

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.630/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000203364-44  
Recurso de Revisão: 40.060138085-29  
Recorrente: Fast Shop S/A  
IE: 062389780.01-19  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sérgio Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, destinadas à comercialização. Infração caracterizada nos termos do art. 37, inciso I, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Matéria não objeto de recurso.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – SOFTWARES.** Constatado aproveitamento integral de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de *softwares*, cujas saídas subsequentes ocorreram com a base de cálculo prevista na alínea “b” do inciso XV do art. 43 do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º e art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 71, inciso IV do RICMS/02. Exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Matéria não objeto de recurso.

**ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA – OPERAÇÃO INTERNA – ESTABELECIMENTO VAREJISTA.** Constatada a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) em operações internas nas saídas de produtos mencionados no art. 42, inciso I, subalínea “b7” do RICMS/02. A alíquota de 12% (doze por cento), no entanto, somente se aplica às operações realizadas por estabelecimentos industriais. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização às fls. 411/414. Infração caracterizada em parte. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

**NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS.** Constatada a emissão de documentos fiscais sem o devido destaque e recolhimento do ICMS. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da mencionada lei c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. As alegações da Defesa de que os produtos

estão sujeitos ao regime de substituição tributária não restaram comprovadas nos autos. **Infração caracterizada. Mantida a decisão recorrida.**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre as vendas declaradas à Fiscalização pela Recorrente e os valores constantes em extratos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto deve-se apurar: a) a proporção entre as saídas tributadas e aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária, com base nas informações apuradas pela Fiscalização na planilha de fls. 1.184; b) sobre a proporção de saídas tributadas que vier a ser identificadas, o ICMS devido mediante aplicação da carga tributária média mensal indicada na coluna “3/1” da planilha de fls. 1.184, inclusive com a adequação da multa isolada prevista no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos moldes calculados pela Fiscalização; c) sobre a parcela de saídas de mercadorias desacobertas, sujeitas ao regime de substituição tributária que vier a ser apurada, exigência apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO – SINTEGRA.** Constatada a entrega em desacordo com a legislação, no prazo e na forma legal, de arquivos eletrônicos, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas, relativos à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais, conforme previsão nos arts. 10, 11 e 39 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada. Mantida a decisão recorrida.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação trata do recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência das seguintes irregularidades:

- 1) aproveitamento indevido de crédito do imposto nas entradas de mercadorias sujeitas ao recolhimento por substituição tributária;
- 2) aproveitamento indevido de crédito do imposto nas entradas de “softwares”, cujas saídas têm base de cálculo restrita ao valor do suporte físico;
- 3) operações de saída de mercadorias com destaque do imposto por alíquota incorreta;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4) saídas de mercadorias com notas fiscais sem destaque do imposto;

5) saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apuradas mediante confronto entre os valores das vendas declaradas à Fiscalização nas DAPIs e os valores das operações com cartões de crédito/débito informadas pelas administradoras de cartões;

6) transmissão de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, mesmo após intimação.

Foram exigidas as parcelas de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas capituladas nos arts. 54, incisos VI, e XXXIV e 55, inciso II, adequada ao § 2º e inciso XXVI do mesmo artigo, todos da citada lei.

Em sessão realizada no dia 12/3/15, a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitou as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, deferiu o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 17/03/15, ficando proferidos os votos do Conselheiro Marco Túlio da Silva (Relator), que julgava parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 411/414 e, ainda, no tocante ao item “5” do Auto de Infração: a) apurar a proporção entre as saídas tributadas e aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária, com base nas informações apuradas pela Fiscalização na planilha de fls. 1.184; b) sobre a proporção de saídas tributadas que vier a ser identificada, apurar o ICMS devido mediante aplicação da carga tributária média mensal indicada na coluna “3/1” da planilha de fls. 1.184, inclusive com a adequação da multa isolada prevista no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos moldes calculados pela Fiscalização; c) sobre a parcela de saídas desacobertas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária que vier a ser apurada, exigir apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75; e do Conselheiro Marco Antônio Perdigão Mendes (Revisor), que julgava parcialmente procedente para excluir todas as exigências fiscais do período de janeiro a setembro de 2008, com base no art. 150, § 4º do CTN e, ainda, em relação ao período restante, admitir as exclusões propostas nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

Na sequência, a 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.830/15/1ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 411/414 e, ainda, no tocante ao item “5” do Auto de Infração para: a) apurar a proporção entre as saídas tributadas e aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária, com base nas informações apuradas pela Fiscalização na planilha de fls. 1.184; b) sobre a proporção de saídas tributadas que vier a ser identificada, apurar o ICMS devido mediante aplicação da carga tributária média mensal indicada na coluna “3/1” da planilha de fls. 1.184, inclusive com a adequação da multa isolada prevista no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos moldes calculados pela Fiscalização; c) sobre a parcela de saídas desacobertas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária que vier a ser apurada, exigir apenas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os

Conselheiros Antônio César Ribeiro que, além das exclusões da decisão majoritária, excluía as exigências fiscais em relação aos valores informados pelas administradoras dos cartões de crédito/débito, quando apresentadas as notas fiscais emitidas pelos demais estabelecimentos da Autuada, nos moldes dos documentos de fls. 521/734, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG; e Marco Antônio Perdigão Mendes (Revisor) que excluía, ainda, todas as exigências fiscais do período de janeiro a setembro de 2008, com base no art. 150, § 4º do CTN.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.296/1.338, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

### **Da Instrução Processual na Câmara Especial**

Em sessão realizada em 10/07/15, acordou a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Recorrente, no prazo de 90 (noventa) dias, contado do recebimento da intimação, traga aos autos demonstrativo, em meio físico e eletrônico, vinculando o número dos comprovantes dos recebimentos dos cartões de crédito/débito, constantes da mídia eletrônica de fls. 242, com os documentos fiscais que alega terem sido emitidos por outro estabelecimento, os quais devem ser apresentados em meio eletrônico por meio de imagens dos referidos documentos, resguardado o direito da Fiscalização de solicitar cópias em meio físico, se necessário. Em seguida, vista à Fiscalização que deverá manifestar-se sobre os documentos e informações trazidas. O prazo estabelecido para o cumprimento da presente deliberação, superior aos 10 (dez) dias previstos no art. 157 do RPTA, justifica-se pela complexidade na obtenção das informações e/ou documentos solicitados. Manifestaram-se favoravelmente à medida, pela FAST SHOP S.A, o Dr. Thiago Corrêa Vasques e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa.

Em resposta ao interlocutório a Autuada/Recorrente junta aos autos demonstrativo, em meio eletrônico e físico, onde busca vincular o número dos comprovantes dos recebimentos dos cartões de crédito/débito, constantes da mídia eletrônica de fls. 242, com os documentos fiscais que alega terem sido emitidos por outro estabelecimento, junta também as imagens dos referidos documentos.

A Fiscalização analisa o demonstrativo, documentos e informações, tece considerações e aponta o que entende ser relevantes inconsistências.

---

### **DECISÃO**

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “*a quo*”, salvo algumas alterações necessárias.

### **Das Preliminares**

#### **Dos Pressupostos de Admissibilidade do Recurso**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - 4.630/16/CE

RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

A Recorrente/Autuada propugna no seu recurso pela reforma da decisão recorrida, em apertada síntese, com as seguintes causas de pedir e pedidos:

- inicialmente pugna pela decadência parcial do período de janeiro a setembro de 2008, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN;

- menciona, em relação ao item 5 do AI, que haveria efetiva comprovação pela Autuada/Recorrente da realização de operações triangulares entre seus estabelecimentos, com comprovação do recolhimento do ICMS exigido por outro estabelecimento de mesma titularidade;

- alega impossibilidade do ICMS ser recolhido por estabelecimento diferente daquele que efetua a saída física da mercadoria, por ser esse o efetivo fato gerador o referido imposto, sendo pouco relevante onde ocorra o pagamento;

- destaca que as provas carreadas aos autos seriam suficientes para demonstrar que o pagamento efetuado por meio de cartão de crédito ou débito no estabelecimento autuado teria lastro em nota fiscal emitida por esses ou outro estabelecimento;

- defende a necessidade de a Fiscalização considerar os valores escriturados na linha 50 (outras saídas) da DAPI;

- contesta a cobrança da diferença entre a alíquota de 12% aplicada nas operações elencadas no item 3 do AI e a de 18% aplicada pela Fiscalização sob a argumentação de licitude, uma vez coadunar com as previsões legais vigentes;

- pede o afastamento das exigências relacionadas à acusação fiscal de emissão de documentação fiscal sem destaque do imposto, item 4 do AI, uma vez que parte das mercadorias foram tributadas por substituição tributária;

- pede ainda em relação ao item 6 do AI, que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória (entrega de arquivo eletrônico em desacordo) considere a ocorrência de uma única infração.

Contudo, não merece reforma a decisão recorrida em relação à matéria versada no recurso interposto pela Recorrente/Autuada conforme se verá adiante.

### **Da Suposta Nulidade**

Ainda que no Recurso de Revisão não conste dos pedidos qualquer preliminar de nulidade, considerando que as causas de pedir que motivaram e fundamentaram referido pleito quando da impugnação são em parte reproduzidas no recurso, cabe abordar a questão.

A Recorrente alega que a Fiscalização extraiu informações incorretas da Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI), pois desconsiderou as

informações da linha 50, denominada “Outras”, na qual se encontra receita registrada no CFOP 5922, de venda para entrega futura. Caso a Fiscalização tivesse analisado corretamente as informações das DAPIs, teria percebido que os valores declarados se mostram, na quase totalidade dos meses, superiores aos apresentados pelas administradoras.

Aduz, ainda, que eventuais divergências de registros são originárias da venda da mercadoria com a entrega por outro estabelecimento, que fica responsável pela emissão da nota fiscal, pelo recolhimento do ICMS e pela declaração em DAPI.

Ainda que seja matéria não versada no recurso, cabe registrar que no tocante às alegações em sede de impugnação de que as informações foram obtidas de forma nula, ilegal e inconstitucional, a própria Recorrente reproduziu às fls. 238/239 os dispositivos do RICMS/02 que disciplinam a prestação de informações por parte das administradoras de cartão de crédito/débito.

Além dos dispositivos transcritos pela Recorrente, a previsão para apresentação das informações encontra-se prevista no art. 50, §§ 5º e 6º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 50 - São de exibição obrigatória a Fiscalização:

(...)

§5º As administradoras de cartões de crédito, cartões de débito em conta corrente e estabelecimentos similares deverão informar à Secretaria de Estado de Fazenda todas as operações e prestações realizadas por estabelecimentos de contribuintes cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similar, na forma, prazo e nas condições previstos em regulamento, relativamente aos períodos determinados pela legislação.

§ 6º As administradoras de cartões de crédito, de cartões de débito em conta-corrente e estabelecimentos similares deverão informar à Secretaria de Estado de Fazenda todas as operações e prestações realizadas por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoas Físicas - CPF -, ainda que não regularmente inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similar, na forma, no prazo e nas condições previstos em regulamento, relativamente aos períodos determinados pela legislação.

Assim, razão não possui a Autuada, uma vez que as informações utilizadas pela Fiscalização foram prestadas pelas administradoras de cartão, na forma da legislação tributária, aplicando-se ao caso o disposto no inciso I do art. 182 da Lei nº 6.763/75, regulamentada pelo inciso I do art. 110 do Regulamento do Processo e dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Noutra toada, alega a Autuada/Recorrente que a Fiscalização deveria ter considerado como faturamento os valores registrados no CFOP 5922 (simples faturamento decorrente de venda para entrega futura) incluídos na linha 50 das DAPIs, exemplificando com as operações do mês de setembro de 2009.

Os dispositivos apresentados a seguir, da Parte 1, Anexo IX do RICMS/02 tratam da venda para entrega futura da seguinte forma:

Art.305. Nas vendas para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal sem destaque do ICMS, mencionando-se no documento que a emissão se destina a simples faturamento, com o imposto sendo debitado por ocasião da efetiva saída da mercadoria.

§ 1º Se emitida a nota fiscal de que trata o caput deste artigo, as 1ª e 3ª vias da mesma, ou cópia do respectivo DANFE serão entregues ao comprador.

§ 2º O estabelecimento show room, assim entendido aquele que exhibe mercadorias e realiza operações de venda em virtude da exibição, emitirá nota fiscal destinada a simples faturamento para todas as operações de venda para entrega futura, não se aplicando a faculdade de que trata o caput deste artigo.

Art. 306. Por ocasião da efetiva saída, global ou parcial, da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente, com destaque do valor do imposto, quando devido, observado especialmente o disposto nos artigos 43, 44 e 50 deste Regulamento, indicando, além dos requisitos exigidos, como natureza da operação: "Remessa - entrega futura", e o número a série, a data e o valor da nota fiscal emitida para fins de faturamento.

§ 1º Se no momento da saída da mercadoria tiver havido alteração no valor da operação, em decorrência de modificação do preço contratado, a nota fiscal será emitida com o novo valor, devendo essa circunstância ser consignada no documento fiscal.

§ 2º Por ocasião da escrituração, no livro Registro de Saídas, das notas fiscais de que trata este Capítulo será mencionado o motivo da emissão.

Art. 307. Sendo desfeita a venda antes da efetiva saída da mercadoria, o fato será formalmente comunicado à repartição fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, o contribuinte que realiza venda para entrega futura deve se submeter ao previsto na legislação tributária.

Com relação a esse tipo de venda, no período fiscalizado, a Recorrente realizou os seguintes procedimentos:

- emissão de notas fiscais de simples faturamento nos CFOP 5922 ou 6922, no valor total de R\$ 9.205.954,00 (nove milhões duzentos e cinco mil novecentos e cinquenta e quatro reais);

- emissão de notas fiscais com CFOP 5117 ou 6117 para a entrega da mercadoria anteriormente faturada, no montante de R\$ 154.462,76 (cento e cinquenta e quatro mil quatrocentos e sessenta e dois reais e setenta e seis centavos);

- em parte dos casos, a emissão da nota fiscal da entrega da mercadoria foi feita imediatamente após a do faturamento;

- emissão de nota fiscal de entrada referente à nota fiscal de CFOP 5922 ou 6922 – notas fiscais que não acobertaram saída de mercadoria – cujos valores não foram possíveis à Fiscalização apurar porque os mesmos CFOP foram usados para outros tipos de operações e as informações constantes dos arquivos eletrônicos nem sempre retratam o que consta nos documentos;

- falta de comunicação à Repartição Fazendária de que ocorreu o desfazimento de venda antes da efetiva saída da mercadoria, conforme previsão do art. 307 do RICMS/02.

Como se pode observar, o procedimento da Recorrente não está de acordo com a legislação. O confronto entre as notas fiscais de venda para entrega futura, no valor total de R\$ 9.205.954,00 (nove milhões duzentos e cinco mil novecentos e cinquenta e quatro reais), e as notas de remessa das mercadorias anteriormente faturadas, no valor de R\$ 154.462,76 (cento e cinquenta e quatro mil quatrocentos e sessenta e dois reais e setenta e seis centavos), demonstra a não emissão de todas as notas fiscais devidas para entregar as mercadorias que faturou, ou seja, comprova que promoveu saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Apenas pela comparação entre os valores registrados nos CFOP 5922/6922 e nos CFOP 5117/6117, já seria possível a imputação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Além dessa constatação, verificou-se que a Autuada/Recorrente emitiu notas fiscais de saída em valores menores que os valores recebidos por vendas com uso de cartão de crédito ou débito.

Considerando as duas irregularidades, o confronto realizado pela Fiscalização foi direto entre as operações informadas pelas administradoras de cartão e as efetivas saídas de mercadorias vendidas, uma vez que o valor faturado nos CFOP 5922/6922 necessariamente deveria constar corretamente em notas fiscais com CFOP 5117/6117, ou incorretamente em notas fiscais com outros CFOP. Dessa forma, todos os documentos fiscais de efetiva saída de mercadoria vendida, fato gerador do ICMS, estão incluídos no faturamento obtido nas DAPIs.

Se para cada nota fiscal de faturamento para entrega futura (CFOP 5922/6922), deve ser emitida nota fiscal com natureza da operação “Remessa – Entrega Futura” (CFOP 5117/6117), ao considerar apenas as últimas, trabalhou-se efetivamente com saída de mercadoria. Possíveis pagamentos ocorridos em final de mês, de mercadorias que foram entregues no mês seguinte, têm efeito diluído quando se trabalha períodos maiores, não comprometendo o levantamento final.

Importante destacar que o confronto ocorreu entre as vendas pagas com cartão e o faturamento informado em DAPI, não tendo sido incluídos, pela falta da informação, os valores das vendas com cheque e dinheiro. O cômputo dessas parcelas necessariamente implicaria a apuração de valores de saídas desacobertas de documentos fiscais maiores que os exigidos no Auto de Infração.

Não prospera a afirmação de que os livros estão em poder da Fiscalização.

A Fiscalização afirma que toda a documentação foi devolvida ao Contribuinte ao término do seu exame.

Portanto, reitera-se inexistir qualquer elemento ensejador de nulidade do lançamento consubstanciado no Auto de Infração.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a autuação sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência das seguintes irregularidades: a) aproveitamento indevido de crédito do imposto nas entradas de mercadorias sujeitas ao recolhimento por substituição tributária; b) aproveitamento indevido de crédito do imposto nas entradas de “softwares”, cujas saídas têm base de cálculo restrita ao valor do suporte físico; c) operações de saída de mercadorias com destaque do imposto por alíquota incorreta; d) saídas de mercadorias com notas fiscais sem destaque do imposto; e) saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apuradas mediante confronto entre os valores das vendas declaradas à Fiscalização nas DAPIs e os valores das operações com cartões de crédito/débito informadas pelas administradoras de cartões; f) transmissão de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, mesmo após intimação.

Exigências das parcelas de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas capituladas nos arts. 54, incisos VI, e XXXIV e 55, inciso II, adequada ao § 2º e inciso XXVI do mesmo artigo, todos da citada lei.

A Recorrente pugna para que seja considerado decaído o direito de lançar, aplicando-se o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, para os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro de 2008.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contado da ocorrência do fato gerador, e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apresenta excertos do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que ao analisar o Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, posicionou-se pela aplicação do disposto na regra especial contida no § 4º do art. 150 do CTN.

Por essa linha, alega no recurso às fls. 1.303, que as exigências relativas ao período de 01/01/08 a 30/09/08 se encontrariam fulminadas pela decadência, uma vez que a Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 24/10/13, conforme fls. 10 e 274.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Este Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento desse procedimento efetuado pela Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento do imposto devido, em função de a Recorrente ter promovido a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado anteriormente.

Ademais, o art. 150, § 4º, alegado pela Contribuinte, estabelece explicitamente, que a homologação não se aplica aos casos em que ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

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

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 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.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o 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.

Portanto, não decaído o direito da Fazenda Pública constituir o presente crédito tributário, sem razão a Recorrente.

Cumpra inicialmente esclarecer que as matérias não objeto de recurso (itens 1 e 2 dos autos) deixaram de ser analisadas pela Câmara Especial, mantendo-se nos mesmos termos da decisão da Câmara “*a quo*”.

### **Dos Documentos e Informações após o Despacho Interlocutório**

O despacho interlocutório da Câmara Especial foi no sentido de que a Autuada/Recorrente trouxesse aos autos demonstrativo, em meio físico e eletrônico, vinculando os números dos comprovantes dos recebimentos dos cartões de crédito/débito, constantes da mídia de fls. 242, com os documentos fiscais que alega terem sido emitidos por outro estabelecimento.

A Recorrente junta sua manifestação (fls. 1.350/1.373), mídia com planilha e imagens de documentos (fls. 1.374) e planilha impressa (fls. 1.375/1.510).

Alega que a Fiscalização não levou em consideração sua forma de operação; que a única questão em cheque seria o cumprimento das obrigações

acessórias; que para elaborar sua planilha precisou considerar data da operação, número da compensação e o valor da operação; que aceita mais de uma forma de pagamento; que uma mesma nota fiscal pode se vincular a mais de um número de compensação; que um número de compensação pode se referir a mais de uma nota fiscal; que a dificuldade de vincular os números de compensação decorre exclusivamente da precariedade da prova utilizada pela autoridade lançadora; que não foi possível vincular os valores astronômicos de 18 operações que indica porque jamais ocorreram naqueles valores, mas que mesmo assim realizou a vinculação quase a totalidade das operações com cartões de crédito dos anos de 2008, 2009 e 2010; e que seria ônus da Fiscalização desvendar o “mistério” relacionado a essas operações em valores exorbitantes.

Salienta que na sua planilha existem 3 situações: o faturamento e emissão da nota fiscal feitos pela Autuada/Recorrente (VM na coluna E), faturamento pela Autuada/Recorrente e emissão da nota fiscal com destaque do imposto por outra filial (VM na coluna E) e faturamento com emissão de nota fiscal de venda para entrega futura sem destaque do imposto pela Autuada/Recorrente (VF na coluna E) e emissão de nota fiscal de remessa pela própria Autuada/Recorrente ou por outra filial, com destaque do imposto. Que no caso de faturamento antecipado, não havia obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de simples faturamento, mas apenas uma opção e que não cabe reacender questão já superada no processo. Explica o que traz cada coluna, frisando que aponta exatamente o NRO COMP constante na planilha utilizada pela Fiscalização; que no presente caso a planilha foi juntada apenas no formato eletrônico e que no PTA nº 01.000203864-33, que será julgado em conjunto, existe também uma em meio físico.

Com relação às “imagens”, destaca que conseguiu levantar a quase totalidade dos documentos, que em alguns casos juntou apenas a nota fiscal e em outros a digitalização da página do livro Registro de Saídas.

Trata de conclusões decorrentes da planilha informando que realizou 72.710 operações no período de janeiro de 2008 a setembro de 2010, sendo que para 17.751 a emissão da nota fiscal de remessa da mercadoria se deu por outro estabelecimento; que o valor considerado omitido pela Fiscalização nos dois processos corresponde, com pequena diferença, ao total das vendas com cartão cuja nota fiscal foi emitida por outros estabelecimentos; insiste que restou inequivocamente demonstrado que não realizou o fato gerador (circulação de mercadorias) e que o tributo já foi devidamente recolhido pelos seus estabelecimentos que deram efetiva saída à mercadoria vendida.

A Fiscalização contesta o pleno atendimento do despacho interlocutório e aduz que os documentos e informações juntados não justificam qualquer ajuste no crédito tributário.

Em apanhado parcial, assim se manifesta o Fisco:

**I - Do arquivo “Cópia de planilha com descritivo de todas as operações em 2008” que consta do CD de fls. 1.340**

Considerando que o arquivo constante da mídia de fls. 1.340 traz informações diferentes das que constam do

arquivo que está na mídia de fls. 1.374, entendemos por bem, embora não determinado pela Câmara Especial, analisar o que dela consta, antes de passarmos ao que foi apresentado por último.

O arquivo é denominado “Cópia de planilha com descritivo de todas as operações em 2008”, a que chamaremos Planilha 1, e é composto pelas seguintes colunas:

- A- “Local da Venda (faturamento da mercadoria)”: BH SHOPPING, que é o estabelecimento atuado,
- B- “Estabelecimento emissor da Nota Fiscal (saída física da mercadoria)”: DIAMONDMALL MG,
- C- “Nº da Filial”: 28,
- D- “BANDEIRA (Cartão)”: American Express, Aura Cetelem, Cheque Eletrônico, Diners, Fast Aura, Rede Shop, Redecard, Visa Electron, VisaNet e Vazias
- E- “Número da Nota Fiscal”,
- F- “Data de emissão da Nota Fiscal”,
- G- “Descrição da Operação”: Garantia, Instalação, Venda p/ Entrega Fut. e Vendas de Mercadoria,
- H- “CFOP”: 5102, 5403, 5922, 6102, 6403 e Vazias,
- I- “Descrição do Meio de Pagamento”: 03 e 10 Dias da N.F., Cartão 4, 5, 7, 8, 9X Estabelecimento, Cartão de Crédito, Cartão de Débito, Cartão Parcelado 10 e 12X, Cartão Parcelado 2X Estabelecimento, Cartão Parcelado 3X, Cond. Pagto. Múltipla, Contra Apresentação, Credário Simplif. Plasma, Credário Simplificado CTLM, Pagto. a Vista = Dinheiro e Venda a Vista; e
- J- “Valor da Nota Fiscal”.

Esta planilha guarda correspondência com as relações em papel juntadas às fls. 342/404 e 735/797 e que pouco esclareceram à época em que foram anexadas, exatamente por serem em papel, sem totalização, com informações repetidas, fora de ordem e sem as possibilidades de conferência de uma planilha em Excel. Pelas dificuldades de confronto, não podemos afirmar que trazem iguais informações. Podemos afirmar, sim, que se a Recorrente houvesse, desde o início, apresentado a planilha completa em meio eletrônico, o processo já estaria julgado na esfera administrativa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pela planilha, o estabelecimento autuado, BH Shopping, no exercício de 2008, faturou R\$7.649.529,46 a título de venda de mercadoria e garantia/instalação, recebidos pelos meios de pagamento relacionados na Coluna I, com a emissão das notas fiscais de entrega da mercadoria pelo estabelecimento Diamond Mall. Da planilha constam muitas notas fiscais repetidas como, por exemplo, as de números 45.455 de 23/05/08, 50.308 de 26/06/08, 34.901 de 09/02/08, 37.080 de 27/02/08, 040760 de 02/04/08, 042.856 de 22/04/08, entre outras, todas referentes a vendas de mercadorias. Há repetição também de números de documentos referentes a garantia/instalação que desconhecemos e cujas imagens não foram referenciadas na Planilha 2. Da planilha, extrai-se:

- 1- Valor total das operações (Coluna J) = R\$7.649.529,46
- 2- Garantia/Instalação = 285.288,43
- 3- Valor NF com CFOP 5922 = R\$1.200,00
- 4- Valor total venda mercadoria (demais CFOP) = R\$7.363.041,03
- 5- Valor notas fiscais mercadoria repetidas = R\$1.630.909,82
- 6- Valor NF saída mercadoria (4 - 5) = R\$5.732.131,21
- 7- Pagtos por cartão = R\$2.151.298,70
- 8- Pagtos condição múltipla = R\$816.490,54
- 9- Pagto outros meios = R\$2.764.341,97

As informações desta planilha não são exatamente as informações da planilha que se encontra no pen drive de fls.1.374, arquivo denominado "Demonstrativo vinculando NRCOMP com Notas Fiscais - MG (cartão crédito)", a que chamaremos Planilha 2. A Planilha 1, pelo que conferimos, só traz o tipo de operação que corresponde às identificadas com VM (Coluna E) e filial Diamond Mall (Coluna F) na Planilha 2. As informações deveriam ser exatamente as mesmas nas duas planilhas, mas não é o que se verifica. Pela Planilha 2, para a situação em questão, o valor total da venda (Coluna V) é de R\$10.236.301,54 e o do cartão (Coluna W) de R\$4.178.120,12, indicando que a Recorrente não apresentou as informações como deveria, deixando dúvidas sobre quais são as verdadeiras.

**II - Do Arquivo “Demonstrativo vinculando NRCOMP com Notas Fiscais – MG Cartão crédito)” e Imagens da Pasta FAST MG que constam do Pen Drive de fls. 1.374**

Do pen drive juntado às fls. 1.374, consta pasta com mais de 72.000 arquivos de imagens de documentos diversos e o arquivo a que chamaremos Planilha 2 para facilitar.

As imagens são nomeadas pelo número da nota fiscal, precedido de 28 quando emitida pelo estabelecimento Diamond Mall ou 45 quando pelo estabelecimento BH Shopping. Além da imagem de pedido que está em todas as que conferimos, constam, também, mas não sempre, imagens de nota fiscal, de comprovante de cartão e de folha do livro Registro de Saídas. A primeira coluna da planilha relaciona a imagem que, claro, só pode ser conferida na pasta FAST MG, uma a uma. Conferir se o registrado na planilha é de fato o que consta das imagens é tarefa insana.

Os pedidos nada comprovam vez que emitidos pela Recorrente, sem assinatura do cliente, sempre em nome de Diego Oliveira Almeida e com datas de 2015.

A própria Recorrente reconhece que não conseguiu juntar todas as notas fiscais, o que se comprova, por exemplo, pelas imagens 28\_32691, 28\_32699, 28\_725, 28\_32764, 28\_32771, 28\_71365, 28\_71380, 28\_71391 em que faltam a da nota fiscal ou do comprovante de cartão ou ambas.

Conferindo as imagens, depara-se com situações estranhas como venda ocorrida no BH Shopping com a mercadoria sendo imediatamente retirada pelo cliente no Diamond Mall, situação improvável de ocorrer no mundo real. Por exemplo, pela imagem 28\_32683 e respectivos registros no demonstrativo, a mercadoria foi vendida no BH Shopping às 16:10:59 horas do dia 19/01/2008, como consta do comprovante de cartão 997987380 anexado, e retirada no Diamond Mall, que emitiu a nota fiscal 32683 no mesmo dia, dela constando no campo “Dados Adicionais” 16:12:05 horas.

Passando para o extenso demonstrativo, Planilha 2, é composto pelas seguintes colunas:

- A – Imagem
- B – Pedido
- C – Nome\_Filial\_Faturamento
- D – CNPJ\_Filial\_Faturamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E - Tipo\_Doc  
F - Nome\_Filial\_NF  
G- CNPJ\_Filial\_NF  
H - Número\_NF  
I - Data Emissão  
J - Venda\_Cancelada  
K - Nome\_Filial\_Remessa  
L - CNPJ\_Filial\_Remessa  
M - Número\_NF\_Remessa1  
N - VL\_NF\_Remessa1  
O - Número\_NF\_Remessa2  
P - VL\_NF\_Remessa2  
Q - Número\_NF\_Remessa3  
R - VL\_NF\_Remessa3  
S - Data Emissão  
T - Nome Cliente  
U - CPF/CNPJ  
V - Valor\_Venda  
W - Valor\_Cartão  
X- Meio\_Pgto\_1  
Y - Valor\_Pgto\_1  
Z- Meio\_Pgto\_2  
AA - Valor\_Pgto\_2  
AB- Meio\_Pgto\_3  
AC - Valor\_Pgto\_3  
AD- Meio\_Pgto\_4  
AE - Valor\_Pgto\_4  
AF - NROCOMP1  
AG - Valor\_Pgto\_1  
AH - NROCOMP2  
AI - Valor\_Pgto\_2  
AJ - NROCOMP3  
AK - Valor\_Pgto\_3  
AL - NROCOMP4  
AM - Valor\_Pgto\_4

AN – NROCOMP5

AO – Valor\_Pgto\_5

A primeira coluna identifica as imagens que, obviamente e como já dissemos, só podem ser conferidas abrindo-se uma a uma na pasta FAST MG. A segunda coluna identifica o número do pedido que, pelo apresentado, segue ordem sequencial considerando outros estabelecimentos, que não sabemos quais, podendo inclusive ser de fora do Estado de Minas Gerais. A filial do faturamento é sempre a Autuada (BH Shopping) que pode ou não emitir nota fiscal de faturamento para entrega futura (respectivamente VF ou VM na coluna E Tipo\_Doc). Mesmo não havendo emissão de nota fiscal para entrega futura, a entrega da mercadoria pode ser acobertada por nota fiscal de qualquer estabelecimento (BH Shopping ou Diamond) conforme está nas Colunas F a I. Quando há emissão de nota fiscal para entrega futura (VF) as informações referentes aos documentos que acobertaram a saída da mercadoria encontram-se nas colunas K a S, destaque em azul no cabeçalho. Na coluna J consta a informação de ter sido a venda cancelada ou não, na coluna V o valor da venda que corresponde ao valor da nota fiscal e na coluna W o valor do pagamento mediante uso de cartão. Da coluna X até a coluna AE, estão discriminados os meios de pagamento e respectivos valores e a partir da coluna AF até a última, AO, os números dos comprovantes de cartão, outros meios de pagamento e respectivos valores. A bandeira do cartão, fundamental no caso, não foi informada na planilha.

Repetindo, como explica a Recorrente e consta do demonstrativo, o estabelecimento que faz a venda pode ou não emitir nota fiscal de faturamento para entrega futura e quando não a emite, também pode ou não emitir a nota fiscal para acobertar a saída da mercadoria. Em suma, o estabelecimento que vende não é necessariamente o que emite a nota fiscal de saída da mercadoria, operando a Recorrente segundo suas próprias regras, sem qualquer observância da legislação tributária, desconsiderando principalmente o princípio da autonomia do estabelecimento.

Pelo demonstrativo, quando não houve emissão de nota fiscal de faturamento para entrega futura informou-se VM na coluna E e o nome do estabelecimento emitente da nota fiscal na Coluna F. Quando houve emissão de nota fiscal de faturamento antecipado, informou-se VF na Coluna E, sempre o estabelecimento autuado na Coluna F e o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento que emitiu a nota fiscal acobertando a saída da mercadoria na Coluna K. Extrai-se, então, o seguinte:

|                                   |                    |
|-----------------------------------|--------------------|
| Valor Total das Vendas            | = R\$35.201.205,26 |
| Valor Total das Vendas Canceladas | = R\$ 112.051,96   |
| Valor Total Vendas Não Canceladas | = R\$35.089.153,30 |
| Valor Total das Vendas VM         | = R\$25.915.249,34 |
| Valor Total das Vendas VF         | = R\$ 9.173.903,96 |

Cabe aqui lembrar que a Recorrente emitiu, no exercício de 2008, notas fiscais de simples faturamento para entrega futura, CFOP 5922/6922, no montante de 9.205.954,00, conforme arquivos Sintegra transmitidos, ficando, então, evidente que não levou para a Planilha 2 todas as notas fiscais que deveria. Além disso, para as vendas VF que levou para o demonstrativo, deixou de informar notas fiscais de remessa no montante de R\$2.163.208,12, óbvia situação de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal. O faturamento conforme as DAPI e que foi considerado no levantamento fiscal é de R\$16.558.311,77 mas a Recorrente levou para o demonstrativo notas fiscais de sua emissão e de efetiva saída em montante diferente, R\$15.943.171,77, obtidos pela soma de VF (R\$155.788,22) mais VM (15.787.383,55) em que o BH Shopping emitiu a nota fiscal para acobertar a saída da mercadoria, deixando aqui, também, dúvida quanto à confiabilidade do que foi informado na planilha.

Chama a atenção o montante das vendas (R\$35.201.205,26) levado para a planilha, comparado ao que a Recorrente efetivamente emitiu de notas fiscais acobertando saída por venda conforme as DAPI (R\$16.558.311,77 considerados no levantamento fiscal) e ao montante de notas fiscais de faturamento para entrega futura (R\$9.205.954,00).

Considerando vendas canceladas e não canceladas, houve recebimento via cartão de crédito/débito no montante de R\$21.071.187,27 (total da Coluna W), menor que os R\$21.988.849,04 informados pelas administradoras de cartão. Só pela comparação desses montantes, considerando que todas as informações da Recorrente são verdadeiras, o que não são, faltou informar notas fiscais de saída no valor de R\$917.661,77, levando à conclusão de que houve saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

(...)

No caso das vendas VF, a legislação prevê a vinculação dos documentos, mas a Recorrente não obedece efetivamente às disposições, tornando o que já seria extremamente trabalhoso (a conferência manual, uma a uma, de todas as notas fiscais) em tarefa praticamente impossível porque não há identificação, na nota fiscal de remessa, do estabelecimento que emitiu a nota fiscal de faturamento para entrega futura, informação imprescindível quando se trata de empresa com muitas filiais. Isso pode ser constatado em todas as notas fiscais de remessa referentes a faturamento para entrega futura como, por exemplo, nas que constam das imagens 45\_10000 (NF 053908) 45\_10001 (NF 053090), 45\_10002 (NF 053909), 45\_10005 (NF 053470), 45\_10006(NF 53469).

Os documentos relacionados na situação de venda pelo estabelecimento BH Shopping sem emissão de nota fiscal de faturamento antecipado e com entrega pelo estabelecimento Diamond Mall (VM Diamond no demonstrativo acima) são em montante muito expressivo (R\$10.236.301,54), embora seja a situação que mais contraria a legislação tributária e de mais difícil, quicá impossível, aferição.

Confrontando com as informações da Planilha 1, buscando a verdade, conferimos e constatamos que na Planilha 2 foram informadas operações que não o foram na primeira, operações essas que não foram acompanhadas das provas como a nota fiscal e o comprovante do cartão, a exemplo das imagens 28\_32691, 28\_32725, 28\_32795, 28\_32835, 28\_32839 e 28\_32874, para ficar apenas nas primeiras. Como já mostramos, pela Planilha 1 houve emissão de notas fiscais, na mesma condição, no montante de R\$5.732.131,21, bem menor que os R\$10.236.301,54 da segunda planilha.

No caso das vendas VF, como já dito, a legislação prevê a vinculação dos documentos. Já o caso da venda identificada como VM em que o estabelecimento que vende não emite qualquer documento deixando para o outro a emissão apenas da nota fiscal para a entrega da mercadoria é procedimento absolutamente não previsto na legislação, não aceitável e de difícilima aferição, ainda mais quando a empresa que não quer pagar o imposto lançado, deixa de apresentar as informações verdadeiras.

Assim, os valores referentes às vendas tituladas como VM Diamond Mall na Planilha 2 não merecem fé. Se se entender que esse tipo de operação irregular pode ser considerado para redução apenas do montante do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto lançado, tudo indica que as informações da Planilha 1, com as referidas adequações, aproximam-se mais da verdade.

A Recorrente informou para as vendas VF o valor total de R\$9.173.903,96 deixando de informar qual estabelecimento entregou a mercadoria e respectivas notas fiscais para o montante de R\$2.163.208,18. E quando informou o Diamond como emitente da nota fiscal de remessa da mercadoria (montante de R\$6.854.907,62 na Coluna V) nem ao menos informou notas fiscais de remessa no mesmo montante como mostra o somatório das Colunas N, P e R que é de R\$6.783.741,79. Com relação à emissão de nota fiscal de remessa pela Recorrente, para o valor total das vendas VF BH Shopping de R\$155.788,22, foram informadas notas fiscais de remessa no montante de R\$150.318,22 enquanto que pelas DAPI e arquivos Sintegra transmitidos, foram registrados documentos com CFOP 5117/6117 no montante de R\$154.462,76 indicando, aqui também, que não houve emissão de notas fiscais no montante devido.

Então, tanto no caso das vendas VM como das vendas VF, a Recorrente operou em desacordo com a legislação tributária e as informações trazidas indicam saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal do próprio estabelecimento.

Continuando a conferência do demonstrativo, a Recorrente apresenta nas colunas X a AE as informações sobre os meios de pagamento, tipo e valor, mostrando que para uma mesma venda, o pagamento pode ter sido por vários meios (cartão, crediário, dinheiro e outros). Separando pagamento por cartão dos outros meios de pagamento, tem-se:

| Coluna              | Pgto Cartão   | Pgto Outros Meios | Total         |
|---------------------|---------------|-------------------|---------------|
| Meio Pagto 1 Coluna | 19.014.366,43 | 13.280.278,95     | 32.294.645,38 |
| Meio Pagto 2 Coluna | 1.861.199,34  | 847.897,26        | 2.709.096,60  |
| Meio Pagto 3 Coluna | 111.080,82    | 62.963,59         | 174.044,41    |

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

|                          |               |               |               |
|--------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Meio<br>Pgto 4<br>Coluna | 373,00        | 1.485,07      | 1.858,07      |
| Total                    | 20.987.019,59 | 14.192.624,87 | 35.179.644,46 |

Como se vê, o valor total, R\$35.179.644,46, é maior que o valor total das vendas de R\$35.089.153,30, indicando, aqui também, a falta de emissão de notas fiscais para o montante vendido.

Quanto ao valor total dos pagamentos por cartão, R\$20.987.019,59, Coluna W (Valor\_Cartão), é menor, também, que os R\$21.988.849,04 informados pelas administradoras de cartão. O simples fato da Recorrente trazer para o demonstrativo montante menor, quando se propôs a trazer tudo, já permite concluir que promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais no montante mínimo de R\$1.001.829,45, considerando que todas as suas informações são verdadeiras, o que não são.

Como também os pagamentos não foram apenas por meio de cartão, o conhecimento agora de valores recebidos por outros meios permite o exercício lógico para se concluir que, mesmo considerando as notas fiscais emitidas pelo Diamond Mall, a Recorrente promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais no montante de R\$2.447.785,30:

1-Vendas conforme administradoras cartão = R\$21.988.849,04

2-Vendas por cartão canceladas conf. Recorrente = R\$84.167,68

3-Vendas válidas por cartão = R\$21.904.681,36

4-Vendas por Outros Meios Pagto conf. Recorrente = R\$ R\$14.192.624,87

5-Faturamento (3 + 4) = R\$36.097.306,23

6-Faturamento do estabelecimento Autuado = R\$16.558.311,77

7-NF emitidas pelo Diamond por vendas feitas pela Recorrente (R\$10.236.301,54 + 6.854.907,62) = R\$17.091.209,16

8-Vendas com NF Apuradas (6 +7) = 33.649.520,93

9- Saídas sem emissão NF= (5 – 8) = 2.447.785,30

Voltando ao demonstrativo apresentado pela Recorrente, chega-se às colunas AF a AO que trazem os números e valores dos comprovantes de cartão de crédito e de recebimentos por outros meios de

pagamento. Aqui estariam as informações determinadas pela Câmara Especial, mas, como se demonstrará, elas, assim como tantas outras na planilha, não são sempre verdadeiras, contrariamente ao afirmado pela Recorrente às fls. 1.366 de que as informações constaram corretamente na planilha ora juntada, a fim de possibilitar o confronto entre o documento por ela produzido e a planilha que serviu de base à fiscalização.

A conferência manual de cada imagem e respectivo registro dos documentos na Planilha 2 e o cotejo com as informações prestadas pelas administradoras de cartão para se apontar exatamente o que não é verdadeiro é trabalho árduo que, a nosso ver, não se justifica face ao fato de que o lançamento foi feito nos termos da legislação enquanto a Recorrente, que não a segue, ao alegar que o imposto foi recolhido por outro estabelecimento tudo faz para que a verdade não prevaleça, apresentando demonstrativo com informações muitas vezes incoerentes nas diversas colunas além de misturar falsas com verdadeiras e de colocar outras dificuldades já abordadas e a abordar, diferentemente do que lhe foi facultado pela Câmara Especial.

Os números dos comprovantes do cartão informados pelas administradoras de cartão são os que constam do arquivo que se encontra no CD de fls. 242 e caberia à Recorrente, partindo deles, informar as notas fiscais que foram emitidas por outro estabelecimento. Como para algumas datas, as administradoras informaram apenas o total, a Recorrente poderia também os comprovantes do dia e considerar os totais diários, não havendo qualquer prejuízo.

Nas colunas NROCOMP1 a 5 e VALOR\_PGTO 1 a 5, Colunas AE a AO, a Recorrente informa tanto os pagamentos por meio de cartão como por outros meios, padronizando o número do comprovante de cartão para 7 dígitos precedidos de "C", usando outras especificações para os outros meios de pagamento. Ao não informar a administradora do cartão e ao acrescentar "C" e padronizar o número do cartão por critérios que não esclarece, a Recorrente só faz esconder ainda mais o que lhe caberia clarear. Da forma como está na planilha, não podemos afirmar que foram informadas notas fiscais para todas as operações com cartão e que os comprovantes foram corretamente vinculados.

Cabe aqui chamar a atenção para o expediente usado pela Recorrente para esconder que o valor do

comprovante do cartão é muitas vezes maior que o valor da nota fiscal ou notas fiscais emitidas. Ela nem ao menos toca no assunto, só esconde. Por exemplo, as notas fiscais imagens 45\_10593 e 45\_10594 com valor total igual a R\$1.710,00 que foram pagas mediante cartão, comprovante 020044 no valor de R\$1.868,00 e que foi registrado na planilha em parcelas e as 45\_10605, 45\_10606 e 45\_10607 no valor total de R\$3.437,00 pagas conforme comprovante 020053 no valor de R\$3.626,00, também registrado em parcelas em mais de uma coluna. Como o valor do comprovante nem sempre foi informado corretamente, não é possível o confronto entre os valores informados na coluna W e os informados nas colunas AI, AK, AM e AO para se apurar as diferenças não tributadas. Se tivesse informado corretamente os valores, a diferença entre as colunas seria uma das parcelas de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

(...)

Como os valores registrados nas diversas colunas nem sempre guardam coerência, conferimos, por amostragem expressiva, imagens constantes da pasta FAST MG, confrontando-as com os registros no demonstrativo e constatamos que as informações registradas não são sempre verdadeiras, podendo ser diferentes do que está nos documentos, jogando por terra o alegado pela Recorrente de que comprovou, na forma determinada pela Câmara Especial, o efetivo recolhimento de todo o imposto por outro estabelecimento. Para mostrar que as informações não são de todo verdadeiras, especialmente as das colunas referentes aos comprovantes de cartão (NRCOMP) que são as que deveriam atender à determinação da Câmara Especial, citamos, como exemplo, as imagens seguintes que foram confrontadas com os respectivos registros no demonstrativo:

- Imagem 45\_15471: pela planilha, trata-se de venda com nota fiscal de faturamento antecipado (VF) com entrega pelo estabelecimento Diamond Mall, NF 64874, no valor de R\$9.435,52, pagamento com cartão no valor de R\$9.794,00, sendo R\$500,00 no cartão de débito e R\$9.294,00 parcelados em 3X no cartão de crédito, comprovantes de cartão C0070077 no valor de R\$17.871,04 e C6794581 no valor de R\$1.000,00; pela imagem, a NF 15471 tem o valor que foi registrado e os comprovantes de cartão respectivamente de R\$9.294,00 e R\$3.000,00; analisando, a nota fiscal 15471 foi emitida em valor menor que o da operação, faltou juntar a nota fiscal 64874 de remessa da mercadoria, há coerência entre os valores informados

nas colunas Valor Cartão e Meios de Pagto, as informações nas colunas de valores referentes aos NROCOMP não estão corretas, estão em dobro;

- Imagem 45\_15447: pela planilha, trata-se de venda sem faturamento antecipado (VM) com entrega pelo estabelecimento autuado no valor de R\$3.236,84, pagamento por cartão no valor de R\$3.531,30, sendo R\$353,13 no cartão de débito e R\$3.178,17 parcelados em 9X no cartão de crédito, comprovantes C0070046 no valor de R\$706,26 e C5940767 no valor de R\$5.767,42; pela imagem, vê-se os mesmos valores informados nas colunas Valor Cartão e Meios de Pagto; analisando, a nota fiscal foi emitida em valor menor que o valor da operação com cartão e as informações nas colunas de valores referentes aos NROCOMP não estão corretas;

- Imagem 45\_3059: pela planilha, trata-se de venda sem faturamento antecipado (VM) com entrega pelo estabelecimento autuado no valor de R\$3.464,92, pagamento por cartão no valor de R\$3.799,00, sendo R\$500,00 no cartão de débito e R\$3.299,00 parcelados em 10X no cartão, comprovantes C5752199 no valor de R\$250,00, C0190048 no valor de R\$250,00, C0190046 no valor de R\$188,74, C5685301 no valor de R\$815,23 e C5685301 no valor de R\$84,00; pela imagem, o valor da NF e dos comprovantes 190048 e 5752199 são os mesmos e o do comprovante 190046 é de R\$210,00; analisando, a nota fiscal foi emitida em valor menor que o da operação com cartão, os valores informados nas colunas Valor Cartão e Meios Pagto são os mesmos, faltou juntar os comprovantes C5685301 e C5685301 e as informações nas colunas de valores referentes aos NROCOMP não estão corretas;

- Imagem 28\_63138: pela planilha, trata-se de venda sem faturamento antecipado (VM) com entrega pelo estabelecimento Diamond Mall no valor de R\$2.913,92, pagamento com cartão no valor de R\$3.179,00, sendo R\$318,00 no débito e R\$2.861,00 parcelados em 8X, comprovantes C0030064 no valor de R\$636,00 e C0030065 no de R\$5.191,84; pela imagem, o valor da nota fiscal é o mesmo e o do comprovante 030065 é de R\$2.861,00; analisando, a nota fiscal foi emitida por valor menor que o da operação, os valores informados nas colunas Valor Cartão e Meios Pagto são os mesmos, o valor do comprovante 030065 é de R\$2.861,00, faltou juntar o comprovante C0030064 e as informações nas colunas de valores referentes aos NROCOMP não estão corretas;

- Imagem 45\_1324: pela planilha, trata-se de venda sem faturamento antecipado (VM) com entrega pelo próprio estabelecimento autuado no valor de R\$2.017,71, pagamento por cartão no valor de R\$2.200,00, sendo R\$400,00 no débito e R\$1.800,00 parcelados em 10X, comprovantes C0508364 no valor de R\$3.235,42 e C0160098 no valor de R\$800,00; pela imagem, o valor da nota fiscal confere e os dos comprovantes são respectivamente R\$400,00 e R\$1.800; analisando, vê-se que a nota fiscal foi emitida em valor menor que o da operação e que as informações nas colunas de valores referentes aos NROCOMP não estão corretas;

- Imagem 45\_7337: pela planilha, trata-se de venda sem faturamento antecipado (VM) com entrega pelo próprio estabelecimento autuado no valor de R\$866,00, pagamento por cartão no mesmo valor, informação idem quanto ao meio de pagamento, comprovantes C0005628 no valor de R\$25,00, C0002066 no valor de R\$39,00, C0005625 no valor de R\$25,00, C0005651 e C0005648 no valor de R\$35,00 cada; pela imagem, o valor da nota fiscal confere; analisando, as informações nas colunas referentes ao NROCOMP não foram comprovadas porque as imagens dos comprovantes não foram juntadas e os valores não são coerentes com os da colunas Valor\_Venda, Valor\_Cartão e Meio\_Pagto;

- Imagem 28\_45719: pela planilha, trata-se de venda sem faturamento antecipado (VM) com entrega pelo estabelecimento Diamond Mall no valor de R\$2.326,12, pagamento por cartão e informações meio de pagamento no mesmo valor, comprovantes 71411 e G\_035513 no valor de R\$150,00 cada; pela imagem, o valor da nota fiscal está correto; analisando, não foram juntados os comprovantes de cartão e as informações nas colunas referentes ao NROCOMP não são coerentes com os da colunas Valor\_Venda, Valor\_Cartão e Meio\_Pagto;

- Imagem 45\_18515: pela planilha, trata-se de venda sem faturamento antecipado (VM) com entrega pelo próprio estabelecimento autuado no valor de R\$4.949,10, parcelados em 10X no cartão e sem qualquer informação do número do comprovante do cartão; pela imagem, o valor da nota fiscal está correto; analisando, faltou informar na planilha o número do comprovante do cartão e faltou juntar sua imagem;

- Imagem 28\_63651: pela planilha, trata-se de venda sem faturamento antecipado (VM) com entrega pelo

estabelecimento Diamond Mall no valor de R\$4.285,42, pagamento por cartão no valor de R\$100,00, crediário de R\$3.145,55 e R\$1.050 em dinheiro, sendo informado nas colunas COMP comprovante C8102632 no valor de R\$179,74, F8002365 no valor de R\$6.291,10; pela imagem, o valor da nota fiscal confere; analisando, há pequena divergência entre os valores das colunas Valor\_Venda, Valor\_Cartão e Meio\_Pagto, e grande divergência entre esses e os informados nas colunas referentes aos NROCOMP, além de faltar imagem dos comprovantes de cartão;

- Imagem 45\_16980: pela planilha, trata-se de venda com nota fiscal de faturamento antecipado (VF) com entrega pelo próprio estabelecimento no valor de R\$9.166,13, sem identificação da nota fiscal que acobertou a entrega da mercadoria, pagamento com cartão no valor de R\$10.000,00, coerente com as informações Meio\_Pgto, comprovantes de cartão C0290017 no valor de R\$1.000,00 e C0309190 no valor de R\$8.166,13; pela imagem, a nota fiscal encontra-se registrada no Livro Registro de Saídas; analisando, vê-se que há divergência entre os valores nas colunas Valor\_Venda e Valor\_Cartão e Meio\_Pgto indicando que a nota fiscal foi emitida em valor menor que o da operação, que não foi comprovado que a mercadoria foi entregue com nota fiscal, não foram juntadas as imagens dos comprovantes de cartão; buscando nas informações prestadas pelas administradoras de cartão existem os comprovantes 000000000029017 no valor de R\$1.000,00 e o 309190000000 no valor de R\$9.0000,00, este em valor diferente do informado;

- Imagem 45\_5284: pela planilha, trata-se de venda com nota fiscal de faturamento antecipado (VF) com entrega pelo estabelecimento Diamond pela NF 044450, no valor de R\$16.383,71, pagamento com cartão no valor de R\$17.000,00, informações coerentes nas colunas Meio\_Pgto, comprovantes de cartão C5269896 no valor de R\$1.188,67 e C0020044 no valor de R\$15.195,04; pela imagem, a nota fiscal de faturamento antecipado foi registrada no Livro Registro de Saídas, a NF 044450 de entrega faz referência à de faturamento antecipado mas não identifica o emitente, os comprovantes de cartão 020044 tem valor de R\$16.00,00 e o 005269896 valor de R\$1.283,00; analisando, vê-se que as notas fiscais são em valor menor que a operação, há divergência de informações nas colunas e os valores dos comprovantes de cartão são outros.

(...)

Assim, por todo o exposto, fica comprovado que a Recorrente, embora possa facilmente apresentar a verdade, não o faz. Aconteceu com os arquivos eletrônicos transmitidos em até 5 versões, com o demonstrativo em papel de fls. 342/404 apresentado na Impugnação, com o de fls. 735/797 apresentado em razão da decisão da 2ª Câmara, com a planilha apresentada às fls.1.340 quando do Recurso de Revisão e agora com o demonstrativo em exame.

Indubitável que a Recorrente deixou de emitir seus próprios documentos no montante mínimo lançado, apurado no confronto entre o que foi informado pelas administradoras de cartão e as notas fiscais de efetiva saída de mercadoria. O montante é mínimo porque não foram computados na apuração os pagamentos por meios diversos de cartão de crédito/débito, valores, à época, desconhecidos.

(...)

É inaceitável a alegação de que houve mero descumprimento de obrigação acessória quando é pelo cumprimento de obrigações acessórias que se pode comprovar o efetivo cumprimento da obrigação principal.

(...)

### **Da Utilização da Alíquota Incorreta (item 3 do AI)**

Trata-se de falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS em decorrência de operações de saída de mercadorias com destaque do imposto por alíquota incorreta.

Os documentos fiscais emitidos no período de janeiro a dezembro de 2008 estão relacionados no “Anexo 4” (fls. 68/80) e se referem aos seguintes produtos: “Pedestal Mini TT Silver”, “Roteador G Flat”, “Sintonizador de TV Digital para Note/PC”, “Time capsule 500 GB Wireless”, “Roteador Wireless” e “Scanner de mesa Scanjet”.

A Recorrente fundamenta a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas de “pedestal” no art. 42, inciso I, subalínea “b.7” do RICMS/02, com destaque da NCM 9403.

Entretanto, não lhe assiste razão.

A carga tributária reduzida está adstrita às operações promovidas por estabelecimento industrial, conforme assentado na parte final do dispositivo, *in verbis*:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.6) produtos da indústria de informática e automação relacionados na Parte 3 do Anexo XII;

b.7) móveis classificados na posição 9403 da NBM/SH, assentos classificados nas subposições 9401.30, 9401.40, 9401.50, 9401.61, 9401.69, 9401.71, 9401.79, 9401.80 e 9401.90 da NBM/SH e colchões, estofados, espumas e mercadorias correlatas classificadas nas subposições 3909.50.29, 3921.13, 9404.21.00, 9404.29.00 e 9404.90.00, da NBM/SH, **promovidas por estabelecimento industrial;** (Grifou-se)

(...)

Assim, considerando que o estabelecimento da Recorrente atua no comércio varejista, deve ser aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento).

Para a mercadoria “time capsule”, fundamenta a alíquota utilizada no Item 9.19 (anteriormente 39) da Parte 3 do Anexo XII do RICMS/02.

Pelo citado Item 39, vigente de 15/12/02 a 24/06/10, sujeita-se à alíquota de 12% (doze por cento) a saída de “controladora de terminais”, NBM/SH 8471.80.11, não se aplicando, portanto, ao produto “time capsule”.

Quanto ao “roteador”, o fundamento é que esse produto estaria no Item 17.12 (antigo item 40) da Parte 3 do Anexo XII do RICMS/02.

Mais uma vez, não assiste razão a Autuada/Recorrente, uma vez que o citado item 40, no período de 15/12/02 a 24/06/10, se referia ao produto “Unidade de controle de comunicação” (front-end processor), NCM 8471.80.12, sendo que a inclusão dos roteadores somente ocorreu a partir de 25/06/10.

Consultando o RICMS/02, verifica-se que a alíquota de 12% (doze por cento), para “scanner” conforme previsão do Item 9.27 está correta, razão pela qual a Fiscalização excluiu as exigências fiscais relativas a tal produto, conforme retificação do crédito tributário de fls. 411/414.

Assim, corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Das Saídas sem Destaque do Imposto (item 4 do AI)**

Trata-se de recolhimento a menor ou falta de recolhimento do ICMS devido, no período de maio de 2008 a outubro e dezembro de 2008, em decorrência de saídas de mercadorias com notas fiscais sem destaque do imposto.

Os documentos fiscais encontram-se arrolados na planilha de fls. 82 (Anexo 5), contendo a apuração do imposto devido e da penalidade isolada aplicada.

A Recorrente alega que não houve destaque do imposto porque as mercadorias encontravam-se sujeitas ao regime de substituição tributária, destacando

os produtos “depurador” e “Monitor TV LCD” e os dispositivos legais de substituição tributária.

Contrariamente ao alegado pela Recorrente, o “depurador” não se encontrava listado no subitem 29.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que esse subitem se referia a “coifas” no período de 01/12/07 a 31/07/09.

Registre-se que a Consulta de Contribuinte nº 046/2010 informa que a ST não se aplica ao produto “depurador”.

Quanto ao “monitor de TV”, ele não se enquadra no subitem 29.21, na redação vigente no período de 01/12/07 a 10/03/09 (NCM 8528.7) que trata dos televisores. O produto comercializado pela Recorrente sob essa descrição é da indústria de informática, com a NCM 8528.51.20, conforme lançado no arquivo eletrônico. O produto “monitor” somente passou a ser tributado por ST, a partir de 01/08/09, por ocasião da inclusão do subitem 29.1.61 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Destaca-se ainda, que nos documentos fiscais emitidos, deveria constar o destaque do ICMS.

Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mencionada lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, correspondente a 42 UFEMGs por documento.

#### **Da Saída de Mercadoria Desacobertada de Documento Fiscal (item 5 do AI)**

Por intermédio das informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, a Fiscalização elaborou o “Anexo 6.1” (fls. 83/84), confrontando as operações noticiadas com os registros fiscais da Recorrente, apurando o faturamento omitido nos respectivos períodos.

Para a apuração do ICMS devido, a Fiscalização apurou a carga tributária média praticada pela Recorrente, conforme “Anexo 6.2” (fls. 86), no “Anexo 6.3” (fls. 87/112), presente também no CD de fls. 242 dos autos, foi apurada de forma detalhada a alíquota média praticada no mês de setembro de 2008, sendo esta aplicada para todo o período fiscalizado, considerando-se que foi a menor carga tributária apurada no período objeto do Auto de Infração.

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se inserido no Relatório Fiscal (fls. 17/18).

Afirma a Recorrente que, mesmo considerando os valores declarados na linha 50 das DAPIs, ainda restariam diferenças com relação a alguns períodos, mas que são oriundas de operações em que a mercadoria foi vendida pelo estabelecimento atuado e entregue por outro, que emitiu a nota fiscal e recolheu o imposto.

Para a Recorrente, “a suposta divergência é fruto do simples descasamento entre as vendas realizadas por um estabelecimento, que faturou a compra e recebeu o valor pago pelo cliente (em cartão de crédito, por exemplo), mas cuja entrega (saída) foi realizada por outro estabelecimento.” No seu entendimento, é irrelevante o fato da mercadoria ter sido negociada por um estabelecimento e entregue por outro e é de fácil

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstração que o imposto foi integralmente recolhido, inexistindo qualquer omissão de receita.

Aplica-se ao caso em questão, a autonomia dos estabelecimentos prevista no art. 24 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

Cabe destacar, que a legislação não veda a venda de mercadoria por um estabelecimento e a entrega por outro, mas impõe as regras para tal, regras essas que a Recorrente optou por descumprir.

Como dito, a legislação prevê emissão de nota fiscal para entrega futura (CFOP 5922/6922) e de nota fiscal, com destaque do imposto, para a remessa da mercadoria, ambas pelo mesmo estabelecimento. E em sendo desfeita a venda, o fato deve ser formalmente comunicado à Repartição Fazendária.

Não é prática comum no mercado varejista o pagamento de mercadoria sem previsão de data, próxima, para sua entrega e muito menos o desfazimento de venda com devolução ao consumidor de valores pagos. É normal haver troca de mercadoria, mas não é comum o consumidor seu dinheiro de volta pelo desfazimento do negócio. Estranhamente ao disposto na legislação e às práticas do mercado varejista, a Recorrente emitiu notas fiscais de entrada referentes a notas fiscais de faturamento antecipado, em alguns casos, até meses depois.

Em caso da mercadoria ser entregue por outro estabelecimento, as regras estão no art. 304 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02:

Art. 304. Nas vendas à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiro, será emitida nota fiscal:

I- pelo adquirente originário, em nome do destinatário da mercadoria, com destaque do imposto, se devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do estabelecimento que irá promover a remessa da mercadoria;

II- pelo vendedor remetente:

a) em nome do destinatário, para acobertar o trânsito da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando-se, além dos requisitos exigidos:

a.1) como natureza da operação, a seguinte expressão: "Remessa por conta e ordem de terceiros";

a.2) o número, a série e a data da nota fiscal de que trata o inciso anterior;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a.3) o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal referida na subalínea anterior;

b) em nome do adquirente originário, com destaque do imposto, se devido, indicando-se, como natureza da operação: "Remessa simbólica - venda à ordem", e o número, a série e a data da nota fiscal emitida na forma da alínea anterior.

Parágrafo único. Por ocasião da escrituração, no livro Registro de Saídas, das notas fiscais de que trata este Capítulo, será mencionado o motivo da emissão.

A Recorrente aponta às fls. 301 como o seu sistema registraria os procedimentos de faturamento em um estabelecimento e emissão de nota fiscal por outro, a exemplo do Pedido nº 16423 da unidade BH Shopping e da Nota Fiscal nº 45873 (fls. 341) emitida pela unidade *DiamondMall*, bem como traz volumosa complementação de espelhos de documentos em atendimento ao despacho interlocutório dessa Câmara recursal

Entretanto, como bem destaca a Fiscalização, a alegação não é razoável, ou seja, um cliente efetuar o pagamento no BH Shopping e retirar a mercadoria no *DiamondMall*. Além do mais, não foi apresentada a nota fiscal de faturamento antecipado e não consta a informação de sua emissão na nota fiscal de remessa da mercadoria, em respeito às normas vigentes.

Contrariando toda a legislação posta, a Recorrente, no período fiscalizado, procedeu conforme suas próprias regras. Declara que faturou e recebeu por um estabelecimento e deu saída e pagou o imposto por outro.

Alega que pelo fato dos três estabelecimentos envolvidos estarem em Minas Gerais, a discussão sobre qual é responsável pelo recolhimento do ICMS mostra-se irrelevante para garantia dos interesses da Fazenda Estadual.

O procedimento adotado pela Recorrente não coaduna com a legislação posta. A empresa não pode impor suas próprias regras e interesses, que trazem prejuízo ao controle fiscal.

É importante acrescentar, que a Recorrente não apenas vendeu para entrega futura por outro estabelecimento, sem observar as regras para esse procedimento, como cometeu muitas outras irregularidades, no que se refere à emissão e escrituração de documentos e cumprimento de obrigações acessórias. Emitiu milhares de documentos e, especificamente com relação à obrigação de apresentar corretamente as informações nos arquivos eletrônicos transmitidos, não o fez quanto a nenhum período, utilizou-se de um procedimento protelatório no cumprimento da obrigação tributária, que dificultou em muito a ação da Fiscalização.

Numa primeira sentada, para afastar a prova da Fiscalização, denominada pela Recorrente "indiciária", junta às fls. 342/404, planilha "discriminando todas as operações realizadas no período autuado, nas quais as mercadorias negociadas pela filial BH SHOPPING tiveram saídas realizadas e escrituradas pela filial DIAMONDMALL".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Muito embora não se deva afastar a autonomia dos estabelecimentos, cuidou a Fiscalização em examinar as “provas” trazidas aos autos, fazendo as seguintes observações:

- a planilha anexada possui cabeçalho com as colunas: “Local da Venda (faturamento da mercadoria), “Estabelecimento Emissor da Nota Fiscal (saída física da mercadoria)”, “Nº da Filial”, “Bandeira (cartão)”, “Número da Nota Fiscal”, “Data de emissão da Nota Fiscal”, “Descrição da operação”, “CFOP”, “Descrição do Meio de Pagamento”, e “Valor da Nota Fiscal”;

- constata-se que as folhas não foram numeradas e, embora se tente entender a lógica da sequência, isso não é possível. Começa com notas fiscais emitidas pelo estabelecimento *DiamondMall* em 19/01/08 (fls. 342) e vai até 31/12/08 (fls. 380). Ao final, informa as notas fiscais de 20/11/08 e 22/03/08 e recomeça com 09/10/08 indo, em sequência, até 29/12/08 (fls. 384), quando volta para 20/10/08. Às fls. 388, volta a informar nota fiscal datada de 13/05/08, e depois de 19/01/08 até 31/12/08 (fls. 404);

- a numeração das notas fiscais não está em sequência e não foram informados, e são imprescindíveis os números das notas fiscais de faturamento para entrega futura, emitidas pelo estabelecimento autuado;

- foram informados CFOP 5102, 5403, 5405, 6403, mas não se identifica os CFOP 5117 e 6117, que deveriam ter sido utilizados, por se tratar de entrega de mercadoria anteriormente faturada;

- aprofundando o exame, com a conferência por amostragem, das notas fiscais nos arquivos eletrônicos transmitidos pelos emitentes, a Fiscalização constata, com relação às notas conferidas, que existindo a indicação do CFOP na referida coluna, as informações das operações conferem. Quando não há informação do CFOP na coluna, as datas e os valores das notas fiscais não conferem e o CFOP que não foi informado pode ser o 5117, a exemplo da Nota Fiscal nº 33955 (fls. 342), com descrição de operação de “Instalação” e valor igual a R\$ 39,90 (trinta e nove reais e noventa centavos), mas informada no arquivo eletrônico transmitido pelo estabelecimento *DiamondMall* (IE 062389780.00-38) como de CFOP 5117, valor de R\$ 4.060,34 (quatro mil e sessenta reais e trinta e quatro centavos), acobertando a saída de 01 “TV MON LCD 42POL”;

- consta da relação, a repetição do número de nota fiscal, como as Notas Fiscais nºs 33060 e 33150 (fls. 342) e notas fiscais que não foram emitidas em 2008, como as de nºs 76562 e 76563, com data de 29/12/08, mas que foram emitidas em 03/01/09, conforme informação do arquivo da emitente.

Assim, nem a relação de fls. 342/404 traz informações fidedignas, comprova e atende aos fins propostos e nem as justificativas pontuais da Recorrente, às fls. 1.320/1.322, acerca das divergências apontadas pela Fiscalização desmontam a fundamentação que justificou a configuração do crédito tributário em questão.

Alerta a Fiscalização que foi entregue à Recorrente, juntamente com o Auto de Infração, em CD, a relação detalhada dos pagamentos por cartão considerados no levantamento fiscal. Se o objetivo era provar que a mercadoria foi entregue por outro estabelecimento - embora a legislação não lhe permita fazer isso sem a emissão dos

documentos previstos - caberia a ela apresentar, também em mídia eletrônica com conteúdo certificado, a complementação das informações que lhe foram repassadas. Para cada valor informado pelas administradoras de cartão, deveria ter informado o número, data e valor da nota fiscal de faturamento para entrega futura, quando houver; o número, data e valor da nota fiscal que acobertou a saída da mercadoria, bem como o número de inscrição estadual do estabelecimento que a emitiu. E para completar, deveria ter juntado, ainda que por amostragem, cópias das notas fiscais emitidas por outros estabelecimentos com CFOP 5117/6117 mencionando a nota fiscal de faturamento antecipado (CFOP 5922/6922).

Obviamente, nem tudo o que foi recebido com cartão foi faturado antecipadamente e entregue por outro estabelecimento. Daí a necessidade de se demonstrar, para cada recebimento, se houve ou não o faturamento antecipado e qual nota acobertou a saída da mercadoria. Assim, seria também possível verificar se houve a saída, por outro estabelecimento, de mercadoria sujeita ao recolhimento do imposto por substituição tributária.

Ao contrário do entendimento da Recorrente, no entanto, é inconteste que houve omissão de saídas. Como demonstrado, a existência de divergências entre os valores das notas fiscais de faturamento antecipado e o das notas fiscais de remessa das mercadorias, por si só, comprova que o estabelecimento promoveu saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais de sua própria emissão. E nesse sentido, as divergências entre os valores de vendas informados pelas administradoras de cartão e os valores das notas fiscais de efetivas saídas, por venda, registradas na escrita fiscal.

Como já relatado, para dirimir as dúvidas do caso em questão, foi exarado pela 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 30/04/14, Despacho Interlocutório de fls. 466, para que a Impugnante trouxesse aos autos um demonstrativo e respectivos documentos que vinculasse as operações lançadas no feito fiscal, como vendas desacobertadas com aquelas que alega ter ocorrido por intermédio de outro estabelecimento, informando neste desate os números, datas e valores das notas fiscais que acobertaram as noticiadas saídas das mercadorias, bem como os números de inscrição estadual dos estabelecimentos que as emitiram, e, para completar, juntasse ainda que por amostragem, cópias das notas fiscais emitidas por outros estabelecimentos com CFOP 5117/6117, mencionando a nota fiscal de faturamento antecipado (CFOP 5922/6922).

Ressalte-se que as providências determinadas pela Câmara “*a quo*” dizem respeito ao item “5” do Auto de Infração, que se refere ao confronto entre o faturamento da Recorrente e as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito/débito e é o objeto do recurso impetrado.

No tocante aos documentos referentes ao exercício de 2008 é possível constatar que:

- nenhuma nota fiscal foi emitida pela Recorrente como dito às fls. 472 (documentos da Autuada/Recorrente), uma vez que se referem a documentos fiscais emitidos por estabelecimentos do Grupo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- todas as notas fiscais foram emitidas pelo estabelecimento IE 062389780.00-38, constando CFOP 5102 ou 5403, mas nenhuma com CFOP 5117/6117, não se tratando, portanto, de entrega de mercadoria faturada pelo estabelecimento autuado;

- no campo “Dados Adicionais” de todas as notas fiscais encontra-se informado o número do pedido e a hora e, em algumas, também foi informada a data do pedido que é sempre posterior à data de emissão da nota fiscal;

- nenhuma nota fiscal faz referência à nota fiscal de faturamento antecipado, emitida pela Recorrente com CFOP 5922/6922, como deveria;

- à exceção do documento de fls. 626, todos os demais comprovantes de cartão estão em nome da Recorrente, e trazem data e hora da emissão e têm valores correspondentes aos das notas fiscais apresentadas, embora nem todos os extratos identifiquem o cliente e alguns identifiquem pessoas diferentes;

- os comprovantes de cartão foram emitidos em 04 (quatro) terminais diferentes, conforme se verifica pela impressão nos mesmos: PV 040049 de Redecard Mastercard (exemplo às fls. 525), PDV SW 000101 de American Express (exemplo de fl. 541), PDV SW 000102 de American Express (exemplo às fls. 531, 541, 563) e POS 76107024 de Visa Crédito (exemplo às fls. 543);

- as cópias das telas do sistema de fls. 523, 526, 529 trazem, respectivamente, informações das Notas Fiscais n°s 034391, 034441 e 034600 e nada sobre a nota fiscal de faturamento que teria sido emitida pelo estabelecimento autuado no CFOP 5922/6922.

Como as notas fiscais não foram relacionadas pela Recorrente, antes do atendimento ao despacho interlocutório dessa Câmara e foram juntadas fora de ordem, a Fiscalização elaborou o demonstrativo de fls. 1.180/1.183 com informações retiradas das notas fiscais, dos comprovantes de cartão e das telas do sistema do exercício de 2008.

Diante da análise do quadro elaborado, a Fiscalização constatou que apenas os cupons relacionados na planilha de fls. 1.183 não são compatíveis com os documentos apresentados, sendo um deles por se tratar de extrato de estabelecimento sediado em outro estado; outro por se referir a uma nota fiscal diversa da indicada, e os demais em decorrência de divergência nos horários de emissão.

Portanto, o estabelecimento autuado recebeu o pagamento, fez o negócio, e outros emitiram os documentos fiscais, pois não há informação quanto às notas fiscais emitidas nos CFOP 5922/6922 de faturamento para entrega futura.

A Recorrente junta, as planilhas de fls. 735/968 e, após despacho interlocutório dessa Câmara recursal, mídia de fls.1.374 acompanhada do demonstrativo impresso de fls.1.375/1.510, com o mesmo objetivo da juntada das notas fiscais, ou seja, comprovar que outros estabelecimentos emitiram os documentos fiscais para as vendas realizadas via cartão de crédito.

Tal como em relação às notas fiscais, interessa aos autos apenas os documentos de fls. 735/797, referentes ao exercício de 2008. Os documentos de fls.

798/968, dizem respeito aos exercícios de 2009 e 2010. A parte da planilha relativa ao exercício de 2008 é a mesma apresentada pela Recorrente às fls. 342/404, acrescida apenas do título (Anexo VII), do cabeçalho em todas as folhas e de zeros no campo dos centavos, já o demonstrativo de fls. 1.374, vincula a maioria dos pedidos com valores faturados nos cartões de débito e crédito e com documentos fiscais emitidos por estabelecimentos diferentes dos de faturamento, sendo que em vários casos os valores não coincidem.

Necessário mencionar, que a Recorrente apresentou o denominado parecer técnico de fls. 1.126/1.155. Na opinião dos subscritores do parecer, o critério observado pela Fiscalização foi incorreto ao assumir que as informações apresentadas pelas administradoras de cartão de crédito estão corretas; que os clientes não adquirem serviços diversos de mercadorias; que os clientes não adquirem produtos sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária; e que todas as mercadorias saíram dos estoques do estabelecimento autuado.

No retorno da discussão, após a manifestação da Fiscalização, a Recorrente reitera as suas argumentações e, contrapondo-se às informações da Fiscalização quanto a uma possível saída de mercadoria desacobertada no estabelecimento “DIAMONDMALL”, esclarece às fls. 1.200 que o confronto entre o faturamento daquele estabelecimento com as informações das administradoras de cartões demonstra a inexistência da omissão de saídas, pois o montante informado nas DAPIs foi 250% (duzentos e cinquenta por cento) maior que os valores informados pelas operadoras, justificando, assim, o recebimento da venda no estabelecimento autuado e a entrega com emissão de nota fiscal por outro estabelecimento do Grupo.

Registre-se que todas as informações lançadas no documento de fls. 1.190/1.208 possuem a mesma finalidade, ou seja, comprovar que nas informações prestadas pelas administradoras de cartões estão inclusos os recebimentos vinculados às saídas de mercadorias com notas fiscais emitidas por outros estabelecimentos do Grupo.

A Fiscalização salienta que as informações prestadas pelas administradoras são documentos fiscais nos termos do art. 132, inciso III do RICMS/02 e como tal foram consideradas no levantamento fiscal. Caso houvesse incorreção caberia à Recorrente apontá-las, o que não fez.

Sustenta a Fiscalização que cada estabelecimento é autônomo e a legislação prevê a situação da mercadoria ser entregue por outro. No caso, o que se tem são estabelecimentos operando com suas próprias regras, apresentando sempre informações incompletas e/ou incorretas, descumprindo obrigações principal e acessórias e, em muitos casos, um recebendo o pagamento via cartão de crédito e o outro, concomitantemente, emitindo e entregando a mercadoria.

Incontestes os equívocos narrados pela Fiscalização, bem como a autonomia dos estabelecimentos, ainda que a Recorrente demonstre que, em relação à maioria dos documentos retratados nos autos, possa ter ocorrido negociações de mercadorias no âmbito do estabelecimento autuado, com a emissão de nota fiscal por outra unidade do

Grupo, com o respectivo débito do imposto quando devido e a entrega direta do produto. Esse procedimento está à margem da legislação de regência.

Conforme observação lançada anteriormente, os documentos anexados pela Recorrente, as planilhas por ela elaboradas e inclusive o laudo técnico caminham no mesmo sentido, de comprovar a emissão de notas fiscais por outros estabelecimentos, em relação às informações prestadas pelas administradoras dos cartões e vinculadas ao estabelecimento autuado.

Em relação à informação da Fiscalização de que houve emissão de notas fiscais de faturamento para entrega futura (CFOP 5922/6922), no montante de R\$ 9.205.954,00 (nove milhões duzentos e cinco mil novecentos e cinquenta e quatro reais), no exercício de 2008 e de apenas R\$154.462,76 (cento e cinquenta e quatro mil quatrocentos e sessenta e dois reais e setenta e seis centavos), nos CFOP 5117/6117 de efetiva entrega da mercadoria, o assunto merece uma melhor análise da Fiscalização, em outra ação fiscal, de modo a aferir a regularidade das emissões e, em se constatando qualquer ilícito fiscal, aplicar as penalidades correspondentes e exigir o imposto devido.

No tocante à diligência determinada pela 2ª Câmara, no sentido de fundamentar a utilização da alíquota média do mês de setembro de 2008, é importante relembrar que o levantamento fiscal consistiu no confronto entre os valores de vendas declarados à Fiscalização nas DAPIs e os valores dos extratos fornecidos pelas operadoras de cartão de crédito/débito, sem considerar, por não se ter a informação, os recebimentos em espécie, cheques e boletos. Ainda assim, apurou-se que os valores das vendas informados pelas administradoras de cartão foram maiores que os valores das vendas informados em DAPI, ocorrendo, obviamente, venda de mercadoria desacobertada de documentos fiscais próprios.

O arbitramento das operações correspondeu à diferença entre os valores informados pelas administradoras de cartão e os valores das vendas informados em DAPI e atendeu às seguintes disposições do RICMS/02:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pela Fiscalização, quando:

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(...)

§ 2º O valor arbitrado pela Fiscalização poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.

(...)

§ 4º Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no caput deste artigo será adotado o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros.

(...)

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

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva;

(...)

Conforme dispõe o art. 195, § 2º, inciso V, alínea “b” retrotranscrito, aplica-se a alíquota vigente para as operações internas e, nos termos do art. 42, § 29 adiante, a alíquota de 18% (dezoito por cento), caso o contribuinte não especifique quais foram as mercadorias comercializadas sem documento fiscal. Veja-se:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

Efeitos a partir de 15/12/2012 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, I, ambos do Dec. nº 46.221, de 17/04/2013.

§ 29. Na hipótese do art. 53 e do parágrafo único do art. 196, ambos deste Regulamento, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

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

II - nos últimos doze meses tiver realizado, preponderantemente, operações tributadas com alíquota superior a 18% (dezoito por cento), caso em que será aplicada a alíquota preponderante.

Informa a Fiscalização que não aplicou diretamente a alíquota de 18% (dezoito por cento), porque a Recorrente comercializa mercadorias sujeitas a outras alíquotas, a exemplo dos produtos de informática. E, como também promoveu venda de mercadoria aplicando alíquota incorreta, foi necessário apurar a alíquota média mensal incidente sobre as vendas internas dos produtos.

No tocante à carga tributária média aplicada pela Fiscalização, conclui-se que a apuração diz respeito aos produtos cujas saídas ocorreram mediante a tributação pelo ICMS, sem considerar a parcela de mercadoria cujo imposto foi pago na aquisição.

Com efeito, nos meses de outubro a dezembro, foram registradas operações de saída com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com impacto no crédito tributário, o que será abordado adiante.

Diante da média apurada, aplicou-se o menor valor apurado para todos os meses do período, no caso a média do mês de setembro, conforme demonstrado nos Anexos 6.2. e 6.3 (fls. 86/112), beneficiando assim a Recorrente.

Esclarece a Fiscalização, que pelo roteiro “Cruzamento de Operações com Cartão de Crédito”, é possível apurar que houve venda de mercadoria desacoberta de documento fiscal, pois os valores recebidos foram maiores que os das notas fiscais de venda emitidas. No entanto, não é possível apurar quais mercadorias foram vendidas e muito menos se houve anterior recolhimento do imposto por substituição tributária. Não se trabalha com os estoques como no levantamento quantitativo.

Prossegue afirmando que a substituição tributária é uma técnica de tributação pela qual se atribui responsabilidade a um contribuinte diferente daquele que promoveu ou promoverá o fato gerador da obrigação tributária. No caso do ICMS, o fato gerador é a saída da mercadoria e, em não ocorrendo o fato gerador presumido do regime de substituição tributária, a própria legislação prevê a restituição do imposto.

Afirma, portanto, que não sendo possível à Fiscalização constatar que o imposto foi anteriormente recolhido por substituição tributária, correta é a sua cobrança na ocorrência do fato gerador, na saída da mercadoria, o que foi feito no lançamento. Por essa razão, apurou-se a alíquota média de saída considerando a alíquota efetiva para cada produto que fez parte do rol de produtos comercializados com nota fiscal pela Recorrente no período fiscalizado.

Rejeitando a tese de se considerar como recolhido o imposto nas saídas de produtos do regime de substituição tributária, alerta a Fiscalização que as entradas ocorreram, basicamente, por transferência, sendo que um dos emitentes das notas fiscais (IE:062389780.00-38), responsável pelo recolhimento do imposto por substituição tributária, descumpriu a legislação no que se refere à escrituração dos documentos fiscais de entrada, dificultando a verificação do ICMS/ST.

Assim, entende a Fiscalização que em casos de “Levantamento Quantitativo” e “Conclusão Fiscal”, em que são considerados os estoques, as entradas e as saídas, deve-se, sim, presumir que o imposto foi recolhido por substituição tributária porque, não tendo sido, é possível apurá-lo, diante da efetividade das informações do que entrou e do que saiu do estabelecimento.

Ao final, muito embora continue defendendo que substituição tributária não é isenção, quanto à adoção da proporção das saídas tributadas e aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária, tomando-se por base o valor contábil de todas as saídas, entende a Fiscalização que o mais adequado seria a proporção em relação exclusivamente às vendas de mercadorias, ou seja, campos 044, 052 e 060 da DAPI, conforme demonstrativo com as informações dos referidos campos extraídos das DAPI (fls. 1.184).

Como bem reconhece a Fiscalização, no roteiro desenvolvido no presente lançamento, é possível apurar a ocorrência de saídas desacobertas, mas não é possível apurar quais mercadorias foram vendidas e muito menos se ocorreu o recolhimento do imposto por substituição tributária.

Portanto, deve ser apurado o percentual médio de saídas desacobertas vinculadas ao regime de substituição tributária, mediante adoção da proporção das saídas tributadas e aquelas do regime de substituição tributária.

Analisando o quadro trazido pela Fiscalização em confronto com as DAPIs, em especial quanto ao mês de outubro de 2008 (fls. 178), constata-se que a diferença decorre da exclusão das transferências de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e dos valores relativos às “Outras” saídas (campo 050 da DAPI).

Realmente a proposta da Fiscalização reflete melhor a proporção entre as operações do regime normal de tributação e aquelas da sistemática de substituição tributária, em especial pela exclusão do montante de outras saídas.

Dessa forma, as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, adequada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, devem incidir sobre a parcela tributada, considerando a proporção entre os valores contábeis e de substituição tributária de fls. 1.184.

Sobre o valor resultante da apuração do percentual de saídas do regime de substituição tributária, deve incidir apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que esta modalidade de cálculo elevará o valor da multa isolada, uma vez que sobre a parcela vinculada às saídas por substituição tributária não haverá adequação ao disposto no § 2º anteriormente mencionado. No conjunto do crédito tributário, no entanto, ocorrerá a redução do valor lançado.

Ao apresentar a planilha de fls. 1.184, com a indicação de técnica mais adequada para cálculo da proporcionalidade, a Fiscalização indica uma carga tributária média menor que aquela apurada às fls. 84 dos autos, considerando-se a média anual final da carga tributária, apurada pelo confronto entre a base de cálculo e o imposto debitado (coluna 3/1 da planilha de fls. 1.184).

Nesse caso, pertinente apurar o imposto a partir das novas médias mensais indicadas na coluna “3/1” da planilha de fls. 1.184 dos autos.

Assim, ao se adotar a carga tributária média, os valores relativos às operações não tributadas são automaticamente expurgados, como a garantia e o seguro, por exemplo, desde que este tenha sido o tratamento tributário dado pela Recorrente na escrita fiscal.

Registre-se que a média indicada na coluna “3/2” da mencionada planilha equivale ao expurgo da substituição tributária e de outras operações não tributadas.

Desse modo, repisa-se, como bem asseverado na manifestação fiscal na análise da mídia eletrônica de fls. 1.374: *Então, tanto no caso das vendas VM como das vendas VF, a Recorrente operou em desacordo com a legislação tributária e as informações trazidas indicam saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal do próprio estabelecimento.*

### **Dos Arquivos Eletrônicos em Desacordo com a Legislação (item 6 do AI)**

A acusação se refere à entrega de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação mineira, no período de janeiro a dezembro de 2008, exigindo-se a penalidade prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75.

A Recorrente não retransmitiu os arquivos eletrônicos após o recebimento do Termo de Intimação de fls. 03, sendo que anteriormente transmitiu pelo menos três (três) versões dos arquivos, todas elas em desacordo com a legislação, conforme atesta a Fiscalização.

É preciso salientar que a apresentação correta dos arquivos, com as informações completas e fidedignas das operações, tornou-se imprescindível para o trabalho da Fiscalização, em face do porte das empresas com o imenso volume de

documentos a serem examinados. E quando o contribuinte não cumpre sua obrigação, comprova seu objetivo de dificultar ou impedir a ação da Fiscalização.

As inconsistências e irregularidades dos arquivos não são de pequena importância, uma vez que dificultam, em muito, qualquer verificação fiscal. Entre outras irregularidades, a Fiscalização registra a constatação em todos os meses, de divergências em relação às DAPIs no tocante à carga tributária média aplicada, conclui-se que a apuração diz respeito aos produtos cujas saídas ocorreram mediante a tributação pelo ICMS, sem considerar a parcela de mercadoria cujo imposto foi pago na aquisição das mercadorias.

São apresentadas às fls. 243/254, divergências quanto à quantidade e tipo de mercadoria, a exemplo da nota fiscal de fls. 255, que acobertou a entrada das mercadorias nela relacionadas, mas que foi registrada no arquivo transmitido como entrada de apenas 1 “DVD Player Karaoke” no valor de R\$ 6.345,68 (fls. 257), o mesmo ocorrendo com os documentos de fls. 258/265; falta de informação referente às notas fiscais discriminadas às fls. 266 e 27/228; diferenças entre os registros tipo 50 e 54 (fls. 229/231) e mesma mercadoria com códigos diferentes (fls. 267).

Registre-se que é obrigação do contribuinte transmitir, mensalmente, via *internet*, o arquivo eletrônico com a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias, conforme previsto nos arts. 10 e 11 do Anexo VII do RICMS/02, após verificar a sua consistência.

As regras a serem observadas encontram-se minuciosamente detalhadas no Manual de Orientação do Usuário de Sistema de Processamento Eletrônico de Dados, na Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02.

A Recorrente salienta que o dispositivo sancionador determina que, em caso de entrega de arquivos em desacordo com a legislação, a multa aplicada deve ser por infração, e que nesse caso, teria cometido uma única infração no período fiscalizado, ou seja, transmitir os arquivos em desacordo com a legislação.

Pede a aplicação do disposto no art. 53, § 13 da Lei nº 6.763/75, de modo a lhe garantir o reenvio dos arquivos eletrônicos.

Sem razão a Recorrente, uma vez que já está pacificado no CC/MG o entendimento de que a penalidade prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75 aplica-se por período.

Cumpra registrar que uma única irregularidade, por período, é suficiente para a imputação lançada pela Fiscalização e a exigência da penalidade capitulada no Auto de Infração.

Assim, constata-se que todos os arquivos, sem exceção, registram valores divergentes, conforme informação lançada no “Termo de Intimação 01/2013” de fls. 03 dos autos.

Importante lembrar que não são problemas pontuais, mas inconsistências e irregularidades que dificultam, em muito, qualquer verificação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo obrigação do contribuinte, transmitir mensalmente, via *internet*, o arquivo eletrônico, com a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias, conforme previsto nos arts. 10 e 11 do Anexo VII do RICMS/02, após verificar a sua consistência, e comprovadas as irregularidades apontadas pela Fiscalização, mantém-se a Multa Isolada, por período, capitulada no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Maria Gabriela Tomich Barbosa que lhe davam provimento parcial para excluir as exigências relativas ao item 5 do Auto de Infração e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) que lhe dava provimento parcial, nos termos do voto vencido do Conselheiro Antônio César Ribeiro contido no voto de fls. 1287/1294 dos autos. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Thiago Corrêa Vasques e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor).

**Sala das Sessões, 05 de agosto de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator designado**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

|                     |  |                 |
|---------------------|--|-----------------|
| Acórdão:            | 4.630/16/CE                                | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:             | 01.000203364-44                            |                 |
| Recurso de Revisão: | 40.060138085-29                            |                 |
| Recorrente:         | Fast Shop S/A                              |                 |
|                     | IE: 062389780.01-19                        |                 |
| Recorrida:          | Fazenda Pública Estadual                   |                 |
| Proc. S. Passivo:   | Sérgio Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s) |                 |
| Origem:             | DF/BH-2 - Belo Horizonte                   |                 |

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação trata do recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência das seguintes irregularidades:

- 1) aproveitamento indevido de crédito do imposto nas entradas de mercadorias sujeitas ao recolhimento por substituição tributária;
- 2) aproveitamento indevido de crédito do imposto nas entradas de “softwares”, cujas saídas têm base de cálculo restrita ao valor do suporte físico;
- 3) operações de saída de mercadorias com destaque do imposto por alíquota incorreta;
- 4) saídas de mercadorias com notas fiscais sem destaque do imposto;
- 5) saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apuradas mediante confronto entre os valores das vendas declaradas à Fiscalização nas DAPIs e os valores das operações com cartões de crédito/débito informadas pelas administradoras de cartões;
- 6) transmissão de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, mesmo após intimação.

Foram exigidas as parcelas de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas capituladas nos arts. 54, incisos VI, e XXXIV e 55, inciso II, adequada ao § 2º e inciso XXVI do mesmo artigo, todos da citada lei.

Em relação ao item 5 do Auto de Infração, ele se fundamenta nas informações obtidas através das administradoras de cartões de crédito e débito, as quais em confronto com as declarações da Autuada demonstrariam um volume superior de operações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A partir daí a Fiscalização presumiu que os valores recebidos pela Impugnante das administradoras de cartões se referiam a vendas desacobertas de documentação fiscal, passando, portanto, a exigir o imposto incidente sobre aquelas operações.

Em cumprimento às determinações desta Câmara Especial, a Autuada elaborou demonstrativo, com o objetivo de demonstrar o equívoco ocorrido, aduzindo que a diferença entre as informações e os valores considerados, se devia às peculiaridades de seus procedimentos de venda.

Quando, muitas vezes o cliente adquiria a mercadoria em um estabelecimento e o mesmo era remetido por outro.

Da análise que faço de todo o contexto probatório e principalmente das planilhas e documentos apresentados pela Autuada por determinação desta câmara, restou demonstrada de forma cabal essa realidade.

A premissa adotada pela Fiscalização para validar seu procedimento parte de uma presunção de que teriam ocorrido saídas desacobertas, tal presunção, ainda que legalmente validada é uma presunção.

Uma vez refutada de forma abrangente a verdade processual construída pela Fiscalização, a ela incumbia novamente o ônus de refutar os argumentos da Autuada.

Desta arte, elidida como restou a presunção utilizada pelo Fisco, devem ser reconhecidos como válidos e verdadeiros os argumentos desposados pela Recorrente, invalidando assim todas as exigências relativas ao imposto supostamente incidente sobre as operações consideradas como desacobertas de documentação fiscal.

Importante ressaltar, que em verdade o procedimento adotado pela Autuada é completamente equivocado, não obstante, para estas irregularidades e sua punição é que existe a previsão de multas, o tributo jamais pode ser aplicado com uma finalidade punitiva ou de repreenda.

Não existindo a constatação do fato gerador apto a ensejar a incidência do ICMS, não há que se cogitar sua cobrança.

**Sala das Sessões, 05 de agosto de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Conselheiro**