

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.865/18/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000944821-77  
Impugnação: 40.010145292-03, 40.010145294-67 (Coob.), 40.010145295-30 (Coob.), 40.010145293-86 (Coob.)  
Impugnante: Via Veneto Roupas Ltda.  
IE: 062273315.02-34  
Ariovaldo Massi (Coob.)  
CPF: 530.599.808-53  
Carlos Manuel da Silva Antunes (Coob.)  
CPF: 568.659.708-10  
Rui da Silva Antunes (Coob.)  
CPF: 011.786.548-69  
Proc. S. Passivo: Marcela Cunha Guimarães/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os sócios-administradores respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - SAÍDA COM CUPOM FISCAL.** Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais de entrada, emitidas em razão de devolução/troca de mercadorias adquiridas por consumidor final com cupom fiscal, sem observância da legislação tributária aplicável à época dos fatos geradores, em especial o disposto no art. 30, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 76, § 2º, incisos I e II, do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias

desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Contudo, devem ser excluídas as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação inerentes à apuração de entradas de mercadorias desacobertadas, uma vez que o imposto fora integralmente recolhido na saída dos produtos.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2012, em razão das seguintes irregularidades:

1) aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrente de notas fiscais de entrada emitidas pela Autuada, referentes a devoluções de mercadorias por clientes não obrigados à emissão de documentos fiscais, uma vez que referidas notas fiscais encontravam-se desacompanhadas pelos respectivos cupons fiscais de venda, em desacordo com o art. 30, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 76, § 2º, incisos I e II, do RICMS/02;

2) entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, com base nas informações constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos II, alínea “a”, e XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000023619.89 (fls. 02/03); Auto de Infração-AI (fls. 04/08); Relatório Fiscal (fls. 09/11); Relatório Consolidado de Notas Fiscais de Devolução – 2012 (fls. 12); Relatório de Notas Fiscais de Devolução Acompanhadas de Cupons Fiscais (fls. 13); DANFEs relativos às Notas Fiscais de Devolução Acompanhadas de Cupons Fiscais (fls. 14/20); Relatório Consolidado do Crédito de ICMS a Estornar por Devoluções de Mercadorias com Notas Fiscais Desacompanhadas de Cupons Fiscais de Venda – 2012 (fls. 21); DAPI consolidada de janeiro/2012 a dezembro/2012 (fls. 22); livro Registro de Inventário de 2011 e 2012 (fls. 23/33); Cópia do LEQFID de 2012 em CD (fls. 34).

### **Da Impugnação**

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, em conjunto, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 42/106, acompanhada dos documentos de fls. 107/263.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 266/276, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 282/312, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 27/12/12 e pela procedência parcial do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no bem elaborado 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.

### **Da Preliminar**

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

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, “*com o intuito de comprovar que inexistiu fraude no aproveitamento de créditos e entrada, manutenção em estoque e saída desacobertada de mercadorias*”.

Para tanto formula os quesitos de fls. 104/105.

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 litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pelos Impugnantes em suas defesas, revelam-se suficientes para a elucidação do trabalho fiscal.

Observa-se que as respostas aos quesitos relacionados à “*Infração 1 (“aproveitamento indevido de créditos de ICMS”)*”, fls. 104/105, não interferem na acusação fiscal de que a Contribuinte não observou os requisitos previstos na legislação (fato que foi admitido pela própria Defesa), imprescindíveis para a recuperação do crédito do imposto nas devoluções ou trocas de mercadorias.

E, ainda, não há necessidade de perícia para responder aos quesitos pertinentes à “*Infração 2 (“entrada, manutenção em estoque ou saída desacobertada de mercadorias”)*”, pois são quesitos relacionados aos documentos já juntados aos

autos pelos Impugnantes, os quais não necessitam de especialista para examiná-los e formatar alguma conclusão, e que, conforme se verá na análise de mérito, não afastam a acusação fiscal.

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

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)

Assim, indefere-se o pedido de prova pericial, com fulcro na norma ínsita no art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c”, 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;

(...)

c) considerado meramente protelatório.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2012, em razão das seguintes irregularidades:

1) aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrente de notas fiscais de entrada emitidas pela Autuada, referentes a devoluções de mercadorias por clientes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não obrigados à emissão de documentos fiscais, uma vez que referidas notas fiscais encontravam-se desacompanhadas pelos respectivos cupons fiscais de venda, em desacordo com o art. 30, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 76, § 2º, incisos I e II, do RICMS/02;

2) entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, com base nas informações constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos II, alínea "a", e XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, os Impugnantes pleiteiam que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 27/12/12, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

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

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Assim, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito a operações de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, bem como, utilização indevida de créditos do imposto, resultando em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Inere-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Convém acrescentar que, ainda que se entendesse pela aplicação ao presente caso da norma posta no art. 150 do CTN, a ressalva contida no seu § 4º deixa clara a sua inaplicabilidade na ocorrência de dolo, como se constata nos presentes autos (entrada, manutenção em estoque e saída de mercadoria sem acobertamento fiscal):

Art. 150.

(...)

§ 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.**

(Destacou-se)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2012 somente expirou em 31/12/17, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27/12/17.

Superada a questão da decadência, passa-se à análise das irregularidades constatadas pelo Fisco, que fazem parte do presente Auto de Infração.

### **Do aproveitamento indevido de créditos.**

Essa irregularidade diz respeito a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2012, provenientes de notas fiscais de entrada emitidas pela Autuada, em razão de devolução ou troca de mercadorias adquiridas por consumidor final por meio de cupom fiscal, sem observância do disposto no art. 30, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 76, § 2º, incisos I e II, do RICMS/02.

Às fls. 12, o Fisco apresentou o Relatório Consolidado mensal de todas as notas fiscais de entrada, emitidas em razão de devolução ou troca de mercadorias vendidas a consumidor final, mediante cupom fiscal.

Observa-se que o somatório de tais valores condiz com o registrado na DAPI Consolidada, de 01/2012 a 12/2012, acostada às fls. 22.

Já o Relatório de fls. 13 refere-se às notas fiscais de devolução que se encontravam acompanhadas dos respectivos cupons fiscais de venda, conforme documentos de fls. 14/20.

Com essas informações, o Fisco conseguiu apurar o crédito de ICMS objeto de estorno, correspondente às devoluções de mercadorias com notas fiscais

**desacompanhadas** dos respectivos cupons fiscais de venda, nos termos da planilha de fls. 21.

O demonstrativo do imposto estornado e das respectivas multas encontra-se na tabela constante do “Relatório Fiscal”, fls. 10.

Segundo o Fisco, o crédito do imposto objeto de estorno, correspondente às notas fiscais emitidas a título de devolução de venda, foi apropriado pela Autuada em desacordo com a previsão contida no art. 30, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 76, § 2º, incisos I e II, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), tendo em vista que não foram anexados os cupons fiscais de saída emitidos quando da realização da venda das mercadorias, de modo a comprovar a troca ou devolução do produto:

Lei nº 6.763/75

Art. 30. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

(...)

§ 2º O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor ou qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de documentos fiscais, poderá creditar-se do imposto pago por ocasião da saída da mercadoria, segundo o que for prescrito no regulamento.

RICMS/02

Art. 76 - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

I - se a devolução ocorrer em virtude de garantia, considerando-se como tal a que decorrer de obrigação assumida pelo remetente ou pelo fabricante de substituir a mercadoria remetida, caso esta apresente defeito dentro do prazo de garantia, desde que este não seja superior ao previsto no inciso I do § 1º do artigo 96 deste Regulamento;

II - quando se tratar de devolução, dentro de 90 (noventa) dias, de mercadoria identificável pela marca, tipo, modelo, espécie, qualidade, número de série de fabricação ou outros elementos que a individualizem;

III - se a devolução se referir a mercadoria recebida por repartição pública;

IV - quando se tratar de troca, assim considerada a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da saída.

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 09/08/2017 - Redação original:**

**“§ 2º A devolução ou a troca serão comprovadas mediante:**

**I - restituição pelo cliente da via do documento fiscal a ele destinada, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, cópia reprográfica do documento;”**

**Efeitos de 17/09/2009 a 09/08/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.174, de 16/09/2009:**

**“II - declaração do cliente ou do responsável, no documento referido no inciso anterior, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção ao seu número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF), endereço residencial e telefone, ou, tratando-se de pessoa jurídica ou seu preposto, com a aposição do carimbo relativo à inscrição do estabelecimento no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);”**

(Destacou-se)

Da análise do art. 30, § 2º, da Lei nº 6.763/75, conclui-se que a legislação mineira assegura a apropriação do crédito do ICMS na entrada da mercadoria recebida em troca/devolução, mas deixa ao Regulamento do ICMS a normatização da forma como o direito ao aproveitamento de crédito se materializará quando da devolução de mercadorias por particular, produtor ou qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de documentos fiscais.

Assim, essa autorização está vinculada ao cumprimento de determinadas condições que permitam ao Fisco o exercício eficaz do controle fiscal. Trata-se, portanto, de uma autorização condicionada.

Com efeito, para fins do exercício do direito ao crédito na troca de mercadorias, a legislação tributária (art. 76 do RICMS/02) exige a observância de requisitos, como, entre outros, a anexação do documento que acobertou a saída do produto, no caso em análise, o cupom fiscal, e a declaração do cliente especificando os motivos da devolução (incisos I e II retrotranscritos).

Observa-se que tais requisitos foram cumpridos pela Autuada somente em relação às operações correspondentes aos documentos de fls. 14/20, que não foram objeto de autuação.

Os Impugnantes admitem a ausência dos cupons fiscais, mas alegam que “*a legislação atual não exige que a empresa junte o cupom fiscal original para aproveitar os créditos de ICMS no momento da devolução da mercadoria, na exata medida em que tal exigência estava contida apenas no artigo 76, § 2º, do RICMS/MG, revogada pelo Decreto n. 47.233/2017*”.

Concluem que, “*como, atualmente, inexistente essa obrigação acessória, há a plena aplicação da retroatividade da nova legislação, por se tratar de alteração benigna ao contribuinte, nos termos do artigo 106, II, “b”, do CTN*”:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Entendem que essa alteração benigna dever retroagir para excluir o crédito tributário ou, no mínimo, a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, não lhes assiste razão.

O atendimento às condições impostas no art. 76 do RICMS/02, especialmente, no caso concreto, aos incisos I e II do § 2º, era imprescindível, na época dos fatos geradores, para a comprovação da veracidade da ocorrência da devolução da mercadoria por consumidor final, o que não foi respeitado pela Autuada.

Tal descumprimento prejudica o direito à apropriação de crédito de ICMS em devolução de mercadoria adquirida por particular com emissão de cupom fiscal.

Importante destacar que a alteração mencionada pelos Impugnantes (Decreto nº 47.233/17, que revogou os §§ 2º, 3º, 5º e 8º do art. 76 do RICMS/02) não é interpretativa, portanto, os fatos (apropriação de créditos em razão de devoluções) foram praticados à margem da legislação tributária vigente à época do fato gerador.

Mesmo à luz da legislação atualmente vigente, os deveres instrumentais não cumpridos à época permanecem, caracterizando a infração.

No caso em tela, a falta do cupom fiscal implicou em pagamento a menor do imposto, tendo em vista que não restou comprovado que a devolução da mercadoria realmente ocorreu, dando causa ao irregular aproveitamento do crédito de ICMS decorrente dessa devolução.

Logo, não cabe, aqui, a aplicação do art. 106 do CTN como quer a Defesa, considerando, ainda, que a penalidade exigida não foi alterada.

Os Impugnantes argumentam que “*a ausência de apresentação do cupom fiscal original, juntamente com a nota fiscal de entrada, era completamente*

*justificável*”, pois “**o motivo que levou à devolução das mercadorias é, na grande maioria dos casos, uma verdadeira troca de produto**”, e não uma simples devolução.

Às fls. 165/169 (Doc. 05 da impugnação), anexam planilha, apresentada, também, em mídia de fls. 170, para demonstrar, por amostragem, como ocorreram as operações de troca objeto de autuação.

Declararam que “*tal premissa é confirmada pela circunstância de que o valor da saída subsequente é igual ou superior ao valor contido na nota fiscal de entrada*”.

Tecem considerações sobre a dificuldade de se obter o cupom fiscal de venda entregue ao consumidor no momento da venda, principalmente nos casos de devolução ou troca de produtos presenteados, e concluem que é prática comum no comércio não se exigir o cupom fiscal na troca de mercadorias.

Relatam que, “*a fim de não frustrar a expectativa do cliente, a empresa aceitava a troca da mercadoria e emitia uma nota de entrada devolução, anexando-lhe não o cupom fiscal, mas sim um relatório gerencial, com todas as especificações da mercadoria, além da identificação do cliente, com a aposição de sua assinatura*”.

Acrescentam que “*a empresa também anexava à nota fiscal de entrada um espelho da “fita detalhe”, com os dados dos cupons fiscais*”, conforme é demonstrado, por amostragem, às fls. 171/185 dos autos (Docs. 06 a 08 da impugnação).

Expõem entendimento do TJMG de que o art. 76, § 2º, do RICMS/02 trata de “**norma que visa a garantir a fiscalização, por possibilitar ao Fisco a completa correspondência entre o que foi comprado e o que está sendo devolvido**”, ao passo que, no caso em análise, os requisitos contidos na citada norma regulamentar “**foram claramente atendidos pela empresa, assegurando ao fisco os elementos indispensáveis para proceder às diligências que a seu critério julgar necessárias na averiguação das operações de devolução/troca**”.

Argumentam, ainda, que “*outro aspecto que assegura a regularidade do processo de creditamento de ICMS reside na consequente emissão do cupom fiscal na saída do produto resultante da troca, demonstrando, de maneira inequívoca, a correspondência entre o produto anteriormente adquirido (objeto de devolução) e a saída do produto em troca*”.

Concluem que “**a simples ausência do cupom fiscal não é um motivo apto a legitimar a glosa dos créditos de ICMS, quando a empresa comprovou, através de outros documentos, que a mercadoria efetivamente foi devolvida. Adotar entendimento diverso é engessar o princípio da não cumulatividade, valorizar o formalismo exacerbado e violar o princípio da razoabilidade**”.

Verifica-se, então, que a principal controvérsia a respeito deste item do Auto de Infração refere-se ao cumprimento das regras impostas pelo art. 76 do RICMS/02 para aproveitamento do crédito do ICMS nos casos de trocas/devoluções relativas a vendas efetuadas com cupons fiscais.

É certo que a troca da mercadoria, cujo imposto já houvera sido recolhido originariamente, quando de sua venda, faz surgir para o contribuinte o direito subjetivo à restituição dos valores respectivos, por meio do aproveitamento dos créditos.

No entanto, reitera-se que, para fins do exercício do direito ao crédito na troca de mercadorias, a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores exigia a observância de requisitos, como, entre outros, a anexação do documento que acobertou a saída do produto, no caso em análise, o cupom fiscal, e a declaração do cliente especificando os motivos da devolução, nos termos do § 2º do art. 76 do RICMS/02.

Segundo os Impugnantes, a documentação apresentada demonstra que foram cumpridos todos os requisitos da legislação, de modo a lhes assegurar o direito ao creditamento do imposto relativo às mercadorias devolvidas, porque o “Relatório Gerencial”, que acompanha a nota fiscal de entrada, apresenta *“todas as especificações da mercadoria, além da identificação do cliente, com a aposição de sua assinatura”*.

Nessa perspectiva, observa-se, pelas planilhas e documentos de fls. 165/185, que o procedimento adotado pela Contribuinte, para aproveitamento dos créditos do imposto, é de emitir, por meio de ECF, o documento denominado “Relatório Gerencial”, em que constam os dados dos produtos objeto de troca e da pessoa que efetua a troca, intitulada “Cliente”.

Já o espelho da “fita detalhe”, que, segundo a Defesa, também acompanha a nota fiscal de entrada, reproduz os dados do cupom fiscal emitido após a troca. Nota-se, por exemplo, às fls. 173, que no cupom fiscal existe a informação do valor total de venda, do qual foi deduzido o valor de troca, determinando, por fim, o valor a pagar (Cartão de Crédito).

Geralmente, na mesma data de emissão do “Relatório Gerencial”, a Autuada emite a nota fiscal de entrada, relativa aos produtos objeto de troca, declarando, no campo “Informações Complementares”, o número, a data e o valor do cupom fiscal emitido por ocasião da saída original, conforme Coluna “**OBS**” da planilha de fls. 165/170.

Verifica-se que essa planilha contém a relação de notas fiscais de devolução emitidas, indicando, também, os respectivos cupons fiscais de venda após a troca.

No entanto, esse procedimento, por si só, não é suficiente para assegurar à Contribuinte o direito à recuperação do imposto relativo à operação de saída da mercadoria, uma vez que não foram anexadas às notas fiscais emitidas as vias, ou cópias, dos cupons fiscais emitidos por ocasião da saída (venda original), bem como não há nenhuma declaração do cliente ou responsável, em quaisquer dos documentos anexados, informando a causa/motivo da devolução do produto, conforme determinações expressas da legislação mineira.

Ressalta-se que a Defesa, na tentativa de comprovar que as devoluções ocorreram, apresenta planilhas e documentos que, além de demonstrar procedimento à margem da legislação, não comprovam sequer o documento fiscal que teria originado o débito que pretende creditar em função da devolução.

Não cumprindo tais condições, como de fato admite na peça de defesa, é vedado à Contribuinte o crédito decorrente das devoluções efetuadas pelas pessoas físicas, uma vez que o Fisco está impedido de auditar tais devoluções, de forma a comprovar a veracidade dos fatos narrados nos documentos fiscais de entrada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, como o procedimento adotado pela Autuada não está de acordo com a legislação tributária mineira vigente à época dos fatos, indevida a apropriação dos créditos em questão.

Cumprido comentar que, mediante análise dos documentos de fls. 178/185 e planilha constante do CD de fls. 170, verifica-se que, de forma distinta do usualmente praticado, a Contribuinte registrou, no campo “Informações Complementares” das Notas Fiscais nºs 001.421 e 001.382, os dados do cupom fiscal de venda após a troca, e não os dados relativos ao cupom fiscal de venda original.

Destaca-se, também, que, ao contrário do alegado pelos Impugnantes, o Fisco não acusou que a falta de apresentação do cupom fiscal é motivo para impedir a troca da mercadoria, mas é motivo apenas para a não apropriação do crédito relativo à entrada da mercadoria devolvida.

Admitindo-se verdadeira a alegação dos Impugnantes sobre a dificuldade de se obter o cupom fiscal, esse fato não exime a Contribuinte de observar a determinação da legislação para a recuperação do imposto, porque, caso ela se viu impedida de anexar ao documento emitido no momento da troca/devolução a cópia do cupom fiscal, deveria ter obtido maiores informações junto ao Fisco antes de se creditar, ou pleitear a exceção prevista no § 8º do art. 76 do RICMS/02, *in verbis*:

§ 8º Em substituição aos procedimentos estabelecidos neste artigo, para a apropriação de crédito relativo às devoluções ou trocas de mercadorias adquiridas com a emissão de Cupom Fiscal, poderá ser autorizado sistema diferenciado de escrituração do ICMS, mediante regime especial concedido pelo titular da Delegacia Fiscal ou da Delegacia Fiscal de Trânsito a que estiver circunscrito o contribuinte, observado o seguinte:

I - poderá ser dispensada a observância do disposto no § 2º, no inciso I do § 3º e no § 4º, todos do art. 76 do RICMS, desde que sejam cumpridas as exigências previstas no inciso seguinte;

II - o regime especial estabelecerá obrigações acessórias para apropriação do crédito do imposto, especialmente no que se refere a:

a) emissão de Relatório Gerencial, com a indicação do motivo da devolução ou troca, o nome, CPF ou CNPJ, endereço e telefone do adquirente ou da pessoa que se apresentar no momento da devolução ou troca;

b) entrega de arquivo SINTEGRA com informações específicas sobre as operações de trocas ou devoluções, mediante a apresentação do registro “88DV”, constando campo obrigatório para o CPF ou CNPJ do cliente responsável pela devolução;

c) emissão diária de nota fiscal para acobertar o total das entradas de mercadorias recebidas em função de troca ou devolução.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

Ressalta-se que, apesar de a Contribuinte não possuir autorização para adotar os procedimentos previstos na alínea “a” do inciso II, retromencionado, ela emite o Relatório Gerencial, mas deixa de trazer a informação sobre o motivo da devolução ou troca.

Verifica-se, pois, que os documentos anexados aos autos pelos Impugnantes não elidem a acusação fiscal, pois não há qualquer comprovação de que as mercadorias constantes das notas fiscais de entrada correspondem às mercadorias vendidas anteriormente, mediante cupom fiscal.

Por outro lado, em uma análise mais detalhada da planilha apresentada pelos Impugnantes (fls. 165/169 e CD de fls. 170), extrai-se que há alguns casos em que a troca ocorreu após ter decorrido bem mais de 30 (trinta) dias após a venda, como pode ser observado nos exemplos a seguir:

Nota Fiscal de devolução		Cupom Fiscal informado na NF de entrada		Dias decorridos entre a data da venda e da devolução
Número	Data emissão	Número	Data emissão	
A	B	C	D	E = (B-D)
001335	06/02/12	071627	20/09/11	139
001392	29/02/12	073821	29/10/11	123
001735	28/07/12	085410	02/04/12	117
001759	11/08/12	085595	07/04/12	126
001333	04/02/12	073221	20/10/11	107

Destaca-se que outro requisito previsto na legislação, para se recuperar o valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria devolvida por particular, é que a troca ou devolução ocorra dentro do prazo de 30 (trinta) dias, sendo que, somente **para mercadorias identificáveis**, o prazo máximo é de 90 (noventa) dias, que, salvo melhor juízo, **não é o caso dos produtos comercializados pela Autuada**.

Confira-se a disposição da norma:

Art. 76. O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

(...)

II - quando se tratar de devolução, dentro de 90 (noventa) dias, **de mercadoria identificável** pela marca, tipo, modelo, espécie, qualidade, número de série de fabricação ou outros elementos que a individualizem;

(...)

IV - quando se tratar de troca, assim considerada a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da saída.

(Grifou-se)

Ou seja, para esses casos, ainda que a Contribuinte tivesse anexado o cupom fiscal, ou cópia deste, com a declaração do cliente sobre o motivo da devolução, não haveria a possibilidade de se recuperar o imposto da saída do produto, porque já haveria decorrido prazo superior a 30 (trinta) dias.

Os Impugnantes alegam, também, que a não convalidação do aproveitamento do crédito do imposto por ocasião da entrada de mercadorias recebidas em devolução, afronta o princípio da não cumulatividade do imposto, uma vez que a saída inicial foi tributada.

Referido princípio encontra-se previsto no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

Art. 155 (...)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Importa reiterar que, de fato, a sistemática da não cumulatividade assegura que o imposto de uma determinada operação seja compensado com o suportado da operação anterior. Contudo, a compensação está condicionada às exigências previstas na legislação tributária, que, no caso concreto, não foram respeitadas.

Salienta-se que a falta de instrumentalização necessária para o exercício do direito de apropriação do crédito, que depende **exclusivamente** do interessado, não implica em qualquer inconstitucionalidade, já que o direito mantém-se pleno e intacto aguardando sua regular fruição.

Nesse aspecto, vale trazer o entendimento do TJMG, no julgamento da Apelação Cível nº 1.0024.11.118013-9/001, de que o creditamento incidente nas hipóteses de devolução/troca de mercadorias não se confunde com a compensação realizada por força do princípio da não cumulatividade, consagrado no art. 155, § 2º,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I, da CF/88, em que há o abatimento do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal. Veja-se:

EMENTA: APELAÇÕES CÍVEIS - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - COMÉRCIO VAREJISTA - TROCA E DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - COMPENSAÇÃO - ART. 76 DO RICMS/2002 - REQUISITOS NÃO CUMPRIDOS - CREDITAMENTO INDEVIDO - AUTUAÇÕES FISCAIS REGULARES - MULTA DE REVALIDAÇÃO - LEGALIDADE - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - VALOR IRRISÓRIO - MAJORAÇÃO. - COMPROVADO NO LAUDO PERICIAL OFICIAL QUE A PARTE NÃO CUMPRIU TODOS OS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 76 DO RICMS/2002 QUANDO SE CREDITOU DO ICMS RECOLHIDO POR OCASIÃO DA SAÍDA DE MERCADORIA DEVOLVIDA/TROCADA, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL REALIZADA PELO ESTADO DE MINAS GERAIS. - (...)

NOTE-SE, CONTUDO, QUE O CREDITAMENTO INCIDENTE NAS HIPÓTESES DE DEVOLUÇÃO/TROCA DE MERCADORIAS NÃO SE CONFUNDE COM A COMPENSAÇÃO REALIZADA POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, CONSAGRADO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO I, DA CR/88, EM QUE HÁ O ABATIMENTO DO QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES PELO MESMO OU OUTRO ESTADO OU PELO DISTRITO FEDERAL. (...)

CONFORME SE VÊ, O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE É APLICADO DENTRO DE UMA CADEIA DE PRODUÇÃO/CIRCULAÇÃO DE UM DETERMINADO PRODUTO, NA QUAL, A CADA NOVA CIRCULAÇÃO, O ADQUIRENTE SE VALE DOS VALORES RECOLHIDOS NAS OPERAÇÕES ANTERIORES COMO CRÉDITO PARA ABATIMENTO NA QUANTIA A SER RECOLHIDA (INCIDÊNCIA PLURIFÁSICA), SITUAÇÃO ESTA QUE NÃO SE CONFUNDE COM OS CASOS DE DEVOLUÇÃO/TROCA DE PRODUTOS (INCIDÊNCIA MONOFÁSICA), EM QUE HÁ **MERO DESFAZIMENTO DOS NEGÓCIOS** JURÍDICOS ANTERIORMENTE ENTABULADOS QUE JUSTIFICARAM A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.(...)

NO CASO CONCRETO, CONTUDO, EXTRAÍ-SE DO LAUDO PERICIAL OFICIAL DE FLS. 382/399 QUE A EMBARGANTE, AO SE VALER DO CREDITAMENTO, NÃO CUMPRIU DEVIDAMENTE OS REQUISITOS LEGAIS, UMA VEZ QUE NÃO EXIGIU A RESTITUIÇÃO PELO CLIENTE DA VIA DO DOCUMENTO FISCAL A ELE DESTINADA OU A CÓPIA REPROGRÁFICA DO DOCUMENTO (PARÁGRAFO 2º, INCISO I); NÃO EXIGIU DECLARAÇÃO DO CLIENTE OU DO RESPONSÁVEL PELA TROCA/DEVOLUÇÃO (PARÁGRAFO 2º, INCISO II); VALEU-SE DO BENEFÍCIO FISCAL COM BASE EM DOCUMENTOS PRODUZIDOS UNILATERALMENTE SEM AUTORIZAÇÃO DO ÓRGÃO COMPETENTE.(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESSE MODO, CONCLUI-SE QUE OS VÍCIOS SUPRA ELENCADOS TORNAM O CREDITAMENTO PRATICADO PELA EMBARGANTE COMO IRREGULAR E, PORTANTO, DEVE PREVALECER AS AUTUAÇÕES FISCAIS ORA IMPUGNADAS. (DATA DO JULGAMENTO 13/12/16 - DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA 25/01/17)

(GRIFOS ACRESCIDOS)

Nessa linha de entendimento, o princípio da não cumulatividade é aplicado dentro de uma cadeia de produção/circulação de um determinado produto, na qual, a cada nova circulação, o adquirente se vale dos valores recolhidos nas operações anteriores como crédito para abatimento na quantia a ser recolhida (incidência plurifásica), situação esta que não se confunde com os casos de devolução/troca de produtos (incidência monofásica), em que há mero desfazimento dos negócios jurídicos anteriormente entabulados que justificaram a incidência do tributo.

Portanto, de acordo com a referida decisão judicial, o caso dos autos não trata de inobservância ao princípio da não cumulatividade, mas de impossibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS decorrente de devolução/trocas de mercadorias sem a observância da lei de regência.

Cumprir destacar que as decisões judiciais trazidas pela Defesa se referem a situações em que restou evidenciada a correspondência entre o produto anteriormente vendido e o devolvido/trocado, o que não foi alcançado pelos Impugnantes no presente processo, uma vez que eles fazem a correspondência apenas entre os produtos trocados e os que saíram após a troca.

Resta, portanto, incontroverso os fatos narrados no Auto de Infração, e, como o procedimento adotado pela Autuada não está de acordo com a legislação tributária mineira vigente à época dos fatos, indevida a apropriação dos créditos em questão.

Assim, o trabalho fiscal encontra-se em conformidade com a legislação tributária, inclusive, a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 ao caso concreto, nos seguintes termos:

Art. 55 - (...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

### **Do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário.**

O Fisco constatou, ainda, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LEQFID, realizado no período de janeiro a dezembro de 2012, com base nas informações constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, exigiu ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

A mídia eletrônica de fls. 34 traz, em formato “PDF”, o resultado do levantamento quantitativo com o movimento diário por produto, bem como o resumo das situações apuradas com o referido produto, tais quais: estoques iniciais e finais declarados, diferenças apuradas na saída, na entrada e no estoque.

Registra-se que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário é um procedimento idôneo para se apurar as operações realizadas pelo contribuinte, com previsão regulamentar, conforme art. 194, inciso III, do RICMS/02, a seguir transcrito:

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

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

É crucial ressaltar que o presente levantamento compreende exercício fechado (2012), em que o Fisco trabalhou com os registros constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente pela própria Autuada, ou seja, apurou-se as irregularidades descritas no Auto de Infração sem a realização, por parte do Fisco, de contagem física das mercadorias em estoque.

Portanto, a base do levantamento quantitativo, no caso em tela, são os documentos de escrituração da própria Contribuinte, referente às operações realizadas com os produtos adquiridos e comercializados no período considerado.

Menciona-se que os valores de estoques (inicial e final) dos produtos foram extraídos dos livros Registro de Inventário dos exercícios de 2011 e 2012 informados pela Contribuinte, conforme fls. 23/33 dos autos.

Nesse sentido, o levantamento quantitativo de mercadorias baseado em arquivos eletrônicos enviados pela própria Contribuinte é meio adequado de auditoria fiscal e tem por finalidade a conferência pelo Fisco das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no respectivo período.

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pela Contribuinte, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída, respectivamente.

Nesse procedimento, é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação em quaisquer das duas formas apresentadas a seguir:

**“VENDAS (SAÍDAS) = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL”**

OU

**“ESTOQUE FINAL = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – VENDAS (SAÍDAS)”**

Ou seja, o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

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

Se, ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário, pressupõe-se a ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal; caso a diferença seja maior, conclui-se pela existência de estoque desacobertado.

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada, pode-se concluir que não há nenhuma inconsistência quando o levantamento acusa a existência de entrada, estoque e saídas desacobertas para uma mesma mercadoria.

No tocante ao procedimento fiscal, vale trazer os seguintes esclarecimentos do Fisco, constantes de sua manifestação fiscal:

Após a execução do levantamento quantitativo são feitas várias conferências para verificar se o sistema deixou de reconhecer algum valor ou se aconteceu o lançamento de algum valor duplicado, por exemplo. Assim, nessa checagem é verificado se os valores lançados nos Livros de Registro de Inventário, de Entradas e de Saídas estão compatíveis com os valores do levantamento quantitativo. Assim, o levantamento quantitativo só é gerado definitivamente após essas verificações, então não existem quantidades e valores diferentes dos registrados pelo contribuinte em seus registros oficiais.

Ressalta-se que a utilização dessa técnica não é, de forma alguma, inatacável, como a própria Defesa alega em sua peça impugnatória.

Mas, para deconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, os Impugnantes devem apresentar as falhas existentes, bem como os documentos idôneos capazes de comprová-las.

Destaca-se que, em que pese ser admissível que a Defesa demonstre a ocorrência de erros, a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não trata de presunção, como quer fazer crer os Impugnantes, mas sim de apuração por meio de uma operação matemática como já exposto, cujo resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente ao final de cada período.

Na peça de defesa, os Impugnantes, na tentativa de ilidirem o feito fiscal, declaram que “à época dos fatos (2012), a empresa estava implementando o sistema de

*controle de estoques, o qual, todavia, apresentou uma falha técnica. Tal erro, ajustado internamente no âmbito da empresa, implicou equívoco no envio de informações ao SPED, **no que diz respeito ao estoque inicial e à quantidade de saída de mercadorias (que, em alguns casos, chegou a ser duplicada ou triplicada)***”.

No intuito de explicar essa afirmativa, anexam e-mails trocados entre o Grupo Via Veneto e os Fiscais da Receita Estadual da Paraíba, acompanhados da defesa apresentada por um estabelecimento do grupo, no processo em trâmite no Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (Doc. 9 da impugnação – fls. 186/229).

A título de exemplo, no caso do produto “C1.03.0008 – Camiseta M/C Gola V STY”, em que o Fisco constatou um estoque inicial de 516 mercadorias, a entrada de uma mercadoria, saída de 6 unidades e um estoque final declarado pela empresa de 55 mercadoria, chegando à conclusão de que ocorreu a venda desacobertada de 456 unidades, a Defesa relata que “*o estoque inicial não era de 516 mercadorias, mas sim 58, conforme se infere do extrato analítico do estoque ajustado da empresa (“KARDEX”)*”, fls. 75/77.

Acrescenta a informação de que, “*ao contrário do que constou no SPED, a quantidade de saídas também estava equivocada, porque, no dia 07/04/12, não saíram 03 (três) mercadorias, mas apenas 01 (uma). Logo, o total de saídas não foi de 06 mercadorias, mas apenas 04 (quatro) mercadorias, porque há duas informadas a maior*”, de acordo com os relatórios/documentos de fls. 231/243 (Doc. 10 da impugnação).

Declara que esse exemplo é repetido em inúmeros outros casos, como no caso dos produtos “C2.01.0008” e “C5.99.0094” (Doc. 11 da impugnação – fls. 245/263).

Revela que, “*apesar de ajustar internamente o estoque, conforme demonstram os extratos analíticos do controle de mercadorias (sistema KARDEX), a contribuinte não informou, infelizmente, esse ajuste no SPED*”.

Entende que “*tal circunstância, entretanto, não permite concluir a entrada, manutenção em estoque ou saída desacobertadas de mercadorias*”.

Defende o entendimento de que “*erros técnicos acontecem no âmbito de qualquer empresa, tanto o é que o próprio CC/MG já afirmou que “os erros no controle do estoque são situação normal, que ocorre não só com a Impugnante, mas com os mais diversos contribuintes, dos mais diversos ramos e portes de atividade econômica” (Acórdão: 20.833/13/3ª, PTA n. 01.000181230-30, julgamento em 28/02/2013 – grifou-se)*”.

Primeiramente, cumpre registrar que, embora essa frase destacada pela Defesa não componha referido acórdão, de fato, não há como negar a possibilidade de ocorrência de erros no controle de estoque da empresa, contudo, para que sejam acatados, eles devem ser devidamente comprovados, mediante documentação fiscal idônea.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que a alegação apresentada ficou no campo da retórica, pois os documentos trazidos pelos Impugnantes às fls. 235/243, 249/251 e 256/263, relativos aos “*extratos analíticos do controle de mercadorias (sistema KARDEX)*”, utilizados pela Contribuinte para controle interno do estoque de mercadoria, são desprovidos de qualquer caráter fiscal.

Não pode a Defesa simplesmente declarar a “real” quantidade de produtos que a Contribuinte adquiriu, deu saída, ou tinha em estoque, conforme registrado em seu controle interno, divergindo daqueles registrados/escriturados em controle fiscal, sem trazer qualquer documento hábil que possa comprovar o alegado.

Qualquer processo, seja judicial ou administrativo, nutre-se de prova, a qual deve ser carreada pelas partes à análise do órgão julgador.

O fato desse controle interno da empresa autuada, sem valor fiscal, apresentar diferenças nas exatas quantidades exigidas no Auto de Infração, desacompanhadas de qualquer documento fiscal que comprove as informações declaradas, apenas induz à conclusão de que referido controle foi preparado no intuito de adequar os dados informados ao Fisco anteriormente, por meio de arquivos eletrônicos, ao necessário para anular o trabalho fiscal.

Dessa forma, entende-se que tais documentos apresentados pelos Impugnantes, sem respaldo na legislação de regência, não elidem as exigências fiscais, não sendo suficientes para invalidar o levantamento quantitativo em questão, que foi realizado pelo Fisco com base unicamente nos dados e informações prestados pela Autuada por meio dos arquivos eletrônicos, transmitidos ao Fisco em atendimento à legislação tributária.

Salienta-se que os documentos acostados às fls. 243 e 263, que correspondem à “fita detalhe” relativa a cupons fiscais, não conseguem, sozinhos, comprovar que houve saída de apenas uma unidade (quantidade indicado nos cupons), e não de três unidades, como indicado no levantamento quantitativo.

Observa-se, nas planilhas do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, que compõe o CD de fls. 34, que a apuração fiscal foi realizada de acordo com os valores relativos ao Registro “C425” da Escrituração Fiscal Digital – EFD, o qual corresponde ao “Resumo de Itens do Movimento **Diário**”, o que se conclui que esse levantamento foi realizado com base nas saídas totais diárias da Contribuinte, relativa a cada produto.

Portanto, as três unidades indicadas no levantamento fiscal como venda realizada em 07/04/12 (produto “C1.03.0008”), ou em 25/02/12 (produto “C5.99.0094”), podem ter sido realizadas mediante um ou mais cupons fiscais, sendo que referidos documentos (fls. 243 e 263) representam apenas um desses cupons.

Vale comentar, ainda, que, nos processos trazidos pela Defesa, em que este Órgão Julgador considerou válidas as informações constantes do controle interno da empresa, restou evidenciado o bom nível de confiabilidade dos dados nele registrados, pois eram compatíveis com os dados escriturados pelo contribuinte, podendo ser utilizado como documento subsidiário.

Contudo, essa situação não ocorreu nos presentes autos, uma vez que o controle interno apresentado pelos Impugnantes indica quantidades de estoque e de saídas de mercadorias que divergem daquelas registradas/escrituradas em livro fiscal, e, ainda, sem qualquer documento hábil que possa comprovar os dados nele indicados.

Ademais, não faz sentido acolher informações de um controle interno da empresa, sem previsão da legislação, com dados divergentes daqueles transmitidos ao Fisco, elaborado unilateralmente pela Autuada e apresentado somente após o recebimento do Auto de Infração em 2017, relativo a fatos geradores ocorridos em 2012, considerando que a Contribuinte teve tempo hábil para retificar seus arquivos eletrônicos.

A Defesa admite que *“o ideal seria informar o ajuste de estoques no SPED, através de procedimento de retificação”*.

Entende, entretanto, que se trata *“de um mero descumprimento de obrigação acessória, que jamais pode se confundir em imputação de infração de entrada, manutenção em estoque e saída desacobertadas”*.

Alega que a Contribuinte não retificou os arquivos do SPED, com a informação correta sobre os estoques, *“porque estava sob fiscalização do Estado de Minas Gerais - hipótese que impede a retificação do SPED, nos termos do Ajuste SINIEF 11/2012”*.

Contudo, equivocado é o entendimento da Defesa de que se trata *“de um mero descumprimento de obrigação acessória*, uma vez que os dados transmitidos pela Contribuinte ao Fisco, dos quais os Impugnantes não conseguiram afastar a validade, levaram à constatação de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, havendo, portanto, descumprimento de obrigação principal pela falta de recolhimento de ICMS.

Também não cabe a alegação de que a Autuada não retificou os arquivos do SPED *“porque estava sob fiscalização do Estado de Minas Gerais”*, uma vez que, da época dos fatos geradores (2012) até a data em que a Contribuinte foi intimada do Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF (17/10/17), decorreram mais de cinco anos, portanto, tempo mais que suficiente para a empresa ter efetuado as retificações, se devidas.

Cumprir registrar que, ao contrário do arguido pelos Impugnantes, os documentos relativos à autuação lavrada pelo estado da Paraíba (Doc. 9 da impugnação – fls. 186/229), em que acusam *“entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas”*, apenas confirmam a prática contumaz dos estabelecimentos do Grupo Via Veneto, de receber, manter em estoque e dar saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, que também foi constatada por outra unidade da federação.

Ademais, são documentos pertencentes a outro estabelecimento do Grupo, não sendo aptos a elidir a presente acusação fiscal.

Ressalta-se que, desde 2016, o setor fiscal do Grupo Via Veneto já trocava e-mails com a SEFAZ/PB, informando os supostos erros de registros de inventário,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mas, manteve-se inerte nesse período todo, não efetuando qualquer retificação nos dados transmitidos ao Fisco.

Cumpre registrar, ainda, que essa mesma matéria, envolvendo outro estabelecimento do Grupo Via Veneto, já foi apreciada por este Conselho, nos termos do Acórdão nº 22.093/16/1ª (PTA nº 01.000266306-97), sendo julgado, por maioria de votos, parcialmente procedente, apenas para excluir a multa isolada relativa à irregularidade de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, que havia sido capitulada pelo Fisco de forma inadequada:

ACÓRDÃO Nº 22.093/16/1ª

### EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - SAÍDA COM CUPOM FISCAL. CONSTATOU-SE A APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, EMITIDAS PARA DEVOLUÇÃO/TROCA DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR CONSUMIDOR FINAL COM CUPOM FISCAL, SEM OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICÁVEL, EM ESPECIAL O DISPOSTO NO ART. 30, § 2º DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 76, § 2º, INCISOS I E II DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXV, TODAS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, ENTRETANTO, DEVE SER EXCLUÍDA A MULTA ISOLADA POR INAPLICÁVEL À IRREGULARIDADE COMETIDA.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. CONSTATOU-SE, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, ENTRADA, SAÍDA E MANUTENÇÃO EM ESTOQUE DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. IRREGULARIDADES APURADAS POR MEIO DE PROCEDIMENTO TECNICAMENTE IDÔNEO PREVISTO NO ART. 194, INCISO III DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75, SOBRE AS SAÍDAS DESACOBERTADAS, E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA “A” DA MESMA LEI, SOBRE AS 03 (TRÊS) IRREGULARIDADES.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, PARA QUE SEJA EXCLUÍDA A MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXV DA LEI Nº 6.763/75, POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. VENCIDO, EM PARTE, O CONSELHEIRO SAURO HENRIQUE DE ALMEIDA QUE EXCLUÍA, AINDA, AS EXIGÊNCIAS ANTERIORES A 28/04/10, COM BASE NO ART. 150, § 4º DO CTN.

A Defesa reclama que não é cabível a cobrança de ICMS e multa de revalidação sobre a entrada e a manutenção em estoque de mercadorias supostamente desacobertadas de documentação fiscal.

Argumenta que o ICMS incide somente sobre a saída de mercadorias, isto é, a venda, nos termos do art. 5º, § 1º, item 1, da Lei nº 6.763/75.

Pontua, também, que, não obstante a responsabilidade tributária atribuída pelo art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, o Fisco apurou entrada de mercadoria sem nota fiscal, com base nas vendas acobertadas.

Raciocina, então, que, “*se a mercadoria saiu com o acobertamento de nota fiscal, mas entrou sem nota fiscal, o contribuinte não aproveitou o crédito na entrada. Logo, se o contribuinte pagou integralmente o valor do tributo na saída, sem aproveitamento de crédito na entrada, há uma duplicidade de exigências sobre o mesmo fato*”.

Traz decisão deste Órgão Julgador, que relata sobre a impossibilidade de cobrar ICMS na entrada desacobertada de mercadorias nessa hipótese.

Acrescenta que o mesmo entendimento deve ser aplicado à hipótese de manutenção em estoque de mercadorias sem documentação fiscal, ao argumento de que “*se há indicação de estoque descoberto, é porque a saída foi acobertada*”.

Entende que, “*caso se acolha a argumentação ora apresentada, no sentido de que é impossível cobrar ICMS (e, conseqüentemente, multa de revalidação), a multa isolada prevista no artigo 55, II, “a”, da Lei n. 6.763/1975 também precisa ser ajustada ao percentual fixado no artigo 55, § 2º, da mesma legislação, em sua redação vigente à época dos fatos, nos termos do art. 144 do CTN*”.

O Fisco, por sua vez, afirma que “*o fato de a saída da mercadoria ter se dado com nota fiscal não exclui a obrigação do recolhimento pela entrada ou estoque sem a cobertura da nota fiscal*”.

Nesse aspecto, cumpre observar que, quanto à cobrança do ICMS e da multa de revalidação nos casos em que se apurou **entrada de mercadorias** com tributação normal **desacobertada** de documentação fiscal, o trabalho fiscal merece sofrer reparos.

Como visto, na apuração de entradas desacobertadas pelo Levantamento Quantitativo Financeiro Diário ora em análise, tais entradas surgem do excesso de saída da mesma mercadoria, sendo que essa saída ocorreu acobertada por documentação fiscal, com a regular tributação do imposto, em relação à qual não havia estoque de produto suficiente para suportá-la.

Nesse sentido, ao recolher o imposto pelo seu valor total (no conjunto das operações), sem crédito pela entrada do produto, a Autuada acabou por realizar aquilo que pretende o Fisco, ou seja, responsabilizar-se pelo ICMS devido na operação anterior (desacobertada).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste caso, a manutenção do ICMS nas entradas equivale a uma duplicidade de exigências sobre um mesmo fato, considerando que o produto fora integralmente tributado na saída.

Dessa forma, devem ser excluídos o ICMS e respectiva Multa de Revalidação nas entradas desacobertadas de mercadorias.

Salienta-se que não se pode fazer uma vinculação entre a obrigação principal e a acessória. Enquanto a primeira decorre da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, a segunda diz respeito ao descumprimento de regra de controle, ou seja, a correta emissão e registro de documentos fiscais.

Assim, resta evidenciada a legitimidade da multa isolada aplicada por dar entrada à mercadoria desacobertada de documentação fiscal.

Para corroborar esse entendimento, vale a pena reproduzir excertos do Acórdão nº 4.114/13/CE, deste Conselho, que, inclusive, foi mencionado pelos Impugnantes:

CONSIDERANDO A METODOLOGIA UTILIZADA PELO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, CONSTATA-SE UMA ENTRADA DESACOBERTADA QUANDO O SISTEMA “VISUALIZA” UMA CORRESPONDENTE SAÍDA ACOBERTADA POR DOCUMENTAÇÃO FISCAL, EM RELAÇÃO À QUAL NÃO HAVIA ESTOQUE DE PRODUTO QUE A SUPORTASSE NAQUELE MOMENTO.

DESSA FORMA, TODAS AS ENTRADAS DESACOBERTADAS AUTUADAS DECORREM DE SAÍDAS ACOBERTADAS, EM RELAÇÃO ÀS QUAIS, O ICMS FOI COBRADO MONOFASICAMENTE, SEM DIREITO A CRÉDITO, EM FACE DO DESACOBERTAMENTO DA ENTRADA APURADO A PARTIR DO EXCESSO DAS SAÍDAS ACOBERTADAS.

APESAR DA NATUREZA JURÍDICA DA COBRANÇA DO ICMS DE ENTRADA (RESPONSABILIDADE INDIRETA – SOLIDARIEDADE EM RELAÇÃO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS) SER DIFERENTE DAQUELA DO ICMS DE SAÍDA (RESPONSABILIDADE DIRETA POR OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA) É INEGÁVEL QUE AS DUAS EXAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORREM DE FATOS GERADORES ORIGINÁRIOS DA MESMA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, UMA ANTERIOR E OUTRA POSTERIOR.

(...)

A FISCALIZAÇÃO, NESSES CASOS DE ENTRADAS DESACOBERTADAS APURADAS A PARTIR DAS SAÍDAS COM NOTAS FISCAIS, TEM ADOTADO A REGRA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO TRIBUTADO DEVIDO NA OPERAÇÃO ANTERIOR (SAÍDA DO FORNECEDOR PARA A RECORRIDA), COM FULCRO NO ART. 21, INCISO VII DA LEI N.º 6.763/75, QUE APONTA A RESPONSABILIDADE PARA “A PESSOA QUE, A QUALQUER TÍTULO, RECEBE, DÁ ENTRADA OU MANTÉM EM ESTOQUE MERCADORIA SUA OU DE TERCEIRO, DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL”.

CONTUDO, COM A DEVIDA VÊNIA, A COBRANÇA DE ICMS INTEGRALMENTE, SEM DIREITO A CRÉDITO, NESTES DOIS MOMENTOS DA MESMA CADEIA DE CIRCULAÇÃO, OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, CONSIGNADO NO ART. 155, § 2º, INCISO I DA CF/88, QUE PREVÊ A COMPENSAÇÃO DO ICMS DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO COM AQUELE EFETIVAMENTE COBRADO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES.

(...)

NESSE SENTIDO, COM BASE NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO QUE VISA EVITAR OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, DEVE SER PROMOVIDA A EXCLUSÃO DO ICMS E RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO NO TOCANTE À APURAÇÃO DE ENTRADAS DESACOBERTADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS PELO REGIME DE DÉBITO E CRÉDITO, CONSTANTES NOS ITENS 6.1.2 E 6.3.2 DO RELATÓRIO FISCAL.

Ressalta-se, ainda, que não prospera o mesmo raciocínio em relação ao estoque desacoberto, uma vez que, conforme esclarecimentos anteriores, ele não foi apurado com base nas saídas acobertadas, mas, sim, pela diferença de estoque final apurada a maior em relação ao declarado pela Contribuinte, não havendo, portanto, a comprovação de que essa mercadoria saiu do estabelecimento acobertada por documento fiscal.

Dessa forma, como os Impugnantes não trouxeram provas capazes de elidir o levantamento quantitativo financeiro diário, corretas as exigências do ICMS e da multa de revalidação, **nas ocorrências de manutenção em estoque e de saída de mercadoria desacobertas de documento fiscal**, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, para as três irregularidades (entrada, saída e manutenção em estoque de mercadoria desacobertas de documento fiscal), *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 desacoberta 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;

Importa comentar que, ainda que tenha sido afastada a exigência de ICMS na ocorrência de entrada desacoberta, a operação está no rol daquelas tipicamente incluídas entre as hipóteses de incidência do ICMS, pois não se trata de mercadorias isentas ou não tributadas, ou seja, incide imposto na operação, que, **em tese**, diante da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acusação de receber mercadoria desacobertada, até se poderia cogitar de manter-se a exigência face à responsabilidade solidária pelo não recolhimento do imposto na operação anterior.

Demonstrado que incide imposto na operação em comento, não é possível a adequação da Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, incidente sobre as entradas desacobertadas, ao percentual de 15% (quinze por cento), previsto no § 2º do citado dispositivo legal, **vigente à época dos fatos geradores.**

Registra-se, ainda, que referido § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que traz limitações às multas previstas no mesmo artigo, teve sua redação alterada por meio da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), e, posteriormente, pela **Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017**, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

**Efeitos de 1º/07/2017 a 28/12/2017 - Acrescido pelo art. 56 e vigência estabelecida pelo art. 80, ambos da Lei nº 22.549, de 30/06/2017:**

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

**Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:**

*“§ 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.”*

Nota-se que a redação vigente desse dispositivo, efetivada pela Lei nº 22.796, determina, hoje, a limitação das multas previstas no art. 55 a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, sem qualquer ressalva.

Considerando que a alíquota do imposto **incidente** na operação/prestação é de 18% (dezoito por cento) e que a penalidade isolada é de 20% (vinte por cento) do

valor da operação (alínea “a” do inciso II do art. 55), verifica-se que a multa isolada foi exigida em valor inferior 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 inciso I do § 2º do referido artigo), portanto, não é o caso de se aplicar a retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Também não merece ser acatado o pedido dos Impugnantes de concessão do prazo de seis meses, a título de dilação probatória, a fim de possibilitar à empresa a colheita de todos os documentos capazes de comprovar a inocorrência das acusações fiscais, uma vez que a Defesa não alcançou comprovar suas alegações nem mesmo em relação à amostragem trazida aos autos.

Entende-se, então, que restou caracterizada a intenção meramente protelatória desse pedido.

No tocante à inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária, os Impugnantes alegam a ilegitimidade passiva dos sócios-administradores.

Afirmam que “o Superior Tribunal de Justiça sumulou o entendimento de que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (Súmula n. 430, STJ)”.

Aduzem que “**a Portaria n. 148/2015, que atribuiu responsabilidade aos sócios, é um veículo infralegal, incapaz de criar deveres e permitir a responsabilização patrimonial de terceiros por dívidas de outrem**”.

Acrescentam que “a atribuição de responsabilidade tributária somente pode ser veiculada por lei (e jamais por atos infralegais), sob pena de **violação ao princípio da legalidade**, previsto no **artigo 97, III, do Código Tributário Nacional**”.

Reclamam, ainda, que “a atribuição de responsabilidade aos sócios-administradores, com fundamento no subitem 1.8.8 da Portaria n. 148/2015, **violou não apenas o princípio da legalidade, mas também o princípio da irretroatividade**”, ao argumento de que “o ato administrativo em referência foi publicado somente no dia 20/10/2015, ao passo que o período dos fatos geradores é referente ao ano de 2012”.

Por fim, argumentam que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subjetiva, pois depende da comprovação do dolo, porém, nos seus entendimentos, “a autoridade fiscal não apresentou nenhuma prova de que os sócios, efetivamente, contribuíram para a prática da suposta infração tributária”, não sendo possível, ainda, “admitir a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios unicamente por uma presunção”.

Todavia, ao contrário do alegado pelos Impugnantes, a imputação da responsabilização dos sócios-administradores quanto à infração tributária em análise não se deu com supedâneo na Portaria nº 148/2015, que veio apenas para listar as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador deverá ser figurado como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco.

Registra-se que a responsabilidade solidária dos Coobrigados advém da infração a dispositivo legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se, ainda, que, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária aos Coobrigados, e, sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, quando a Autuada recebeu, manteve em estoque e deu saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Induidoso que os Coobrigados (sócios-administradores) tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Nesse sentido, vale trazer o seguinte comentário do Fisco exposto em sua manifestação fiscal:

A pessoa jurídica não tem vida própria, a empresa é fruto das ideias e ações de seus sócios e administradores, eles determinam como será a atuação da empresa dentro do mercado, qual o seu público alvo, quais os mecanismos internos de controle e administração que serão utilizados, etc. Nenhuma empresa sobreviveria sem que as pessoas físicas estivessem no comando.

(...)

Quando um levantamento quantitativo aponta diferenças de entradas, saídas e estoques desacobertos de documentos fiscais em qualquer uma das mais de 200 empresas do grupo não tem como afirmar que os sócios não tivessem conhecimento dessas irregularidades, principalmente porque existem controles internos que mostram para os sócios a situação de cada filial. Sem controles a administração de uma empresa desse porte seria impossível e totalmente caótica. E a prática de irregularidades que foram apontadas no levantamento sendo de conhecimento dos sócios, logicamente esse tipo de conduta não pode ser colocado como atitudes individuais dos gerentes das lojas, por exemplo, se insere dentro dos parâmetros definidos pelos proprietários.

Assim, resta clara a gestão fraudulenta dos Coobrigados com intuito de lesar o Erário Estadual.

Vale comentar que o TJMG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

(...) O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. (...).

Dessa forma, correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

### Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas são desproporcionais revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, não cabendo 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.

Registra-se, ainda, que, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento, não havendo que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

Logo, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo os Impugnantes apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame, ressalvada a exclusão do ICMS e respectiva multa de revalidação no tocante à apuração de entradas desacobertas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 27/12/12. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação no tocante à apuração de entradas desacobertadas, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Vinícius Pereira Veloso Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 19 de julho de 2018.**

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

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**