que será demonstrado na análise de mérito da presente lide.

O levantamento fiscal baseou-se em informações constantes dos arquivos Sintegra, devidamente entregues pela Contribuinte, que, confrontados com as Declarações de Apuração do ICMS (DAPI), também enviadas no período, mostraram-se consistentes.

Salienta-se que se utilizou, também, dos dados constantes em notas fiscais eletrônicas emitidas pelo estabelecimento autuado a partir de 01/09/09, período em que se iniciou sua obrigatoriedade, bem como de livros e documentos físicos intimados e apresentados pela empresa autuada.

Acrescenta-se que, conforme informação do Fisco, foi realizada conferência, por amostragem, entre as informações prestadas nos arquivos Sintegra e os dados constantes dos documentos físicos e livros apresentados pela Contribuinte, o que demonstra que o Fisco esteve sempre em busca da verdade material.

Dessa forma, caberia à Impugnante apontar e comprovar eventuais erros existentes no levantamento fiscal, o que sequer tentou fazer, restringindo-se a simples alegações sem qualquer comprovação.

A Impugnante insiste no argumento de que o Fisco deixou de indicar, com exatidão, os dispositivos legais e a motivação que respaldam a cobrança do ICMS, violando o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e o § 2º do art. 13 da Constituição do estado de Minas Gerais.

No entanto, cumpre reiterar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a motivação do lançamento.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Os valores apurados de base de cálculo e imposto estão claramente demonstrados nas planilhas e relatórios gerados e anexados aos autos.

Reafirma-se, portanto, que todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, ao contrário do alegado pela Impugnante, não houve violação ao art. 142 do CTN e, nem mesmo, ao § 2º do art. 13 da Constituição do estado de Minas Gerais.

Não prospera também a afirmação de que faltaram os dispositivos legais no trabalho fiscal referentes à cobrança do ICMS/operação própria, o que levaria à nulidade do lançamento, pois o Fisco elencou todas as fundamentações legais para as cobranças realizadas no PTA em comento, devidamente inseridas no Auto de Infração e no relatório fiscal, tais como:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Já os prazos para pagamento do imposto são definidos em regulamento (RICMS), conforme disciplina o art. 34 da Lei nº 6.763/75:

Art. 34. O imposto será recolhido nos prazos fixados no Regulamento, ficando o Poder Executivo autorizado a alterá-lo quando julgar conveniente, bem como a conceder desconto pela antecipação do recolhimento, nas condições que estabelecer, sem prejuízo do disposto no artigo 56 desta Lei.

(...)

§ 2º A autorização a que se refere o "caput" alcança também o prazo de recolhimento do imposto:

I - devido por substituição tributária, inclusive em relação às operações ou prestações previstas em convênio ou protocolo de que o Estado seja signatário firmado com outras unidades da Federação, desde que o prazo não ultrapasse o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

último dia do terceiro mês subsequente ao da saída ou prestação;

II - cuja responsabilidade caiba ao adquirente ou ao tomador em razão da entrada ou do recebimento de mercadoria ou serviço sujeitos ao regime de substituição tributária, desde que o prazo não ultrapasse o último dia do terceiro mês subsequente ao da entrada ou do recebimento.

O RICMS/02, por sua vez, dispõe sobre a matéria, em seu art. 89, da seguinte forma:

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

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

Dessa forma, inaceitável a arguição de nulidade por falta de informação de dispositivos legais no Auto de Infração relativos às exigências fiscais, inclusive quanto à exigência de ICMS/operação própria.

Também não prospera a alegação da Impugnante de que o art. 12 da Lei nº 6.763/75 restringe sua defesa, ao englobar várias alíquotas, não lhe permitindo identificar qual alíquota foi aplicada em cada produto. No Anexo 3 do Auto de Infração, o Fisco apresentou planilhas contendo esse detalhamento por cada produto objeto da autuação.

A Impugnante protesta que a autuação está embasada em mero decreto (RICMS/02) e que, conforme o disposto no art. 5º, inciso II da Constituição Federal/1988, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Ilustra seu posicionamento com trechos de doutrinas e requer a anulação do Auto de Infração por violação ao princípio da legalidade.

Contudo, tanto as penalidades quanto as infringências estão capituladas com base na Lei nº 6.763/75, servindo os dispositivos do RICMS/02 como especificidade da legislação afeita ao ICMS. Nesse sentido, o CTN dispõe:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

(...)

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais

sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Portanto, não há que se falar em falta de embasamento legal para o Auto de Infração.

Pelo exposto, indubitoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento, cabendo-lhe comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, inclusive abrindo novo prazo de trinta dias para apresentação de impugnação, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, todas as arguições de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, constata-se que elas se confundem com o próprio mérito e assim serão analisadas.

#### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando os quesitos arrolados às fls. 1.188/1.189.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Autuada em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cita-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

Outrossim, prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Não bastassem todos esses fundamentos, tem-se, no caso em tela, que todos os quesitos apresentados pela Impugnante poderiam ter sido respondidos e juntados aos autos por ela.

Ademais, cumpre aqui destacar que, com a medida da Câmara de Julgamento, abrindo novo prazo de 30 (trinta) dias para apresentar sua impugnação, foi concedida nova oportunidade à Impugnante para trazer aos autos todos os elementos que entendia suficientes para o deslinde da questão. Entretanto, isso não ocorreu.

Ressalta-se que a metodologia do LEQFID não é complexa e se baseia exclusivamente em informações do contribuinte.

Verifica-se, então, que se trata de providência desnecessária, pois não há nenhuma dúvida concreta apresentada a levantar suspeição do trabalho, cuja perícia seja imprescindível para dirimi-la.

Além disso, a produção de prova pericial é despicienda uma vez que constam dos autos elementos suficientemente claros para a compreensão tanto das irregularidades como da legislação aplicada.

### **Do Mérito**

A Impugnante invoca o art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional (CTN) para afirmar que decaiu o direito da Fazenda Pública Estadual exigir o crédito tributário.

Alega que tanto o Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) quanto o relatório fiscal do Auto de Infração referem-se ao período fiscalizado de 01/01/09 a 31/12/09, mas o demonstrativo do crédito tributário traz, como período de referência para efeito

de cobrança e aplicação de juros de mora, somente o mês de dezembro de 2009, caracterizando uma estratégia do Fisco para afastar a incidência da regra da decadência.

Argui que só foi cientificada do lançamento em 14/11/14, ou seja, passados cinco anos da maior parte do período objeto do trabalho, caracterizando a decadência, conforme art. 150, § 4º do CTN.

Realiza digressão sobre a sistemática do ICMS, entendendo que se trata de imposto cujo lançamento ocorre por homologação e que o Fisco deve, no prazo de cinco anos a contar do fato gerador do imposto, homologar ou não a apuração apresentada pelo contribuinte.

Sustenta que, ainda que se aplique o art. 173, inciso I do CTN, o prazo para lançamento já teria fluído, pois, segundo entende, em relação ao ICMS, o termo “exercício” constante do citado artigo não é anual, mas sim, mensal. Dessa forma, para o período autuado de 01/01/09 a 31/12/09, o termo inicial não seria 01/01/10, e sim, o mês seguinte àquele, de 2009, em que foi constatada a irregularidade.

Conforme estabelece o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública Estadual tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

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

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;

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

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

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

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

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

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

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2009 somente expirou em 31/12/14, nos termos do 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 Auto de Infração em 14/11/14.

Salienta-se que, de acordo com o art. 89 do RICMS/02, o momento do vencimento da obrigação tributária em comento, que se refere a entradas, saídas e estoque sem documento fiscal, seria o momento da real infringência.

Entretanto, na metodologia do LEQFID, exercício fechado, todas as infrações são mensuradas dia a dia e totalizadas ao final do exercício, favorecendo a Contribuinte, já que a correção monetária e juros passam a incidir apenas a partir daí.

Cumprido ressaltar, também, que, ao contrário do entendimento externado pela Impugnante, o termo “exercício seguinte” constante do inciso I do art. 173 do CTN refere-se ao “ano seguinte”, independentemente da periodicidade do imposto que está sendo analisado.

Ainda sobre a decadência, a Impugnante alega que o fato gerador da obrigação tributária, em relação às operações de mercadorias sujeitas à substituição tributária, seria o momento da entrada da mercadoria, o que poderia ter ocorrido em prazo anterior ao abrangido pelo Auto de Infração, estando, então, protegido pela regra da decadência.

Todavia, não se sustenta esse entendimento, pois o Fisco analisou a movimentação realizada no período de 01/01/09 a 31/12/09 (entradas e saídas com documentação fiscal), com base nos livros, documentos e arquivos gerados pela própria Contribuinte, não abrangendo qualquer operação realizada em período anterior.

Com relação ao mérito propriamente dito, conforme relatado, o Auto de infração, em análise, refere-se à falta de recolhimento/recolhimento a menor de ICMS e ICMS ST, decorrentes de saídas, entradas e estoques desacobertos de documentação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal, apurados pelo Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), considerando uma amostragem de 1.558 (mil, quinhentos e cinquenta e oito produtos) elencados aleatoriamente pelo Fisco de forma a abranger os vários tipos de mercadorias comercializadas pela Autuada.

O levantamento fiscal baseou-se nos arquivos Sintegra, devidamente entregues pela Contribuinte, que, confrontados com as Declarações de Apuração do ICMS (DAPI), também por ela enviadas no período, mostraram-se consistentes.

Também foram utilizadas as notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada a partir de 01/09/09, período em que se iniciou sua obrigatoriedade.

Em suma, o Fisco partiu das informações eletrônicas apresentadas pela própria Contribuinte, bem como dos livros fiscais e documentos físicos intimados e apresentados por ela para efeito de conferência por amostragem (livro Registro de Apuração – fls. 455/493 – Anexo 5, livro Registro de Inventário – fls. 494/658 – Anexo 6, Registro tipo 74 do arquivo Sintegra – fls. 659/746 – Anexo 7 e DAPIs – fls. 747/819 – Anexo 8).

De acordo com o Relatório Fiscal, para robustecer o Auto de Infração, o Fisco realizou conferência entre as informações prestadas nos arquivos Sintegra e os dados constantes dos documentos físicos e livros apresentados pela Contribuinte relativos a 12 (doze) produtos constantes do levantamento, material anexado às fls. 106/454 dos autos (Anexo 4).

Os relatórios gerados estão em forma de arquivo PDF, com o respectivo código de autenticidade MD-5, dada a extensão do relatório (fls. 48/49 – Anexo 2).

Com base no resumo geral produzido (fls. 64/77), o Fisco elaborou planilhas em formato excel, também anexadas aos autos às fls. 78/105, discriminando os valores, quantidades, códigos internos, descrição, NBM, alíquota e margem de valor agregado (MVA) de cada produto objeto do levantamento, por ocorrência verificada, a saber: entrada desacobertada, saída desacobertada e estoque desacobertado.

Importante ressaltar a informação do Fisco, constante em cada planilha, de que o produto que estiver vinculado a uma MVA de valor igual a 1,000 (um), na realidade, não estava sujeito ao regime de substituição tributária em 31/12/09, data que serviu de parâmetro para verificação das situações tributárias de cada produto constante do LEQFID e termo inicial para cálculo do imposto devido e das multas aplicadas.

Vale reiterar que o ICMS/ST foi exigido apenas nas entradas e estoques desacobertados de documento fiscal, pois a Contribuinte, ao receber mercadoria sujeita à ST sem documento fiscal, deveria ter recolhido o imposto no momento da entrada em seu estabelecimento e adotado procedimentos de regularização e comunicação à repartição fazendária de sua circunscrição.

Acrescenta-se que a Multa de Revalidação relativa à exigência de ICMS/ST foi cobrada em dobro (100% - cem por cento), conforme art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75.

No que tange às mercadorias que em 31/12/09 estavam submetidas ao regime normal de tributação, foi exigido o ICMS/operação própria apenas se

constatadas saídas desacobertas de documentos fiscais, acrescidas de Multa de Revalidação simples (50% - cinquenta por cento), conforme art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Por sua vez, a Multa Isolada de 20% (vinte por cento), capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em virtude de reincidência da Autuada na mesma penalidade, consoante art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, foi exigida sobre o valor da operação de todas as infringências constatadas: entradas, saídas e estoques desacobertos de documentos fiscais.

Registra-se que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período.

Por meio da combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), verifica-se a ocorrência de possíveis irregularidades, utilizando a seguinte equação:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$$

Trata o LEQFID de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e 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;

Assim, consiste tal roteiro em uma simples operação matemática de soma e subtração, em que o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia. Nesse caso, o levantamento informa que houve “saída sem estoque” (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado no livro Registro de Inventário, verifica-se a ocorrência de estoque desacoberto de documento fiscal. Enquanto que, se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado, pressupõe-se que houve saída de mercadoria desacoberta de documentação fiscal.

Tais ocorrências são constatadas ao final do levantamento quando é apresentado o resumo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções, o que não ocorreu no momento das defesas apresentadas.

A Autuada afirma que possui rigoroso controle de estoque, e que as diferenças encontradas só podem ser provenientes de erro ou inconsistências do arquivo Sintegra enviado. Entende que o Fisco deveria ter procedido à conferência do estoque das mercadorias no estabelecimento para poder mensurar a sua real movimentação.

Contudo, os dados relativos a estoques inicial e final foram extraídos do registro tipo74, enviado pela Contribuinte à época, o qual confere com os dados do livro Registro de Inventário, devidamente intimado pelo Fisco e que compõe a peça fiscal.

Ocorre que o trabalho fiscal tem por lastro os registros efetuados nos arquivos eletrônicos, nos termos do Convênio ICMS nº 57/95. O mencionado Convênio assim estabelece:

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

I - Registro de Entradas;

II - Registro de Saídas;

III - Registro de Controle da Produção e do Estoque;

IV - Registro de Inventário; e

V - Registro de Apuração do ICMS.

(...)

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

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

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

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

(...)

Cláusula quinta O contribuinte de que trata a cláusula primeira estará obrigado a manter, pelo prazo previsto na legislação da unidade federada a que estiver vinculado, as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração:

(...)

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

**O Manual de Orientação do Convênio ICMS nº 57/95 salienta que:**

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

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

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

CAPÍTULO II

Do Arquivo Eletrônico

SEÇÃO I

Do Registro Fiscal

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

Art. 7º A captação e a consistência dos dados referentes aos elementos contidos nos documentos fiscais para o meio eletrônico, a fim de compor o registro, serão efetivadas até 5 (cinco) dias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

úteis após a data da operação ou da prestação a que se referirem.

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

### SEÇÃO II

Das Informações Contidas nos Arquivos Eletrônicos

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

I - tipo do registro;

II - data do lançamento;

III - CNPJ do emitente/remetente/destinatário;

IV - inscrição estadual do emitente/remetente/destinatário;

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

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

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

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

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

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

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

(...)

### SEÇÃO IV

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

Art. 11. A entrega do arquivo eletrônico de que trata o art. 10, observado o disposto no art. 39, todos desta Parte, será realizada, mensalmente, mediante sua transmissão, via internet, para a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações e prestações.

§ 1º O contribuinte deverá verificar a consistência do arquivo, gerar a mídia e transmiti-la, utilizando-se da versão mais atualizada do programa validador SINTEGRA e do programa transmissor TED, obtidos no endereço eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais na internet ([www.sef.mg.gov.br](http://www.sef.mg.gov.br)).

Portanto, os arquivos magnéticos transmitidos via Sintegra devem espelhar a movimentação de bens e mercadorias dos usuários de sistema eletrônico de dados, autorizando a presunção de que os dados neles registrados são reais e corretos, dispensando a análise individualizada de cada documento fiscal.

Inclusive, conforme bem salientado pelo Fisco, tais arquivos foram submetidos a análise de consistência e integridade e estavam de acordo com as DAPIs.

Nesse sentido, cumpre reiterar que cabe exclusivamente à Impugnante apontar eventuais erros em seus registros e noticiá-los ao Fisco, apresentando provas inequívocas e documentos hábeis que corroborem suas afirmações.

A alegação genérica de que há erros no programa ou nos arquivos enviados contendo o registro de inventário são insuficientes para fragilizar o feito fiscal, muito menos anular o crédito tributário ou justificar uma revisão nos valores apurados.

A Defesa cita o Regime Especial nº 16.000386628.48, concedido em 2011 pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, afirmando que, naquela época, entregou o levantamento de estoques exigido pelo regime e que não foi contestado pela Fazenda, não tendo sido o motivo ensejador da sua cassação em 2012.

Contudo, registra-se que o levantamento de estoque entregue pela Contribuinte ao ser detentora de regime especial nem sempre é objeto de fiscalização imediata, sendo que poderá ser auditada em momento posterior.

Embora o citado regime especial não seja matéria contemplada no presente trabalho, o Fisco trouxe algumas considerações que merecem ser reproduzidas aqui:

O pedido de tal regime foi realizado em 22/09/2010 e todos os pareceres internos foram pelo indeferimento da concessão. O requerente apresentou recurso hierárquico e obteve deferimento parcial do seu pleito. O regime vigorou até julho de 2011 quando foi cassado. Inconformado, o contribuinte aciona a justiça e obtém decisão liminar pela manutenção do tratamento tributário em 20/07/2011. Em janeiro de 2012, a liminar é cassada pela Advocacia Geral do Estado e o regime especial é finalmente cassado pela SEF/MG.

Mister se faz ressaltar que o contribuinte foi alvo de operação conjunta entre MP/MG, SEF/MG e PC/MG em dezembro de 2013 – Operação “Concorrência Leal”. Nova operação realizada em 2014, denominada “Dono

do Mundo”, levando à prisão temporária do sócio majoritário, Sr. Jairo Cláudio Rodrigues, ambas as operações amplamente divulgadas pela mídia. As operações em questão produziram vasto material já em análise pelo Fisco que possivelmente embasarão novas peças fiscais e que corroboram as afirmações contempladas neste auto.

A Impugnante menciona que, em dezembro de 2009, possuía saldo credor no valor de R\$ 596.268,79 (quinhentos e noventa e seis mil, duzentos e sessenta e oito reais e setenta e nove centavos), o que seria suficiente para extinguir os débitos de ICMS/operação própria exigidos na autuação, no valor de R\$ 532.528,04 (quinhentos e trinta e dois mil, quinhentos e vinte e oito reais e quatro centavos).

Portanto, entende que, em respeito ao princípio da não cumulatividade e ao art. 195 do RICMS/02, o Fisco deveria proceder à recomposição da conta gráfica.

O Fisco, por sua vez, esclarece que, para a conduta verificada nos presentes autos, de saídas, entradas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertados de documentos fiscais, operações que não foram consignadas nos registros de lançamentos do imposto, configura a hipótese de esgotamento do prazo para recolhimento do imposto, qual seja, 31/12/09, nos termos do art. 89, inciso I do RICMS/02, dispensada, portanto, a compensação dos créditos e recomposição da conta gráfica da Impugnante.

A tese da Defesa, quanto à recomposição da conta gráfica, está alicerçada nas disposições do art. 195 do RICMS/02, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, como segue:

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015

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

§ 1º Considera-se exercício o período compreendido: I - entre 2 (dois) balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil; II - entre 1º (primeiro) de janeiro e 31 (trinta e um) de dezembro de cada ano, na hipótese de o contribuinte manter apenas escrita fiscal.

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

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;

III - o saldo do imposto em favor do contribuinte será transferido para o exercício seguinte, sob a forma de crédito, podendo ser aproveitado no período de apuração do imposto subsequente àquele em que se tenha verificado, ou compensado, observadas as normas específicas, com o débito do contribuinte para com a Fazenda Pública Estadual;

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das penalidades cabíveis e demais acréscimos legais;

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

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

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

VI - o pagamento do imposto de responsabilidade do contribuinte substituto será também discriminado à parte;

VII - o valor do imposto exigido em AI, ou documento equivalente, e ainda pendente de pagamento não será lançado no AI de que trata o inciso IV deste parágrafo a crédito do contribuinte, mas será deduzido do saldo devedor apurado no levantamento fiscal, se relativo à mesma irregularidade e ao mesmo período;

VIII - o imposto exigido e pago em razão de AI, ou documento equivalente, somente será levado em consideração na verificação fiscal do exercício em que tenha ocorrido o fato gerador do tributo por ele exigido.

§ 3º A verificação fiscal será efetuada, imediatamente, nos casos de encerramento da atividade do contribuinte ou de transferência de estabelecimento.

Entretanto, as disposições do art. 195, acima transcrito, foram alteradas com vigência a contar de 01/02/15, por força do Decreto nº 46.698, de 30.12.14, *in verbis*:

Art. 3º - O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei N° 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1° O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2° O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1°, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3° Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2°, fica vedada a dedução de que trata o § 1°.

§ 4° Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei N° 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1°.

Art. 4° - O disposto no art. 1° e no art. 3° deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1° do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei N° 5.172, de 25 de Outubro de 1966.

Art. 5° - Este DECRETO entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1° de fevereiro de 2015. (Grifou-se).

Verifica-se, portanto, que o critério para “*apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte*”, anteriormente previsto na redação do art. 195, foi expurgado pelo mencionado decreto de 2014, que ainda assegurou a sua aplicabilidade no art. 4°, nos termos do § 1° do art. 144 do CTN, que estabelece:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1° Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades

administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Grifou-se).

Não bastasse o analisado, o referido diploma regulamentar ainda trouxe no art. 1º, também sujeito às normas do CTN acima dispostas, a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A, com as seguintes disposições:

Art. 1º - O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO N° 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Da letra da norma, disposta no art. 89 do RICMS/02, utilizada nos autos como embasamento para a cobrança do tributo sem a recomposição da conta gráfica, extrai-se que “*considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria, cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra sem documento fiscal*”.

Ressalta-se que o art. 89 do RICMS/02, que trata “Do Estabelecimento e do Local da Operação ou da Prestação”, já possuiria por si a condição de prevalente no confronto com o citado art. 195, que aborda possíveis técnicas a serem aplicadas nos trabalhos fiscais.

Assim, tem-se do compêndio, agregado ao estabelecido no art. 89, afigurar-se escoreito o tratamento levado a efeito pelo Fisco.

Impende comentar que, pelas razões expostas, encontra-se equivocado o entendimento constante de fls. 1.068 de que “há previsão legal para efetuar a recomposição da conta gráfica por ocasião do pagamento do crédito tributário”. Nos termos do art. 195 do RICMS/02 em vigor, essa previsão existe somente em relação à irregularidade de aproveitamento indevido de crédito, que não condiz com a irregularidade em análise.

A Defesa alega que o presente crédito tributário estaria extinto pelo pagamento de autuação anterior, PTA n° 01.000174442.31, o qual, segundo ela, versa sobre a mesma matéria, uma vez que o livro Registro de Inventário de 2009 também foi solicitado no decorrer daquela fiscalização.

Entretanto, o fato do Fisco ter solicitado documentos relativos a 2009 antes da lavratura do citado processo não significa que o objeto de autuação abrange o mesmo período.

Conforme bem esclarecido pelo Fisco, no PTA n° 01.000174442.31 e no presente processo não há coincidência de pagamentos. O auto de infração mencionado pela Impugnante refere-se a um Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, exercício fechado de 2010. Abrange apenas 15 mercadorias, das quais poucas foram objeto do LEQFID realizado no exercício de 2009.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não merece prosperar o argumento de que o Fisco deveria ter considerado os valores pagos a título de denúncia espontânea, PTA nº 05.000200515.07, apresentada em 06/04/10, data anterior ao AIAF emitido para o processo em discussão.

De acordo com a documentação apresentada e as informações do Fisco, a referida denúncia é extremamente vaga, sem a descrição da conduta realizada, abrangendo o período de 09/07 a 02/10. A infringência à legislação capitulada é evasiva, remetendo apenas ao inciso IX do art. 16 da Lei nº 6.763/75, que preceitua:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

Da mesma forma, em relação ao valor do imposto apurado na denúncia, que foi parcelado em 30 (trinta) meses, determinando um valor médio mensal a recolher, não houve a demonstração de quais os produtos que foram abrangidos e a que período se refere. Nesse contexto de inexatidão, não é possível vincular o pagamento realizado ao crédito tributário em questão.

A Defesa afirma que o Fisco cometeu erro no arbitramento/fixação da base de cálculo, não respeitando os arts. 54, inciso IX, e 194, § 4º, ambos do RICMS/02, o que leva à nulidade parcial, na medida em que se pautou em base de cálculo que não condiz com a realidade.

Todavia, o parâmetro adotado pelo Fisco para arbitrar o valor das operações com base no valor médio está previsto exatamente nos dispositivos citados pela Impugnante, arts. 54, inciso IX, e 194, § 4º, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 54 - Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

(...)

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

(...)

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como

critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

Verifica-se, por meio dos relatórios constantes dos autos, que a base de cálculo para cobrança do imposto e das multas foi obtida das médias ponderadas distintas para cada tipo de situação identificada.

No caso da entrada de mercadorias, determinou-se a média ponderada entre o preço declarado no próprio inventário da Autuada e os preços praticados nas entradas dos produtos no período fiscalizado; em relação ao estoque final de mercadorias, é a média ponderada dos preços praticados nas entradas dos produtos no período fiscalizado; e, no caso da saída de mercadorias, é a média ponderada dos preços praticados nas saídas dos produtos no período fiscalizado.

Assim, depreende-se da leitura dos dispositivos legais supracitados que o procedimento adotado pelo Fisco está correto e perfeitamente embasado na legislação tributária, não havendo que se falar em ilegalidade na determinação da base de cálculo do imposto.

Importante reiterar que a Defesa não trouxe aos autos, efetivamente, nenhum argumento contrário às informações trazidas pelo Fisco no que se refere aos dados apurados pelo LEQFID, limitando-se a arguir a nulidade já rechaçada em preliminar.

Dos autos, verifica-se que a Impugnante se utilizou de diversas alegações sem qualquer fundamentação ou comprovação, solicitando, mediante perícia, dados e informações que são de seu conhecimento, o que poderia ter trazido aos autos, mas não o fez.

Ressalta-se que, em sua primeira peça de defesa, a Impugnante apresentou relatórios anexos à impugnação (fls. 1.000/1.014), com intuito de demonstrar que não há diferença de estoque em diversos itens, o que confirmaria a ineficácia das exigências.

Entretanto, em resposta à argumentação da empresa, constatou-se que as planilhas apresentadas são extremamente vagas, não permitindo qualquer vinculação a documentos que pudessem comprovar o alegado.

Observa-se que a Impugnante não trouxe, em sua nova oportunidade de defesa, as citadas planilhas e nem mesmo qualquer outro documento que pudesse, no mínimo, levantar dúvidas no tocante ao procedimento fiscal. Ao contrário, trouxe apenas argumentações que não são hábeis para ilidir o trabalho fiscal.

Em relação à multa isolada, o Fisco destacou que não houve necessidade de observar o limitador imposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75:

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada 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:

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;

(...)

§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

(...)

Justificou seu entendimento ao argumento de que o valor exigido de multa isolada (20% sobre o valor das operações) já se encontra abaixo do limitador de duas vezes e meia o valor do imposto, restringindo à análise dos valores totais de imposto e multa isolada exigidos.

Entretanto, nos termos da Instrução Normativa SUTRI nº 003/06, essa análise deve ser feita individualmente, por alíquota, uma vez que as alíquotas de ICMS incidentes variam conforme o produto:

**INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 003, DE 19 DE MAIO DE 2006**

(...)

ART. 1º - NA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ALCANÇADA PELO ICMS, NA QUAL O IMPOSTO TENHA SIDO RETIDO OU RECOLHIDO ANTECIPADAMENTE PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, OU EM RAZÃO DE TÉCNICA FISCAL NA APURAÇÃO DE IRREGULARIDADE, E QUE RESULTE NA APLICAÇÃO APENAS DE MULTA ISOLADA OU NA EXIGÊNCIA DE PARCELA DO IMPOSTO, OS LIMITADORES PREVISTOS NO § 2º DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763, DE 1975, TERÃO COMO PARÂMETROS O VALOR DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO CONSTATADA E DO IMPOSTO INCIDENTE, EMBORA NÃO INTEGRANTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO.

ART. 2º - CONCEITUA-SE COMO OPERAÇÃO, NOS TERMOS DO § 2º DO ART. 55 DA LEI Nº. 6.763, DE 1975, A TOTALIDADE DE SAÍDAS OU ENTRADAS DE MERCADORIAS OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, SUJEITAS A UMA MESMA CARGA TRIBUTÁRIA. (GRIFOU-SE)

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verificando as planilhas elaboradas pelo Fisco, constantes às fls. 62/105 (Anexo 3), observa-se que os produtos objeto de autuação possuem alíquotas diversas: 25% (vinte e cinco por cento), 18% (dezoito por cento), 12% (doze por cento) e 7% (sete por cento).

Portanto, nas ocorrências em que a mercadoria está sujeita à alíquota de ICMS de 7% (sete por cento), há necessidade de adequar a exigência da multa isolada nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, uma vez que, nesse caso, o percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação (multa isolada exigida) é maior que duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação.

Salienta-se que a Autuada é reincidente na infração, conforme telas comprobatórias anexas ao relatório fiscal que compõe o PTA (fls. 09/10) e pesquisa realizada por este Órgão (fls. 1042), havendo majoração na penalidade isolada em 100% (cem por cento), de acordo com o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

As autuações que caracterizaram a reincidência foram: PTA nº 04.002087711-00, quitado pela Autuada em 12/12/07, e PTA nº 04.002094365-68, quitado em 31/01/08.

Por fim, a Defesa contesta os efeitos confiscatórios da multa isolada, fundamentando suas alegações em trechos de jurisprudências, e propõe a aplicação do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Argui que a aplicação da multa nos patamares exigidos configura violação aos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade.

Porém, a atividade fiscal é vinculada, não cabendo ao agente público a discricionariedade em seus atos, devendo todos eles estarem amparados na legislação pertinente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A multa isolada incide quando o contribuinte deixa de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de emitir e exigir documento fiscal idôneo a toda entrada/saída de mercadoria, por exemplo, como é o caso desta autuação, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

Dessa forma, o Fisco observou todos os dispositivos legais ao fixar o *quantum debeatur*, não lhe cabendo fazer juízo de valor em relação aos montantes cobrados. Em relação à boa-fé, cabe trazer o disposto no CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Cumprido ressaltar que as condutas constatadas são comissivas, ou seja, necessitam da vontade do agente para sua ocorrência, não se constituindo em mera omissão ou esquecimento de aspectos formais.

Acrescenta-se que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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;

No tocante ao pedido de aplicação do permissivo legal, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, registra-se que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, uma vez que a infração resultou em falta de pagamento do imposto:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir, com anuência da Representante do estado, o requerimento de sustentação oral, feito da Tribuna, pelo Representante da Impugnante. Ainda à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia formulado pela Contribuinte. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a multa isolada, nos termos do art. 55, § 2º da Lei nº 6.763/75, nas exigências relativas a mercadorias sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Antônio Roberto Winter de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Andréia Fernandes da Mota e Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 08 de março de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

**José Luiz Drumond**  
**Relator**

CL