

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.584/17/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000656471-98  
Impugnação: 40.010143201-34  
Impugnante: Makro Atacadista Sociedade Anônima  
IE: 186211204.00-92  
Coobrigados: Juan Pablo Aliaga Cornejo  
CPF: 231.719.678-47  
Roger Allan Anthony Laughlin Guevara  
CPF: 233.937.768-43  
Titus Paulus Cunnen  
CPF: 235.401.648-47  
Proc. S. Passivo: Ricardo Cristiano Buoso/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo, a ocorrência de entrada, saída e manutenção em estoque desacobertos de documentação fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária e à tributação normal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02, com base nas informações sobre entradas, saídas e estoques fornecidas pela Autuada, constantes das escriturações da empresa (Sintegra/EFD/livros fiscais). Infração caracterizada. Exigências de ICMS normal, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55, alínea “a”, observando a limitação do § 2º do citado artigo, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Exigiu-se somente a citada multa isolada nas saídas desacobertas de mercadorias sujeitas à substituição tributária e nas entradas desacobertas de mercadorias tributadas pelo ICMS normal. Entretanto, excluída a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional - CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatou-se que a Autuada deixou de destacar e recolher o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo

**de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias previstas no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12, em razão das entradas e estoques de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, mediante levantamento quantitativo, no exercício fechado de 2013, apurado após conferência dos livros e documentos fiscais e arquivos eletrônicos, transmitidos pela Autuada:

- entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos tributação normal do ICMS.

Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos ao ICMS/ST.

Exigência do ICMS operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, esta majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos tributação normal do ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos ao ICMS/ST.

Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, esta majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação aos produtos isentos e aos tributados à alíquota de 7% (sete por cento) foi adotado o limitador previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 49/70.

Requer a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 114/128, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 133/149, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, para que seja excluída a majoração da penalidade isolada nos termos do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

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

Preliminarmente, deve-se afastar a hipótese de nulidade do Auto de Infração, alegada pela Impugnante por falta de atendimento ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Alega a Impugnante que o Auto de Infração não aponta de forma clara e precisa as circunstâncias que ensejaram a sua lavratura e que, tampouco, houve indicação das provas que embasaram a conclusão de que o Contribuinte teria cometido as ilegalidades apontadas na autuação.

Argui que a “descrição do fato” contida no Auto de Infração não esclareceu a razão que o teria motivado, tendo se limitado a indicar genericamente que o conhecimento da suposta infração fiscal se deu por intermédio do levantamento quantitativo de mercadorias.

Entretanto, razão não lhe assiste.

É cediço que o art. 142 do CTN dispõe que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A sua formalização encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

### RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

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

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Grifou-se)

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (fls. 08/23), no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja a entrada, a saída e a manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, estando capituladas todas as infringências e penalidades, atendendo a todos os requisitos previstos no art. 89, do RPTA, notadamente ao inciso IV (descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado).

Não procede o argumento de que o Fisco teria se limitado a indicar genericamente que o conhecimento da suposta infração fiscal se deu por intermédio do levantamento quantitativo de mercadorias.

Cabe esclarecer que o levantamento quantitativo financeiro tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo

confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

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

Trata-se de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo Sujeito Passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02:

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Consiste, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente ou por período.

Oportuno, destacar que para a realização do levantamento quantitativo, o Fisco utilizou-se do aplicativo “Auditoria – Código de Barras” que efetua os cálculos matematicamente utilizando os arquivos Sped transmitidos pelo Contribuinte e as notas fiscais de entradas e de saídas.

O resultado da apuração encontra-se no Relatório Fiscal e no DVD entregue ao Contribuinte, juntamente com o Auto de Infração e demais documentos relacionados.

Consta do citado DVD todas as informações relativas aos estoques inicial e final, notas fiscais de entrada e de saída e cupons fiscais que foram utilizados no levantamento quantitativo, relatório com a identificação dos produtos que apresentaram divergência no quantitativo (Apuração Quantitativo), com o código interno do produto fornecido pela Impugnante, sua descrição, todos os dados relacionados à movimentação do produto e cálculo das diferenças apuradas.

No presente caso, foi constatada a ocorrência de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

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

Destaca-se que a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não configura “presunção”, como quer fazer crer a Impugnante, mas sim, de apuração por meio de uma operação matemática, como já exposto, cujo resultado representa

exatamente a movimentação das mercadorias e o estoque existente ao final de cada período, de acordo com a documentação e a escrita fiscal do estabelecimento. O resultado do levantamento encontra-se demonstrado na planilha Apuração Quantitativo 2013 (DVDR de fls. 24).

Da análise dos presentes autos, em face das normas retrotranscritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

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

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial tendo em vista que, conforme laudo técnico emitido pela empresa contratada M. Brasil Consultoria Ltda., há inconsistências na autuação.

Para tanto formula os quesitos de fls. 62/63 e indica assistente técnico.

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

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

Entretanto, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Quanto ao documento acostado às fls. 102/108 (doc. 11), o qual aponta possíveis erros do levantamento quantitativo, este será tratado na discussão do mérito.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

- entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos tributação normal do ICMS.

Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos ao ICMS/ST.

Exigência do ICMS operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos tributação normal do ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, produtos sujeitos ao ICMS/ST.

Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75;

- estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, e respectivas multas de revalidação capituladas no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, esta majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Em relação aos produtos isentos e aos tributados à alíquota de 7% (sete por cento) foi adotado o limitador previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Tais irregularidades foram apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LQFD, no exercício fechado de 2013, utilizando-se do programa institucional da SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico.

Para execução do trabalho fiscal, foram consideradas as informações contidas nos arquivos eletrônicos (Sintegra/EFD) transmitidos pela Impugnante e documentos fiscais da empresa, portanto, o levantamento quantitativo foi realizado com base somente em dados apresentados pela própria Autuada.

Registre-se que foram incluídos no polo passivo da autuação os diretores da empresa autuada com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

A Impugnante informa que o estabelecimento autuado dedica-se à atividade de comércio atacadista, portanto, adquire produtos em grandes quantidades e em embalagens de grande volume, que por sua vez são constituídas por embalagens de menor volume. Para atender seus clientes, desmembra as mercadorias em porções menores, o que geraria uma série de divergências em seus arquivos eletrônicos.

Cita como exemplo o açúcar adquirido em fardo, embalagem que contém 10 (dez) peças, cuja nota fiscal de entrada estaria expressa em fardos enquanto a nota fiscal de saída em embalagens menores, o que teria ensejado a equivocada presunção de entradas desacobertadas de documentação fiscal.

Conclui que, conforme laudo técnico de empresa contratada (doc.11 – fls. 102/108), restou demonstrado que o Fisco não utilizou em sua auditoria o fator de conversão das mercadorias adquiridas pela Impugnante, gerando, assim, distorções no resultado final do levantamento quantitativo.

A Fiscalização refuta tal argumento arguindo que o Contribuinte efetuou a retificação dos arquivos eletrônicos atendendo aos Termos de Intimação datados de 03/06/15 e prorrogado o prazo para entrega dos registros retificados.

Assevera que a referida intimação indicou ao Contribuinte a falta do “Registro 0220”, o qual informa o fator de conversão em unidades das mercadorias que



comercializa, em seus arquivos eletrônicos transmitidos, entre outras irregularidades apontadas.

A Impugnante atendeu ao Termo de Intimação, regularizando o Registro 0220 e retransmitido os arquivos SPED de suas filiais. Dessa forma, todos os produtos que apresentaram movimentação em unidades diferentes foram “convertidos” para uma unidade padrão definida no Registro 0200.

A Fiscalização analisa o denominado doc. 11 (fls. 102/108), apresentado pela Impugnante, o qual teria por finalidade “detalhar alguns pontos divergentes entre a apuração fiscal e os trabalhos de auditorias realizadas pela M.Brasil Consultoria Ltda.”. A Fiscalização se manifesta pontualmente sobre as supostas incorreções do levantamento fiscal, a saber:

1 - Notas Fiscais ausentes nos arquivos:

Aponta o laudo que as Notas Fiscais de nºs nº 7222, 7712 e 7720 não se encontram no arquivo Sped do Contribuinte, relativas ao produto 103090 – VODKA SMIRNOFF 998 ML, entretanto, constam do levantamento quantitativo. Aduz que se referem a operações com o CFOP 5.923 – Remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros, e que não movimentam fisicamente os estoques do Contribuinte, uma vez que são remessas simbólicas de mercadorias, cujas saídas efetivas são registradas no CFOP 5.102.

A Fiscalização informa que tais notas fiscais de fato não se encontram no arquivo Sped da Autuada, tendo em vista serem notas de emissão própria, as quais o “guia prático de escrituração digital” indica que deverão constar exclusivamente nos arquivos de notas fiscais eletrônicas.

Registra que, ainda assim, tais notas fiscais foram consideradas no levantamento quantitativo, conforme se verifica da fl. 21 do arquivo “04\_Conferência NF-Saída2013”, constante da mídia de fls. 24 dos autos.

De forma diversa da defendida pela Impugnante, o CFOP 5.923 deve constar no levantamento quantitativo, pois é quando se dá a movimentação efetiva da mercadoria até o destinatário final.

2 – Itens ausentes no Levantamento Quantitativo:

A Impugnante elenca os itens da Nota Fiscal de nº 70912, emitida em 02/01/13, às fls. 104, que totalizam 21 produtos.

Afirma que, entretanto, no arquivo “04 Conferencia-NFSaida2013.pdf”, foram considerados apenas 11 destes, sendo desconhecido o motivo pelo qual não teria sido considerado todos os itens pela Fiscalização.

A Fiscalização informa que o relatório “04Conferencia-NFSaida2013.pdf” somente apresenta os produtos que estão incluídos no resultado do levantamento quantitativo. Assim, a despeito da NF-e 70912 possuir 22 produtos, apenas para 11 produtos constante nesse documento o Fisco identificou diferença no levantamento quantitativo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca a Fiscalização que os referidos relatórios foram entregues ao Contribuinte, em cópia do DVD que está anexo ao PTA.

Informa que as descrições do conteúdo dos arquivos estão listadas no Relatório Fiscal (fls. 22), o qual define, no item 8.3, que o arquivo “04Conferencia-NFSaida2013.pdf” trata-se de “arquivo contendo as saídas de produtos que apresentaram diferenças no quantitativo, obtidas através das notas fiscais eletrônicas de emissão própria, no período de 01/01/2013 a 31/12/2013”.

Assim, justifica-se que o referido arquivo possua “apenas 11 (onze) produtos”, como declara a Impugnante.

### 3 – Fatores de conversão:

Aduz o Fisco que não procedem as alegações de que não aplicou no levantamento quantitativo a regra de multiplicação do fator de conversão.

Informa que, ao fazer a apuração do levantamento quantitativo, o programa usou adequadamente os fatores de conversão que foram apresentados nos arquivos retificados transmitidos pelo Contribuinte.

Para comprovar, indica dois produtos relacionados pelo Contribuinte, às fls. 106/107 dos autos, quais sejam:

#### - Produto 10218 - NUGGETS FGO SADIA TRAD 300G

A Nota Fiscal de entrada de nº 603418, e 26/04/13, relaciona 4 (quatro) caixas de NUGGETS FGO SADIA TRAD 300G, vide consulta no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, mediante a utilização da chave de acesso (31130401838723019499550010006034181227517913), disponível em <Portal da Nota Fiscal Eletrônica>. Porém, na página 4 do “Relatório de Conferência-NF-Entrada” (DVD de fls. 24), constata-se que o valor em unidades levados ao Levantamento Quantitativo é de 64 (sessenta e quatro) unidades, conforme descrição da coluna “QTD” do citado relatório.

Assim, verifica-se que foi utilizado o fator de conversão 16 (dezesseis), informado no Registro 0220 e no exemplo apresentado pela Impugnante às fls. 106.

Outro exemplo é o produto 10179 - NUGGETS FGO C QUEIJO SADIA 300G, que consta da Nota Fiscal de entrada de nº 373580, de 11/01/13, chave de acesso 31130101838723019499550010003735801165490861, vide consulta ao <Portal da Nota Fiscal Eletrônica>, de 4 (quatro) caixas. Já na página 3 do “Relatório de Conferência-NF-Entrada” constata-se que o valor em unidades levados ao Levantamento Quantitativo é de 64 (sessenta e quatro) unidades, conforme descrição da coluna “QTD” do citado relatório. Ou seja, foi feita a conversão das 4 (quatro) caixas do referido produto, que entraram no estabelecimento, para 64 unidades do mesmo produto. Para isso basta multiplicar a quantidade de caixas pelo fator de conversão “16” que está adequadamente lançado no Registro 0220 (fls. 107).

Diante de tais constatações, conclui-se que a Fiscalização demonstrou que no levantamento quantitativo foi utilizado o Registro 0220 – Fatores de Conversão de unidades, registro este que em por objetivo informar os fatores de conversão dos itens

discriminados na Tabela de Identificação do Item (Produtos e Serviços) entre a unidade informada no registro 0200 e as unidades informadas nos registros dos documentos fiscais.

Em relação aos demais itens elencados pela Impugnante às fls. 106/107, mercadorias de códigos 11316, 18629 e 22529, verifica-se pela simples leitura dos valores unitários de entrada e saída constantes do Relatório Apuração Quantitativo 2013 (DVDR de fls. 24) e do próprio demonstrativo da Impugnante, que a Fiscalização utilizou a mesma unidade de medida para entrada e saída, afastando-se a alegação de que não foi considerado o fator de conversão de unidades.

Noutra toada, a Impugnante discorre sobre a sistemática de débito e crédito do ICMS, sustentando que “os créditos adquiridos na operação de entrada de mercadorias devem ser utilizados para abater o valor do imposto incidente sobre a operação de saída das mercadorias”.

Alega que não se poderá exigir o ICMS na entrada pois o mesmo já teria sido recolhido na operação de saída, que foi devidamente registrada, conforme foi comprovado pelo levantamento quantitativo.

Primeiro cabe esclarecer que o ICMS operação própria não foi exigido na entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apenas a multa isolada.

Já no tocante ao ICMS/ST, este foi exigido, visto que devido nas entradas de mercadorias, conforme estabelece a legislação tributária.

Nesse sentido, dispõe o art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75, bem como o art. 1º, inciso II, e os arts. 14 e 15, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

**Lei nº 6.763/75**

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

**RICMS/02**

**Anexo XV - Parte 1**

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

***Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:***

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

***Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:***

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Dessa forma, com fundamento na legislação retrotranscrita, correta a exigência do imposto devido por substituição tributária nas operações objeto do Auto de Infração.

Registre-se que foi também exigido o ICMS operação própria, uma vez que este foi compensado com o ICMS/ST apurado.

Já nas saídas desacobertadas das mercadorias sujeitas ao regime do ICMS/ST foi exigida somente a multa isolada.

Não tem razão a Impugnante quando alega que, embora a Fiscalização tenha entendido pela exclusão do ICMS e respectiva multa de revalidação sobre as operações de entrada sujeita a tributação normal, no momento do cálculo do crédito tributário incluiu em sua conta os referidos créditos de ICMS e respectiva multa de revalidação, conforme se comprova pelo demonstrativo do crédito tributário constante do Relatório (fls. 21) e no Auto de Infração (fls. 06).

Portanto, não merece qualquer reparo o trabalho fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas as exigências fiscais de ICMS, ICMS/ST e respectivas multas de revalidação capituladas no art. 56, inciso II, e § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Foi também exigida a multa isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

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

(...)

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

A Impugnante alega que a multa isolada aplicada em relação às supostas entradas desacobertadas deve ser cancelada visto que é conexa com a multa isolada aplicada pelas supostas saídas desacobertadas, devendo-se aplicar a mais grave, conforme estabelece o art. 211 do RICMS/02.

A redação do art. 211 do RICMS/02, estabelece:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem. (Grifou-se).

Veja-se que o dispositivo legal supra, deixa claro que as infrações devem ser conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Desprende-se da leitura do dispositivo legal retrotranscrito e da análise da situação descrita nos autos, que as infrações passíveis de exigência de multa isolada não são conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem. Não incorre em dependência lógica ou factual a entrada desacobertada de documento fiscal e a saída desacobertada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os momentos de ocorrência das infrações são distintos e independentes, não podendo ser considerada aplicação de penalidade em duplicidade. Portanto, correta a aplicação da penalidade nos termos da legislação.

Cabe destacar que a Fiscalização adotou, para cálculo da multa isolada, os limites previstos no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em relação às mercadorias tributadas à alíquota de 7% (sete por cento) o limite de 2,5 vezes o valor do imposto incidente na operação, e em relação às mercadorias isentas, adotou-se o limite mínimo de 15% (quinze por cento) do valor da operação.

Registre-se que a Lei nº 22.549 de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), em seu art. 56, alterou a redação do 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Vigência a partir de 01/07/17:

**Art. 56** - O caput do inciso I e os incisos XXVI, XXXIV e XXXVII, do caput do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, e os §§ 2º e 5º do mesmo artigo passam a vigorar com a seguinte redação, e fica acrescentado ao caput do artigo o inciso XLVI a seguir:

“Art. 55 - (...)

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

**I** - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;

**II** - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto ou sujeita à tributação com alíquota ou redução de base de cálculo que resulte em carga tributária inferior a 7% (sete por cento), não poderão ser inferiores a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)Grifou-se.

Verifica-se que a nova redação do §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 passou a prever limites máximo (inciso I) e mínimo (inciso II) para todas as penalidades previstas no art. 55 da citada lei, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Observa-se que a limite máximo da multa isolada refere-se ao imposto incidente na operação ou prestação e não ao imposto exigido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a seguir reproduzido, caberá à análise da adequação do *quantum* exigido da referida penalidade, observados os requisitos para tal mister.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Destaca-se que se tratando das mercadorias tributadas às alíquotas de 12% (doze por cento), 18% (dezoito por cento) e 25% (vinte e cinco por cento), e no caso das bebidas, cujas alíquotas do imposto são, em regra de 18% (dezoito por cento), podendo chegar a 20% (vinte por cento), visto que incide o adicional de alíquotas (FEM) de 2% (dois por cento), e considerando que a penalidade isolada é de 20% (vinte por cento) do valor da operação (alínea “a” do inciso II do art. 55), observa-se, de plano, a impossibilidade de aplicação do limite máximo (2 vezes o valor do imposto incidente) da referida penalidade no caso.

No tocante às mercadorias tributadas à alíquota de 7% (sete por cento), não obstante a multa isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 ter sido exigida em valor superior ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente (limite máximo das penalidades previstas no art. 55, da Lei nº 6.763/75, conforme novel §2º do referido artigo), não é o caso de se aplicar a retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, uma vez que a infração praticada configura-se hipótese de dolo.

No tocante à majoração das penalidades isoladas pela constatação de reincidência, destaca-se que o art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Examine-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), deve ser excluída a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência.

Correta também a exigência do adicional de alíquota de 2% (dois por cento) a título de “Adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria”, conforme previsto no Decreto nº 45.934/12, abaixo transcrito:

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

(...)

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

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

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

III - armas.

(...)

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

(...)

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

(...)

II - será recolhido em Documento de Arrecadação Estadual - DAE distinto:

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) nos prazos estabelecidos no art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, em se tratando de operação sujeita ao regime de substituição tributária;

(...)

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

(Grifou-se)

Exigiu também a Multa de Revalidação em dobro, nos termos do art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da multa isolada, conforme disposto no art. 79 da Lei nº 22.549/17 c/c o art. 106, inciso II do CTN, nos termos do parecer da Assessoria. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Geraldo da Silva Datas (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 31 de agosto de 2017.**

**Marcelo Nogueira de Moraes  
Presidente**

**Vander Francisco Costa  
Relator**

CS/T