

Acórdão: 23.182/18/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000729730-11  
Impugnação: 40.010143905-91  
Impugnante: Makro Atacadista S.A.  
IE: 367211204.03-41  
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: Charlene Cássia Faceroli/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque, de mercadorias sujeitas ao regime de apuração por débito e crédito, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, incisos II, III e § 4º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, redação vigente à época, majorada em razão da reincidência prevista no art. 53, § § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para excluir a referida majoração relativa à reincidência. Entretanto, deve-se, ainda, adequar a referida Multa Isolada, conforme o caso, ao disposto nos incisos I ou II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

**MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque, de mercadorias sujeitas ao regime de recolhimento por substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, incisos II, III e § 4º do RICMS/02. Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” c/c § 2º, redação vigente à época, majorada em razão da reincidência prevista no art. 53, § § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário

reformulado pela Fiscalização para excluir a referida majoração relativa à reincidência. Entretanto, deve-se, ainda, adequar a referida Multa Isolada, conforme o caso, ao disposto nos incisos I ou II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatado, mediante levantamento quantitativo, que a Contribuinte deixou de recolher o adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme art. 12-A da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

---

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação, sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo, das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada no exercício de 2013:

- entrada, saída e manutenção em estoque, de mercadorias sujeitas ao regime de apuração por débito e crédito, desacobertadas de documentação fiscal;
- entrada, saída e manutenção em estoque, de mercadorias sujeitas ao regime de recolhimento por substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal;
- falta de recolhimento do adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM).

As exigências referem-se ao ICMS, ICMS/ST, acrescido das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e 56, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da mesma lei, esta última adequada ao disposto no § 2º (redação vigente à época) do referido art. 55.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 47/71.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 123/126, para excluir a majoração da multa isolada relativa à reincidência.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 136/159.

A Fiscalização novamente se manifesta (fls. 203/221).

A Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 226, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 228/229.

Aberta vista para a Impugnante, que não se manifesta.

### **Do incidente processual**

Em sessão realizada em 18/09/18, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada pela Fiscalização às fls. 120/126, e ainda, para adequar a Multa Isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Acórdão nº 23.074/18/1ª.

Em Despacho de fls. 244/245, observando o disposto no art. 21, inciso VIII do Regimento Interno do CC/MG, o Presidente do CC/MG determina o encaminhamento do PTA ao Relator para decidir sobre incidente processual, uma vez constatado, no momento da formatação do Acórdão, que a decisão não tratou da adequação prevista no inciso II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que para o cálculo da Multa isolada relativa às saídas isentas, a Fiscalização utilizou o percentual de 15%.

Em sessão realizada em 18/12/18, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em admitir o incidente processual, declarando a nulidade da decisão anterior.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, por entender que o mesmo fora lavrado sem conter a descrição completa dos fatos que embasam a autuação.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

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

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

Sobre a ilegalidade da presunção como meio de prova, cumpre destacar que é admissível uso de presunções como meios indiretos de prova, quando há impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo. Importante destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Na execução do levantamento quantitativo de mercadorias, o Fisco, analisando o resultado, constatou que a Contribuinte deu saída em mercadorias as quais não tinha em estoque para a venda. Ora, se ele vendeu estas mercadorias sem tê-las em seu estoque contabilizado, pode-se presumir que elas entraram no estabelecimento sem a devida cobertura fiscal e a Contribuinte as manteve em estoque paralelo. Esse método, levantamento quantitativo, utiliza-se de equações matemáticas e, portanto, é um método preciso.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

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

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 69, para, em síntese, tentar apurar a divergência nos seus arquivos eletrônicos e se estas teriam correlação com o peso ou quantidade das mercadorias.

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 dispendo 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 litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão, tendo em vista que a apuração fora realizada através da análise dos arquivos SPED transmitido pela própria contribuinte, que não continham os

supostos fatores de conversão – Registro 0220 referente aos fatos geradores objeto deste lançamento.

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)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido 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.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação, sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo, das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada no exercício de 2013:

- entrada, saída e manutenção em estoque, de mercadorias sujeitas ao regime de apuração por débito e crédito, desacobertas de documentação fiscal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entrada, saída e manutenção em estoque, de mercadorias sujeitas ao regime de recolhimento por substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal;

- falta de recolhimento do adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM).

A Contribuinte sustenta que não teria realizado nenhuma operação desacoberta de documento fiscal e que a Fiscalização não teria considerado o fator de conversão. Cita como exemplo, às fls. 53, a aquisição de açúcar em fardo, o qual contém 10 (dez) unidades que, posteriormente, são vendidas separadamente.

Junta nos autos um laudo elaborado por uma empresa terceirizada, a qual, de posse dos documentos carreados às fls. 105/117, teria concluído que a Fiscalização não teria levado em consideração os fatores de conversão.

Sustenta, ainda, que a exação deveria ter observado o princípio da não cumulatividade e que é inexigível a cobrança do imposto nas supostas entradas desacobertas, uma vez que somente seria devido “a diferença entre os créditos tomados nas entradas e os débitos devidos pelas saídas”.

Destaca ainda, que como não ocorreu nenhuma entrada, saída ou teve mercadoria em estoque desacoberta de documento fiscal, também não seria devido o recolhimento do FEM – Fundo de Erradicação da Miséria.

Ao final, a Contribuinte alega que as multas aplicadas deveriam ser canceladas por serem abusivas, bem como por serem conexas.

Importante destacar que restou comprovado nos autos que a Impugnante fora devidamente intimada em 2015, ou seja, antes do lançamento ora em análise, para regularizar as inconsistências do registro 0220, conforme elucida a Fiscalização:

“o contribuinte já havia sido intimado no ano de 2015 acerca dos problemas encontrados na estrutura dos arquivos SPED transmitidos. Inúmeros contatos telefônicos e por “email” foram feitos orientando sobre os problemas no Registro 220 (onde o contribuinte informa o fator de conversão em unidades das mercadorias que comercializa).

A Impugnante atendeu à Intimação retransmitindo os arquivos SPED de suas filiais”.

Denota-se que mesmo sendo intimada para regularizar todas as inconsistências, antes de qualquer autuação, a Autuada atendeu somente em parte, remanescendo fatos geradores que fundamentam o presente lançamento.

Por sua vez, a Câmara de Julgamento, na busca pela verdade material, determinou a realização de diligência de fls. 226, para apurar se os documentos carreados pela Impugnante, às fls. 105/117, comprovariam que o registro 0220 teriam sido encaminhados pela Contribuinte, conforme determina a legislação vigente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, conforme denota-se da manifestação acostada às fls. 228/229, restou comprovado que tratam de documentos “apresentados por empresa de consultoria, tendo como fonte de informação as notas fiscais, aplicando sobre as quantidades indicadas um multiplicador que não existe no registro 0220 dos arquivos SPED transmitidos”.

Sendo certo que a Impugnante fora devidamente intimada sobre esta manifestação, conforme comprova 233/241, todavia quedou-se inerte. Conclui-se que, caso a Autuada tivesse cumprido com as obrigações tributárias, retransmitindo os arquivos SPED de forma a sanar todas as inconsistências, informando os respectivos fatores de conversão, poderia facilmente comprovar sua tese defensiva, mas não o fez.

Por oportuno, tendo em vista que a controversa dos autos está situada na análise dos arquivos SPED, especificamente dos produtos citados no laudo apresentado pela Autuada, é imprescindível citar o levantamento realizado pela Fiscalização à égide do lançamento, que comprova a entrada, saída e o estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal:

1º - Produto: 221832 – CHÁ VERDE FEEL GOOD LT 330 ML C6

Para esse produto, a Fiscalização identificou que somente houve operações de entradas e saídas nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, conforme relatório de movimentação do produto (fls. 194).

O Fisco, ao analisar os registros dos arquivos SPED utilizados no levantamento quantitativo, constatou que no mês de outubro de 2013 não consta o fator de conversão para o produto CHÁ VERDE FEEL GOOD LT 330 ML C6 (código 221832).

Assim, reproduz-se parte do arquivo SPED TXT de outubro de 2013, onde está descrito o produto de nº 221832:

```
0200|221819|BATIDA BAIANINHA PESSEGO 900ML|7896092501371|
|UN|00|22087000| |22||0,00|
```

```
|0200|221832|CHA VERDE FEEL GOOD LT 330M C6|7898192031567|
|UN|00|22029000| |22||0,00|
```

```
|0200|221871|DROPS HALLS MELANCIA|||UN|00|17049020|||0,00|
```

Como se pode observar, o REG 0220 deveria vir após o REG 0200 do produto 221832. Portanto, não existe conversão a ser feita porque não há informação correta (REG 0220) na estrutura do arquivo SPED transmitido pela Contribuinte.

Para sustentar seus argumentos, a Fiscalização detalhou a movimentação das operações de entrada do produto 221832, provando que o levantamento quantitativo levado a efeito considerou os fatores de conversão declarados pela Impugnante.

Na tabela abaixo, consta a movimentação das operações de entrada do produto 221832:

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

<b>PRODUTO</b>	<b>NOTA FISCAL</b>	<b>DATA</b>	<b>QUANT. ORIGINAL</b>	<b>FATOR CONVERSÃO</b>	<b>QUANT. EFETIVA</b>
221832	167478	11/10/13	60	NÃO HÁ	60
221832	172655	04/11/13	60	6	360
				<b>TOTAL</b>	<b>420</b>

Essas informações foram obtidas na página 233 do relatório “03Conferencia-NFEntrada2013.pdf” gravado em DVD e disponibilizado a Contribuinte (fls. 25 do PTA).

Portanto, existe diferença entre a apuração da Fiscalização e a apuração da empresa M Brasil apresentada no DOC. nº 10 (fls. 181). Essa empresa, ao realizar o levantamento dos 10 (dez) produtos (DOC. 10) presumiu que todas as operações efetuadas pela Impugnante foram registradas fidedignamente, retratando a conversão das unidades maiores dos produtos (fardos, pacotes, caixas, etc.) para unidades menores.

Em que pese ser essa conduta a prevista nas normas regulamentares, isso não aconteceu, pois constata-se que no mês de outubro de 2013 não há fator de conversão nos arquivos SPED transmitidos pela Impugnante.

Assim, a apuração do Fisco está correta ao indicar que foram adquiridos 420 (quatrocentos e vinte) produtos (conforme total da tabela).

O Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD – ICMS/IPI disponível no site da SEF-MG, define que o REG 0220 “tem 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”.

2º - Produto: 131274 – CERV BAVARIA PREN LN 6X355 ML

Para esse produto, o Fisco identificou que houve operações de entradas e saídas nos meses de junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2013, conforme relatório de movimentação do produto (fls. 200). Em que pese tais considerações, constatou-se que no mês de outubro não consta o fator de conversão para o produto CERV BAVARIA PREN LN 6X355 ML (código 131274).

Assim, reproduz-se parte do arquivo SPED TXT do mês de outubro de 2013, onde está descrito o produto de nº 131274:

0200|131157|SACO LIXO DOVER BAS  
REF25X100L|7896082806288||UN|00|39232190|39||0,00|

|0200|131274|CERV BAVARIA PREM LN  
6X355ML|7896045501328||UN|00|22030000|99||0,00|



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

|0200|131469|VH TT CHI CONCHYTORO MERLO  
750|7804320148397||UN|00|22042100||22||0,00|

Como se pode observar, o REG 0220 deveria vir após o REG 0200 do produto 131274. Portanto, não existe conversão a ser feita porque não há informação correta (REG 0220) na estrutura do arquivo SPED transmitido pela Contribuinte.

Para sustentar seus argumentos, o Fisco detalhou a movimentação das operações de entrada do produto 131274, provando que, o levantamento quantitativo levado a efeito considerou os fatores de conversão declarados pela Impugnante.

Na tabela abaixo consta a movimentação das operações de entrada do produto 131274:

<b>PRODUTO</b>	<b>NOTA FISCAL</b>	<b>DATA</b>	<b>QUANT. ORIGINAL</b>	<b>FATOR CONVERSÃO</b>	<b>QUANT. EFETIVA</b>
131274	653460	15/06/13	8	6	48
131274	656555	25/06/13	8	6	48
131274	685602	29/07/13	8	6	48
131274	714530	23/08/13	12	6	72
131274	755660	08/10/13	16	NÃO HÁ	16
				<b>TOTAL</b>	<b>232</b>

Essas informações foram obtidas na página 52 do relatório “03Conferencia-NFEntrada2013.pdf” gravado em DVD e disponibilizado a Contribuinte (fls. 25 do PTA).

Portanto, existe diferença entre a apuração da Fiscalização e a apuração da empresa M Brasil apresentada no DOC. nº 10 (fls. 181). Essa empresa, ao realizar o levantamento quantitativo dos 10 produtos (DOC. 10), presumiu que todas as operações efetuadas pela Impugnante foram registradas fidedignamente, retratando a conversão das unidades maiores dos produtos (fardos, pacotes, caixas, etc) para unidades menores.

Em que pese ser essa conduta a prevista nas normas regulamentares, isso não aconteceu, pois constata-se que no mês de outubro de 2013 não há fator de conversão nos arquivos SPED transmitidos pela Impugnante.

Assim, a apuração do Fisco está correta ao indicar que foram adquiridos 232 produtos (conforme total da tabela).

Em suma, os arquivos transmitidos pela Impugnante não estão de acordo com as normas regulamentares, pois há meses nos quais inexitem fatores de conversão dos produtos adquiridos em unidades menores de comercialização.

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

Para os demais produtos, foram indicados os meses nos quais não foi indicado os fatores de conversão na estrutura dos arquivos transmitidos pela Impugnante.

3º - Produto: 233480 – CERV S/ALC LIBER LN 355 C6

Para esse produto, o Fisco identificou que somente não houve operações de entradas e saídas no mês de dezembro de 2013, conforme relatório de movimentação do produto (fls. 192/193). Em que pese tais considerações, constatou-se que nos meses de janeiro, fevereiro e outubro não consta o fator de conversão para o produto CERV S/ALC LIBER LN 355 C6 (código 233480).

Assim, reproduz-se parte do arquivo SPED TXT do mês de janeiro de 2013, onde está descrito o produto de nº 233480:

```
0200|233441|TIRA                FERRUGEM                SEMORIN
3X50ML|7896007603978||PC|00|29171110||02||0,00|
|0200|233480|CERV                S/ALC                LIBER                LN                355
C6|7891149101580||PC|00|22029000||22||0,00|
|0200|233740|ARROZ                BCO                T1                BLUE                VILLE
5KG|7896011906874||PC|00|10063021||10||0,00|
```

Como se pode observar, o REG 0220 deveria vir após o REG 0200 do produto 233480. Portanto, não existe conversão a ser feita porque não há informação correta (REG 0220) na estrutura do arquivo SPED transmitido pela Contribuinte. Essa observação vale também para os meses de fevereiro e outubro de 2013, já que inexistente fator de conversão para o produto 233480.

4º - Produto: 148941 – CERV NOVA SHIN LN 355 ML C/6

Para esse produto, a Impugnante não apresentou o relatório de movimentação do produto (fls. 190 a 202), diferentemente do que afirmou ao analisar a sua movimentação (fls. 183).

A Fiscalização identificou que só há REG. 0200 no mês de fevereiro de 2013, entretanto não há o REG. 0220. Para os demais meses do exercício de 2013, não há sequer a identificação do produto através do REG. 0200.

Reproduz-se parte do arquivo SPED do mês de fevereiro de 2013 como comprovação da ausência do REG. 0220 para esse produto específico:

```
|0200|148928|AMENDOIM TORR C/PELE GRANEL KG|0||PT|00|12021000||99||0,00|
|0200|148941|CERV                NOVA                SCHIN                LN                355ML
C/6|7896052601356||PC|00|22030000||22||0,00|
|0200|148954|KANI                KAMA                STA                ELENA
750G|7790947000197||PC|00|16059000||99||0,00|
```

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

Como se pode observar, o REG 0220 deveria vir após o REG 0200 do produto 148941. Portanto, não existe conversão a ser feita porque não há informação correta (REG 0220) na estrutura do arquivo SPED transmitido pela Contribuinte.

5º - Produto: 280774 – REFR PET PLUS LARANJA 2L 6X2L

Para esse produto, o Fisco identificou que houve operações de entradas e/ou saídas nos meses de janeiro a julho de 2013, conforme relatório de movimentação do produto (fls. 198/199). Em que pese tais considerações, constatou-se que nos meses de janeiro e fevereiro não consta o fator de conversão para o produto REFR PET PLUS LARANJA 2L 6X2L (código 280774).

Assim, reproduz-se parte do arquivo SPED TXT do mês de janeiro de 2013, onde está descrito o produto de nº 280774:

0200 280748 REFR	PETPLUS	UVA	2L
C/6 7898149990046  PC 00 22021000  02  0,00			
0200 280774 REFR	PETPLUS	LARANJA	2L
C/6 7898149990077  PC 00 22021000  02  0,00			
0200 280826 REFR	PETPLUS	GUARANA	2L
C/6 7898149990015  PC 00 22021000  02  0,00			

Como se pode observar, o REG 0220 deveria vir após o REG 0200 do produto 280774. Portanto, não existe conversão a ser feita porque não há informação correta (REG 0220) na estrutura do arquivo SPED transmitido pela Contribuinte. Essa observação também vale para o mês de fevereiro de 2013.

6º - Produto: 280852 – REFR PETPLUS LIMÃO 2L 6X2L

Para esse produto, a Fiscalização identificou que houve operações de entradas e/ou saídas nos meses de janeiro a setembro de 2013, conforme relatório de movimentação do produto (fls. 190/191). Em que pese tais considerações, constatou-se que nos meses de janeiro e fevereiro não consta o fator de conversão para o produto REFR PET PLUS LARANJA 2L 6X2L (código 280774).

Assim, reproduz-se parte do arquivo SPED TXT do mês de janeiro de 2013, onde está descrito o produto de nº 280852:

0200 280826 REFR	PETPLUS	GUARANA	2L
C/6 7898149990015  PC 00 22021000  02  0,00			
0200 280852 REFR	PETPLUS	LIMAO	2L
C/6 7898149990107  PC 00 22021000  02  0,00			
0200 280865 REFR	PETPLUS	COLA	2L
C/6 7898149990763  PC 00 22021000  02  0,00			

Como se pode observar, o REG 0220 deveria vir após o REG 0200 do produto 280852. Portanto, não existe conversão a ser feita porque não há informação correta (REG 0220) na estrutura do arquivo SPED transmitido pela Contribuinte. Essa observação também vale para o mês de fevereiro de 2013.

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

7º - Produto: 347516 – REFR SUKITA UVA 2L 6X2L

Para esse produto, a Impugnante não apresentou o relatório de movimentação do produto (fls. 190 a 202), diferentemente do que afirmou ao analisar a movimentação desse produto (fls. 186). O Fisco analisou todos os meses do ano de 2013 e identificou que não havia REG 220 para os meses de janeiro, fevereiro e outubro de 2013.

8º - Produto: 166686 – SUCO INF KAPO UVA 12X200ML

Para esse produto, o Fisco identificou que houve operações de entradas e/ou saídas nos meses de janeiro a abril e de outubro a dezembro, ambos períodos referentes ao exercício de 2013, conforme relatório de movimentação do produto (fls. 201/202). Em que pese tais considerações, constatou-se que nos meses de janeiro, fevereiro e outubro não consta o fator de conversão para o produto SUCO INF KAPO UVA 12X200ML (código 166686).

Assim, reproduz-se parte do arquivo SPED TXT do mês de janeiro de 2013, onde está descrito o produto de nº 166686:

```
|0200|166530|MARG PRIMOR BD 3KG|7891080402166||UN|00|15171000||15||0,00|
|0200|166686|SUCO          INF          KAPO          UVA          200ML
CX12|7894900593716||PC|00|22029000||22||0,00|
|0200|166725|SUCO          INF          KAPO          MORA          200ML
CX12|7894900583717||PC|00|22029000||22||0,00|
```

Como se pode observar, o REG 0220 deveria vir após o REG 0200 do produto 166686. Portanto, não existe conversão a ser feita porque não há informação correta (REG 0220) na estrutura do arquivo SPED transmitido pela Contribuinte.

9º - Produto: 166725 – SUCO INF KAPO MORA 12X200ML

Para esse produto, a Impugnante não apresentou o relatório de movimentação do produto (fls. 190 a 202), diferentemente do que afirmou ao analisar a movimentação desse produto (fls. 187). O Fisco analisou todos os meses do ano de 2013 e identificou que não havia REG 220 para os meses de janeiro, fevereiro e outubro de 2013.

10º - Produto: 168025 – ÁGUA C/GÁS SHINCARIOL 1,5L C6

Para esse produto, o Fisco identificou que houve só não houve operações de entradas e/ou saídas no mês de fevereiro, conforme relatório de movimentação do produto (fls. 195/196/197). Em que pese tais considerações, constatou-se que nos meses de janeiro, fevereiro e outubro não consta o fator de conversão para o produto ÁGUA C/GÁS SHINCARIOL 1,5L C6 (código 168025).

Assim, reproduz-se parte do arquivo SPED TXT do mês de janeiro de 2013, onde está descrito o produto de nº 168025:

```
|0200|167869|SABAO          BARRA          MINUANO
COCO5X100G|7897664120105||PC|00|34011190||34||0,00|
```

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

|0200|168025|AGUA MIN SCHINCARIOL C G 1 5L||PC|00|22011000|||0,00|

|0200|168155|BISC MAXI CHOCOLAT BAUDUC DISP||DP|00|19053100|||18,00|

Como se pode observar, o REG 0220 deveria vir após o REG 0200 do produto 168025. Portanto, não existe conversão a ser feita porque não há informação correta (REG 0220) na estrutura do arquivo SPED transmitido pela Contribuinte.

Ultrapassada a questão atinente ao fato de conversão, é possível constatar dos documentos carreados às fls. 08/36, que a argumentação da Impugnante de que estaria sendo cobrado o imposto referente à entrada desacobertada, não condiz com a realidade dos autos.

Destaca-se, inclusive, o disposto às fls. 09, que integra o Relatório Fiscal: “obs.: não há cobrança de ICMS na entrada para produtos sujeitos à tributação normal, conforme entendimento reiterado do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais”.

O mesmo se repete às fls. 22 - “Foram excluídos o ICMS e a respectiva Multa de Revalidação no tocante à apuração das entradas de produtos sujeitos à tributação normal, mantendo-se somente a Multa Isolada referente a essas operações”.

No que diz respeito a FEM - Fundo de Erradicação da Miséria, para mercadorias onde há incidência desse imposto e o mesmo não foi recolhido, ele foi exigido obedecendo as regras contidas no art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Quanto aos questionamentos acerca das multas aplicadas no Auto de Infração, estas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A Multa de Revalidação (art. 56, inciso II e § 2º, inciso III do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75) refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto no todo ou em parte, enquanto que a Multa Isolada (art. 55, inciso II, alínea “a” da mesma lei) aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS -

INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Pode haver também só a aplicação da multa isolada, como é o caso do tópico 6.1.1 “Entradas desacobertadas de produtos tributados normalmente” (fls. 08), em que não houve cobrança do ICMS e de sua correspondente multa de revalidação.

Registra-se, por oportuno, que a mencionada Multa Isolada foi adequada pelo Fisco ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, sendo limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação (redação vigente à época).

Esclareça-se ainda, que após a primeira impugnação da Autuada, a Fiscalização reformula o lançamento às fls. 123/126, para excluir a majoração da multa isolada relativa à reincidência, contudo, sem nada se referir à alteração havida na legislação acerca dos limites para adequação da multa isolada.

Importante destacar que o § 2º do referido art. 55 da Lei nº 6.763/75, teve sua redação alterada pela Lei nº 22.549/17, de 30 de junho de 2017 e pela Lei nº 22.796/17, de 28 de dezembro de 2017. Confira-se:

Lei nº 22.549/17

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:

(...)

§ 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.

(...)

Lei nº 22.796/17 (MG de 29/12/17 e retificado no MG de 03/02/18)

(...)

Art. 19 - Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)

(Grifou-se).

O Código Tributário Nacional – CTN, prevê, em seu art. 106, inciso II, alínea “c”, que a lei deverá retroagir para aplicar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época do fato gerador, *in verbis*:

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.

(...)

Portanto, deve-se adequar a Multa Isolada ao disposto nos incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Com relação à impossibilidade de aplicação de juros sobre as multas, suscitada pela Impugnante, vê-se que, diferentemente, a incidência dos juros de mora sobre as multas encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que dispõe sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

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

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

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

(...)

(Grifou-se).

O art. 113 do CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”, bem como que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias.

Tal entendimento encontra ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO.

(GRIFOU-SE).

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que as multas não estariam sujeita aos juros de mora.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, conforme comandos do art. 53, § 5º, item 3 da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

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

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

No que se refere 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

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

CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA 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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada pela Fiscalização às fls. 120/126, e ainda, para adequar a Multa Isolada ao disposto nos incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 18 de dezembro de 2018.**

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

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator**

P

CC/MG