

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.832/24/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003350535-46  
Impugnação: 40.010156988-91  
Impugnante: NS2.Com Internet S.A.  
IE: 002554126.00-19  
Coobrigados: Graciela Kumruian Tanaka  
CPF: 248.700.048-10  
Márcio Kumruian  
CPF: 168.764.418-73  
Proc. S. Passivo: Saulo Vinícius de Alcântara/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - NÃO RECONHECIMENTO.** 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.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR/MANDATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os Coobrigados são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatado, mediante Levantamento Quantitativo, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**ICMS- FALTA DE RECOLHIMENTO – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA – FEM.** Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do conforme previsto no inciso VI do art. 12-A da Lei nº 6.763/75, e art. 2º, inciso VI, do Decreto nº 46.927/15. Corretas as exigências do ICMS relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

24.832/24/1ª

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de levantamento quantitativo de mercadorias, no exercício de 2018 e, ainda, sobre falta de recolhimento do adicional de alíquotas relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme previsto no inciso VI do art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e no inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15, devido ao estado de Minas Gerais.

Exigências de ICMS, ICMS/FEM e Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Foram eleitos como Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária os diretores da Autuada, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Registra-se, por oportuno, que, nos termos do art. 10 da Resolução nº 5.336, de 10/01/20 (MG de 11/01/20), que dispõe sobre o Processo Tributário Administrativo Eletrônico relativo a crédito tributário formalizado mediante Auto de Infração- e-PTA-Crédito (disponível em [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/acesso\\_ao\\_e-pta/](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/acesso_ao_e-pta/)), para cada representado, a impugnação deve ser apresentada de forma individual, o que não foi observado no presente processo:

Resolução nº 5336/20

Art. 10 - Caso o procurador represente mais de um sujeito passivo no mesmo processo, deverá apresentar, para cada representado, impugnação e recurso de forma individual.

Dessa forma, a peça de defesa apresentada foi atribuída somente à empresa autuada, sem prejuízo da análise de todo o seu conteúdo.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação nos presentes autos, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório, de págs. 1.388/1.389, solicitando aos Sujeitos Passivos a apresentação de planilha *Excel* contendo a informação dos códigos corretos para todas as mercadorias em que consta nas planilhas Anexos 1 a 6 do e-PTA como justificativa para as divergências “*Código de Item não localizado, erro na estrutura do Código na extração pela Fiscal*”, unificando as informações nos registros de Inventário (2017 e 2018).

A Impugnante comparece, às págs. 1.398 dos autos, requerendo a juntada de planilha com as informações solicitadas, para visualização por meio de endereço eletrônico (*Google Drive*).

A Fiscalização se manifesta, às págs. 1.400/1.401, aduzindo que não foi possível o acesso à planilha, por meio do endereço informado.

A Impugnante requer a juntada da mesma planilha contendo os códigos solicitadas por meio de outros drives de compartilhamento, quais sejam, “*One Drive*” e “*ICloud*”, de modo a viabilizar a continuidade da diligência pelo Fisco.

A Assessoria desse CCMG se manifesta, às págs. 1.402/1.404, reiterando o pedido para que seja apresentada a planilha solicitada em formato *Excel*, em face do disposto na Resolução nº 5.336/21, que trata sobre o Processo Tributário Administrativo Eletrônico relativo a crédito tributário formalizado mediante Auto de Infração- e-PTA- Crédito, e do Manual do Usuário Externo, que trata dos requisitos para inclusão de arquivos no e-PTA.

A Autuada apresenta planilha *Excel*, em cumprimento ao Despacho Interlocutório.

#### **Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento”, de págs. 1.430/1.431, excluindo as exigências relativas às mercadorias em que foi informada como justificativa para as divergências nas planilhas Anexos 1 a 6 do e-PTA “*Código de Item não localizado, erro na estrutura do Código na extração pela Fiscal*”.

Foram acostados aos autos o termo de Extinção do Crédito Tributário e o Demonstrativo do Crédito Tributário (págs. 1.428/1.429) e a planilha *Excel* denominada “LQ reformulado”.

Regularmente cientificados os Sujeitos Passivos sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação, reiterando os termos da impugnação inicial não acatados pelo Fisco. A Fiscalização se manifesta às págs. 1.440.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.441/1.466, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida. Em relação à prejudicial de mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de janeiro a novembro de 2018 e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação de págs. 1.428/1.431.

## **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

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

A Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

Alega que o Fisco não teria apresentado fundamentação legal que autorizasse realizar levantamento quantitativo com base em média de saídas, agindo de forma arbitrária ao calcular e imputar ao Contribuinte o pagamento de valores adotados por meio da utilização de um “valor médio”.

Sustenta que “o “valor médio” utilizado como base de cálculo viola diretamente o princípio da legalidade, uma vez que o agente fiscal não possui autorização legal para realizar o cálculo desta forma e de igual forma não apresentou a fundamentação legal autorizadora, agindo por mera liberalidade pessoal”.

Cita doutrina sobre o princípio da legalidade e da tipicidade cerrada e sustenta que “sendo a ilegal a conduta que deu ensejo ao presente AIIM, por consequência lógica e jurídica o AIIM também é ilegal e deve ser impreterivelmente anulado. Inclusive, o artigo 142 do CTN preleciona que, ao realizar o lançamento, a autoridade administrativa deve calcular corretamente o tributo devido”.

Entretanto não lhe assiste razão.

Depreende-se do disposto no art. 142 do CTN que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Confira-se:

#### CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifou-se).

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

A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos RPTA, em seu art. 89.

Consta do campo “Base Legal/Infringências” do Auto de Infração, bem como do Relatório Fiscal Complementar, os arts. 53, inciso III e 54, inciso IX, ambos do RICMS/02, os quais dispõem sobre o arbitramento do valor da operação, quando esta se realizar sem acobertamento fiscal, que é o caso ora analisado, o que será demonstrado quando se tratar do mérito.

As planilhas demonstrativas do cálculo realizado encontram-se acostadas aos autos (Anexos 1 a 6 – levantamento quantitativo 2018).

No caso em discussão, verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 todos do RPTA.

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

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

#### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas por meio de levantamento quantitativo de mercadorias, no exercício de 2018 e, ainda, sobre falta de recolhimento do adicional de alíquotas relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme previsto no inciso VI do art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e no inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15, devido ao estado de Minas Gerais.

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

Foram eleitos como coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária os diretores da Autuada, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2018, por entender ser aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Sustenta que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais já decidiu, em casos idênticos a este, em que houve diferença de estoques físico e contábil, originado em razão de perda/roubo/extravio de mercadorias, mas que o Fisco entendeu ser operações de vendas desacobertas de notas fiscais, que a decadência deve ser contada a partir do art. 150, § 4º do CTN, considerando as datas declaradas nos livros apresentados e à disposição do Fisco.

Entretanto, não lhe cabe razão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Insta primeiro esclarecer que, em face da metodologia do levantamento quantitativo, somente é possível verificar a ocorrência de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal ao final do exercício.

Tal irregularidade (saída de mercadoria desacoberta) é apurada no final do período, levando em conta os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles. Ocorre quando o estoque declarado é menor do que o estoque apurado, ou aritmético. No caso em discussão, a irregularidade foi apurada em 31/12/18.

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, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos na forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

### CTN

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;

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2018, iniciou-se em 01/01/19, findando-se em 01/01/24, nos termos do inciso I do mencionado art. 173. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 17/11/23 e que a Autuada teve ciência em 24/11/23 (pág. 1211), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

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

No caso dos autos, a irregularidade tratada é a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conduta que tem como elemento subjetivo o dolo caracterizado pela omissão de receita no sentido de suprimir ou reduzir tributo.

Assim, por qualquer prisma que se analise a hipótese dos autos, não há dúvida de que, no presente caso, deve ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN para apuração do prazo decadencial.

Como já exposto, trata a irregularidade apurada nos presentes autos da constatação de que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante o levantamento quantitativo de mercadorias, realizado a partir das informações transmitidas pelo Contribuinte, por meio da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Escrituração Fiscal Digital – EFD/Sped (notas fiscais de saídas, notas fiscais de entradas e registro de Inventário).

Relata o Fisco que, mediante ação fiscal exploratória, foi efetuado confronto entre os dados constantes da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e informações contidas nas Notas Fiscais eletrônicas (NF-e) do Contribuinte (levantamento quantitativo), que resultou na constatação de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

O Contribuinte foi cientificado das divergências, e, após suas análises, apresentou, no levantamento encaminhado, justificativas afirmando que as diferenças apuradas se referem a “perda, roubo, furto, deterioração ou extravio passíveis de ajuste”. E, no próprio levantamento, promoveu tal ajuste (amostra do levantamento anexo).

As justificativas e o procedimento não foram acatados pelo Fisco, haja vista que não foram apresentadas comprovações das ocorrências informadas (perda, roubo, furto, deterioração ou extravio).

Registre-se que, em razão do Despacho Interlocutório e informações trazidas pela Impugnante, o Fisco reformulou o lançamento para excluir do levantamento quantitativo as mercadorias cujas justificativas para divergências foram “Código de Item não localizado, erro na estrutura do Código na extração pela Fiscal”.

Como exposto pelo Fisco, no Relatório Fiscal Complementar, a Autuada tem como atividade principal o comércio varejista de artigos esportivos, CNAE 4763-6/02, é detentora de regime especial autorizado pelo e-PTA/RE nº 45.000009384.67, vigente desde 01/09/15, denominado TTS E-COMMERCE - CD IMPORTADOR e TTS/CORREDOR DE IMPORTAÇÃO, cujo tratamento tributário possibilita usufruir diferimento do ICMS, aplicar substituição tributária nas saídas das mercadorias, apurar o adicional de alíquotas de que trata o art. 12-A da Lei nº 6.763/75 no momento da saída de mercadoria em operação de venda interna e utilizar crédito presumido na apuração do imposto.

Com relação à aplicação da substituição tributária, de acordo com o art.12 do referido Regime Especial citado, essa não se aplica às vendas realizadas no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing, destinadas a consumidor final.

O estabelecimento ora autuado é denominado *E-commerce*.

Cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

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:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

### RICMS/02

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

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

A Autuada alega, em sua defesa, que informou ao Fisco que todas as diferenças entre os estoques físico e contábil foram originadas de “perda, roubo, furto, deterioração ou extravio, passíveis de ajuste” de mercadorias comprovadas por meio dos registros contábeis da empresa. Entretanto, o Fisco recusou as justificativas sob o argumento de que não foram apresentadas comprovações das ocorrências informadas.

Sustenta que a única obrigação fiscal determinada, à época, pelo RICMS/02 acerca da regularização fiscal das perdas de estoque por “percimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda” era a emissão de nota fiscal de ajuste para estorno de créditos, com base no art. 71, inciso V, do RICMS/02.

Sustenta que a leitura do citado artigo é muito clara e não trata de qualquer obrigação acessória acerca da baixa do estoque, mas apenas de estorno de créditos de ICMS. E que a exigência de emissão de nota fiscal de ajuste determinada pelo art. 73 do RICMS/02 somente passou a existir após a publicação do Decreto nº 48.221/21, tendo seus efeitos produzidos partir de 09/07/21.

Defende que a confirmação desta única obrigação fiscal acerca da necessidade de estorno de crédito se deu na Consulta de Contribuinte nº 25/2022, a qual afirma que as obrigações acessórias de nota fiscal de ajuste só foram introduzidas pelo referido art. 73 do RICMS/02, por meio do Decreto 48.221/21.

Entende, portanto, que o RICMS do Estado de Minas Gerais não possuía qualquer procedimento fiscal de regularização de estoque, limitando-se a regularizar apenas o estorno de crédito.

Aduz que a simples emissão de nota fiscal não serviria, por si só, para provar a existência da perda de estoque, sendo que a principal prova desta perda seria

justamente o controle contábil da empresa que sustentaria eventual nota fiscal de ajuste de crédito. E este controle contábil detalhado foi apresentado pela empresa.

Afirma que somente não emitiu as notas fiscais determinadas pelo art. 71, inciso V, do RICMS/02, para estorno de crédito, porque, no momento da entrada das mercadorias, ela já realizava o estorno da integralidade do crédito apurado em razão da determinação do Regime Especial que possuía, o qual foi autorizado por meio do e-PTA/RE nº 45.000009384.67, vigente desde 01/09/15. Tal regime concedia crédito presumido em substituição ao crédito tomado na entrada, sendo que a empresa tinha a obrigação de estornar esses créditos “originais” para aproveitar o benefício fiscal, vide arts. 25 e 36 do referido Regime Especial.

Entende que, conforme comprovam os documentos contábeis e fiscais do doc.08, como a empresa já havia estornado a integralidade do crédito tributário, não havia sentido emitir nota fiscal de estorno de crédito em duplicidade, sendo, caso se entenda pela necessidade da emissão de nota fiscal de ajuste, esta seria apenas uma obrigação acessória, que não altera a verdade material dos fatos.

Sustenta que *“eventual argumento de que os registros contábeis da empresa não se prestam para comprovar a existência de perda, roubo, extravio, deterioração das mercadorias do estoque certamente NÃO se presta para fundamentar o auto de infração, pois, a própria fiscalização utilizou desses documentos contábeis para realizar a apuração fiscal”*.

Traz alguns julgados do Tribunal de Justiça de Minas Gerais TJMG, que entende corroborar sua tese, os quais tratariam de casos idênticos ao ora discutido, qual seja, da acusação de “realização de vendas desacobertas de notas fiscais”, mas que os contribuintes defenderam a existência de perda/roubo/extravio de estoque.

Conclui que a verdadeira prova sobre a existência de perda, roubo, extravio, deterioração de mercadorias seria o livro contábil da empresa, o qual teria sido utilizado pela própria Fiscalização para embasar o Auto de Infração, sendo imprescindível a análise deste documento para que seja alcançada a verdade material dos fatos.

Sustenta que a existência de perda por “percimento, roubo, furto, extravio ou deterioração” de mercadorias é inerente à atividade varejista, citando estudos divulgados pelo Instituto Brasileiro de Executivos de Varejo e Mercado de Consumo (IBEVAR) e pesquisa realizada pelo Portal “G1” (noticiada pelo “[infovarejo.com.br](http://infovarejo.com.br)”).

Defende que o cenário narrado pelo Auto de Infração sobre a inexistência de perdas, roubos, extravio, furto, deterioração durante todo o ano de 2018 seria fantasiosa, inclusive, conforme demonstram os documentos em anexo (Doc. 07), nos outros anos houve perdas, roubos, furtos, extravios e deterioração, igualmente como em 2018.

Por outro lado, o Fisco se manifesta sobre a alegação de que teriam sido apresentados registros contábeis da empresa não aceitos por ele, nos seguintes termos:

“esclareça-se que durante toda a ação exploratória, o que foi apresentado foram somente informações

inseridas no levantamento efetuado pela fiscalização. Em cada diferença apurada o contribuinte constou a expressão “Ajuste de inventario relacionado a perda, roubo, furto, deterioração ou extravio”, conforme se vê do documento anexado ao Auto de Infração (Amostragem das justificativas apresentadas em 10/04/23 para o Levantamento Quantitativo). Sem qualquer outra comprovação, apenas com um simples relato, tal justificativa não foi realmente acatada.

(...)

As informações contábeis-fiscais devem ser fornecidas pelo contribuinte obrigado, como a NS2, mediante transmissão dos arquivos eletrônicos para o SPED, o Sistema Público de Escrituração Digital. Esse sistema oficializa os arquivos digitais das escriturações fiscal e contábil dos sistemas empresariais dentro de um formato específico e padronizado.

O Levantamento Quantitativo é elaborado com dados dos registros SPED-Fiscal transmitidos pelo contribuinte. A escrituração fiscal digital substitui a escrituração dos livros em papel: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de Apuração do IPI; Registro de Apuração do ICMS; CIAP; e Controle de Produção e Estoque, conforme Ajuste SINIEF 02/09.

O levantamento quantitativo busca os registros de entradas, saídas e inventário que são fornecidos pelo próprio contribuinte. Não se buscou dados em nenhum outro registro contábil, considerando que o trabalho desenvolvido envolve questões tributárias (ICMS, operações de entrada e saída de mercadorias) prevalecendo a escrituração fiscal.

Os registros fiscais que embasaram a autuação, constantes do SPED-Fiscal e transmitidos pela própria autuada, não tiveram sua veracidade e credibilidade questionadas.

Com razão o Fisco.

Insta, mais uma vez, destacar que, para a realização do levantamento quantitativo, o Fisco utilizou-se dos dados contidos nos arquivos eletrônicos da EFD/Sped transmitidos pelo Contribuinte, o qual deve conter todos os documentos fiscais de entrada e saída registrados pela Impugnante e informações de estoques.

Ressalte-se que a Fiscalização valeu-se de aplicativo específico que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo de mercadorias, o resultado da aplicação de critérios objetivos que retratam o que dispõe a legislação de regência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O referido aplicativo opera com as informações transmitidas pelo próprio contribuinte, por meio do Sped/EFD.

Cabe esclarecer, inicialmente, que é equivocado o argumento de que somente a partir da publicação do Decreto nº 48.221 é que surgiu a exigência de emissão de nota fiscal para ajuste do estoque, disciplinada pelo art. 73 do RICMS/02.

Traz-se por oportuno, os arts. 71 e 73 do RICMS/02, vigentes à época dos fatos ocorridos:

### RICMS/02

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

(...)

***Efeitos de 15/12/2002 a 08/07/2021 - Redação original:***

"Art. 73. Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

Parágrafo único. Na hipótese de estorno de crédito de ativo permanente entrado no estabelecimento até 31 de julho de 2000, o valor encontrado por período de apuração, nos termos do disposto no artigo 205 da Parte 1 do Anexo V, será destacado em separado."

Prevê o art. 73 do RICMS/02, à época dos fatos ocorridos na presente autuação, que, para efeitos de estorno de crédito, deverá ser emitida nota fiscal com destaque do imposto anteriormente creditado, mencionando o motivo do estorno.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que o Contribuinte deverá emitir a nota fiscal para baixa do estoque e estorno dos créditos de ICMS, dele decorrentes, caso exista, consignando o CFOP 5.927:

CFOP 5.927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração

Classificam-se neste código os registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente

de perda, roubo ou deterioração das mercadorias.  
(Grifou-se).

Esse entendimento encontra-se exposto em várias respostas a consultas de contribuintes, expedidas pela Superintendência de Tributação, das quais cita-se, a título de exemplo as de nºs 234/2022, 025/2022 e 252/2019.

Confira-se:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 252/2019**

ICMS - ESTORNO DE CRÉDITO - ROUBO, PERDA OU DETERIORAÇÃO - NOTA FISCAL GLOBAL - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que a mercadoria vier a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial, nos termos do inciso V do art. 71 do RICMS/2002.

CONSULTA:

A nota fiscal para fins de baixa de estoque, decorrente de roubo, perda ou deterioração, pode ser emitida de forma global, ao final do mês, ou deve ser emitido um documento fiscal a cada perda constatada?

**RESPOSTA:**

Para efetivar esse estorno, bem como promover a regularização do estoque, o estabelecimento da consulente deverá emitir nota fiscal com destaque do imposto, adotando o CFOP 5.927 - “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante desse estorno, nos termos do art. 73 do RICMS/2002.

Cuidou ainda o legislador de orientar como se deve proceder ao estorno, esclarecendo que, tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente, conforme previsto no art. 72 do RICMS/2002.

Nos termos do inciso V do art. 71 do RICMS/2002, a nota fiscal para fins de baixa de estoque decorrente de roubo, perda ou deterioração, deve ser emitida dentro

do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial.

Desse modo, desde que emitida dentro do mesmo período em que se verificar o fato, a nota fiscal relativa ao estorno, nas hipóteses do inciso V do art. 71 do RICMS/2002, pode ser emitida de forma global, ao final do mês, ou emitida a cada perda constatada. (Grifou-se).

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 4 de dezembro de 2019.

Conforme se verifica da resposta à Consulta de Contribuintes nº 252/2019, o Contribuinte está obrigado à emissão de nota fiscal para baixa do estoque e estorno do crédito de ICMS anteriormente apropriado, sempre que ocorrer baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias, no mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial, conforme já previa o inciso V do art. 71 do RICMS/02.

A Consulta de Contribuintes nº 025/2022, citada pela Impugnante, destaca que “a nova redação do art. 73 do RICMS/2002 alterou os procedimentos que o contribuinte deverá adotar para fins de estorno do ICMS creditado, discriminando as obrigações acessórias relacionadas com a NF-e de ajuste, a EFD e a Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI)”.

Confira-se a nova redação do art. 73 do RICMS/02:

RICMS/02

**Efeitos a partir de 09/07/2021 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 48.221, de 08/07/2021.**

Art. 73. Para efeitos de estorno do imposto creditado, será emitida NF-e de ajuste, sem destaque do imposto, constando:

I - nos campos “Natureza da Operação” e “Descrição do Produto”: estorno de crédito do ICMS;

II - no campo “Data de Emissão”: o último dia do período de apuração do ICMS a que se refere o estorno de crédito;

III - no campo “CFOP”: o código 5949;

IV - nos campos “Valor Total dos Produtos” e “Valor Total da Nota”: o valor a ser compensado;

V - no campo “Informações Complementares”: a observação “a emissão da nota se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado”, seguida do respectivo fundamento legal.

§ 1º - Na hipótese do estorno de crédito ter sido efetuado em virtude de autorização dada em regime especial, o contribuinte deverá mencionar no campo próprio da NF-e, o número do e-PTA.

§ 2º - Para fins da Escrituração Fiscal Digital - EFD, o valor referente ao crédito a ser estornado deverá ser escriturado no registro C197 (ajuste de documento), utilizando o código de ajuste: "MG50000999, estorno de crédito, outros ajustes".

§ 3º - Na Declaração de Apuração e Informação do ICMS - DAPI, o valor de que trata o § 2º deverá ser informado no campo 95: "Estorno de Créditos", motivo 5.

Em nenhum momento afirma a citada Consulta de Contribuintes nº 025/2022 que a obrigação de emitir nota fiscal para regularização do estoque decorrente de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda foi introduzida pelo do art. 73 do RICMS/02, por meio do Decreto nº 48.221, vigente a partir de 09/07/21. Confira-se:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 025/2022**

ICMS - ESTORNO DE CRÉDITO - REGULARIZAÇÃO DE ESTOQUE - PERECIMENTO, DETERIORAÇÃO, INUTILIZAÇÃO, EXTRAVIO, FURTO, ROUBO OU PERDA - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que a mercadoria vier a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial, nos termos do inciso V do art. 71 do RICMS/2002.

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - O entendimento da Consulente está parcialmente correto.

Considerando-se que, nos termos do art. 46 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2002, todos os contribuintes do ICMS são obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD), observado o disposto nos §§ 1º a 6º do mesmo art. 46, verifica-se que a nova redação do art. 73 do RICMS/2002 alterou os procedimentos que o contribuinte deverá adotar para fins de estorno do ICMS creditado, discriminando as obrigações acessórias relacionadas com a NF-e de ajuste, a EFD e a Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI). Portanto, em relação ao estorno de créditos, a

Consulente deverá seguir as determinações contidas no aludido art. 73.

No tocante à regularização do estoque, considerando-se que o mencionado art. 73 não faz menção à sua regularização, limitando-se a regularizar os créditos de ICMS apropriados, a Consulente deverá emitir NF-e, sem destaque do imposto, consignando:

I - no campo “Natureza da Operação”: Baixa de estoque;

II - no campo “Descrição do Produto”: a descrição do produto objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda;

III - no campo “Quantidade”: a quantidade do produto objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda;

IV - no campo “Data de Emissão”: a mesma data de emissão da sobredita NF-e de ajuste;

V - no campo “CFOP”: o código 5.927;

VI - no campo “chave de acesso da NF-e referenciada” (refNFe) o número da chave de acesso da NF-e de ajuste acima citada;

VII - no campo “Informações Complementares”: “NF-e emitida para fins de regularização de estoque decorrente de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda (inciso V do art. 71 do RICMS/2002)”. (Grifou-se).

No tocante ao arguido quanto ao fato de que a existência de perdas por “perecimento, roubo, furto, extravio ou deterioração” de mercadorias ser inerente à atividade varejista, não se discorda que tais eventos podem realmente acontecer no cotidiano de uma atividade empresarial.

Tanto assim que a legislação prevê procedimentos para escrituração e baixa das mercadorias envolvidas em tais eventos, procedimentos esses que devem ser realizados pelo Contribuinte ao tempo dos eventos e que são imprescindíveis para garantia da veracidade e regularidade dos registros contábeis e fiscais daí decorrentes.

Em relação aos documentos acostados pela Defesa, no intuito de comprovar a ocorrência das supostas “perdas”, estes foram analisados pelo Fisco, o qual fez as seguintes anotações:

- documento 07 intitulado “Resumo de perdas 2017, 2019 e 2020”, apresenta planilhas em *Excel*, com dados que teriam sido extraídas do *Kardex* dos exercícios e resumo, por exercício, com observação de que se trata das perdas ocorridas. Trata-se de registros e controles internos da empresa, que não se sobrepõem à ausência de documentos fiscais legalmente exigidos para regularização da situação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- documento 05, intitulado como “Controle gerencial do estoque no ano de 2018 devidamente assinado pelo contador com CRC”: trata-se de um documento interno da empresa, sem valor fiscal.

Não tem o condão de comprovar a baixa de estoques por perdas decorrentes de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo, os documentos acostados pela Autuada, desacompanhado das notas fiscais de CFOP 5.927 - “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, que, para fins fiscais, é o documento hábil para comprovar tal situação, em face da previsão legal.

Tampouco pode-se acatar a justificativa da Impugnante de que deixou de emitir as notas fiscais determinadas pelo inciso V do art. 71 do RICMS/02, por se referirem a estorno de créditos de ICMS, uma vez que já havia estornado todo o crédito apurado, em razão da determinação dos arts. 25 e 36 do Regime Especial nº 45.000009384.67, do qual é detentora.

Como exposto anteriormente, o estabelecimento autuado da Ns2.Com Internet S/A, ora autuado, é denominado *E-Commerce*, e atua com o comércio varejista de artigos esportivos, estando contemplado pelo Regime Especial e-PTA/RE nº 45.000009384.67.

Trata o referido regime de tratamento diferenciando que possibilita usufruir de diferimento do ICMS, aplicar substituição tributária nas saídas das mercadorias, apurar o adicional de alíquotas de que trata o art. 12-A da Lei nº 6.763/75 no momento da saída de mercadoria em operação de venda interna e utilizar crédito presumido na apuração do imposto.

No tocante ao crédito do ICMS incidente nas entradas de mercadorias, prevê o referido regime, nas operações realizadas pelo *E-Commerce*:

### CAPÍTULO VI

#### OPERAÇÕES REALIZADAS PELO E-COMMERCE

Art. 25. Sem prejuízo ao adicional de alíquota de que trata o artigo 12-A da Lei 6.763/1975, na venda de mercadoria em operação contratada exclusivamente no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing, destinada a consumidor final, fica assegurado ao E-COMMERCE crédito presumido, implicando recolhimento efetivo de:

I - na hipótese de venda interna dos produtos nacionais ou constantes da Lista CAMEX:

(...)

b) relativamente ao ano de 2018:

b.1) 2% (dois por cento) sobre o valor da operação, quando a alíquota prevista na legislação for de até 12% (doze por cento);

b.2) 6% (seis por cento) sobre o valor da operação, quando a alíquota prevista na legislação for de 18% (dezoito por cento);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b.3) 10,1% (dez inteiros e um décimo por cento) sobre o valor da operação, quando a alíquota prevista na legislação for de 23% (vinte e três por cento);

b.4) 11,7% (onze inteiros e sete décimos por cento) sobre o valor da operação, quando a alíquota prevista na legislação for de 25% (vinte e cinco por cento);

II - na hipótese de venda interna dos produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento):

(...)

b) relativamente ao ano de 2018:

b.1) 7,7% (sete inteiros e sete décimos por cento) sobre o valor da operação, quando a alíquota prevista na legislação for de até 12% (doze por cento);

b.2) 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor da operação, quando a alíquota prevista na legislação for de 18% (dezoito por cento);

b.3) 16,5% (dezesseis inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor da operação, quando a alíquota prevista na legislação for de 23% (vinte e três por cento);

b.4) 18,1% (dezoito inteiros e um décimo por cento) sobre o valor da operação, quando a alíquota prevista na legislação for de 25% (vinte e cinco por cento);

(...)

III - na hipótese de venda interestadual, 1% (um por cento) sobre o valor da operação.

Art. 26. O tratamento tributário de que trata o artigo anterior não se aplica:

I - às operações de vendas internas com as mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS relacionadas no ANEXO I deste Regime;

II - às operações de venda em que a mercadoria vendida pelo E-COMMERCE seja retirada fisicamente do estoque das lojas da rede varejista;

III - às operações de venda realizadas de forma presencial em estabelecimento do Contribuinte, com retirada da mercadoria, no ato do faturamento, do estoque de loja da rede varejista;

IV - às operações de saída de mercadoria, a qualquer título, diretamente a consumidor final acobertada por documento fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. Nas hipóteses de que trata este artigo será aplicado o tratamento tributário previsto na legislação vigente.

Art. 27. As operações praticadas pelo E-COMMERCE serão acobertadas por documento fiscal que conterà, além dos requisitos legais, no campo "Informações Complementares", a seguinte indicação: "Operação contratada no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing".

Art. 28. As mercadorias comercializadas no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing pelo E-COMMERCE deverão ser destinadas exclusivamente a consumidor final, ainda que contribuinte do imposto, não sendo aplicável às referidas operações o regime de substituição tributária.

(...)

Art. 34. Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata este Regime, inclusive aqueles já escriturados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) pela NETSHOES, devendo os mesmos serem estornados;

II - o recebimento de créditos de ICMS em transferência, na forma e nas condições estabelecidas no Anexo VIII do RICMS, bem como a compensação prevista no § 2º do art. 65 do RICMS, para abatimento do imposto apurado na forma deste Regime.

Parágrafo único. A vedação ao aproveitamento de crédito do imposto não se aplica às devoluções de mercadorias, hipótese em que fica assegurado à NETSHOES o crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas.

Art. 48. A concessão deste Regime não dispensa a NETSHOES do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária.

Parágrafo único. Para o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes das operações alcançadas por tratamento tributário diferenciado de que trata este Regime Especial, a NETSHOES observará os procedimentos contidos na Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF N° 001/2014, que aprova o Manual de Orientações. (Grifou-se).

Há que se destacar que a concessão de regime especial não dispensa o Contribuinte do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária. Ou seja, não está o Contribuinte autorizado a deixar de emitir o documento fiscal para baixa de estoques decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias, no prazo previsto no art. 71, inciso V do RICMS/02.

Assim sendo, o fato de a Autuada ter estornado créditos de ICMS em face do cumprimento do Regime Especial (art. 34 do RE), por si só, não comprova a ocorrência

das perdas por ela alegadas, que justifiquem a divergência entre os estoques apurados no levantamento quantitativo e os por ela declarados na escrituração fiscal.

No tocante ao documento 08, apresentado pela Defesa, anexo à impugnação, denominado “Apurações contábeis e fiscais que comprovam o estorno dos créditos para fruição do benefício fiscal”, trata-se de cópia do livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS, dos meses de março, novembro e dezembro de 2018, no qual consta o estorno dos créditos em cumprimento ao determinado no e-PTA/RE nº 45.000009384.67 e à Resolução nº 5.029/17. Tal documento não comprova a ocorrência das perdas alegadas, mas apenas o cumprimento do referido regime.

Noutra toada, alega a Impugnante que não há no Auto de Infração fundamentação legal autorize que o levantamento quantitativo seja realizado com base no valor médio das mercadorias praticado nas saídas.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

A base de cálculo do imposto devido pelas saídas desacobertadas foi arbitrada com base no art. 51 da Lei nº 6.763/75, e arts. 53, inciso III do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

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

(...)

Já o parâmetro adotado pelo Fisco de arbitrar o valor das operações com base no valor médio destas, por seu turno, está previsto nos arts. 54, inciso IX, do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02

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

(...)

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

(...) Grifou-se.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais supracitados que o procedimento adotado pelo Fisco está correto e perfeitamente embasado na legislação tributária.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, não se verifica qualquer dúvida sobre procedimento a ser adotado no cálculo da apuração devida que ensejará a aplicação da respectiva multa, de modo a atrair a aplicação do art. 112 do CTN.

Portanto, não é passível o acionamento do referido dispositivo, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

De igual modo, não se verifica qualquer erro na aplicação das alíquotas do imposto para as exigências fiscais.

Da análise dos demonstrativos de apuração (Anexos 1 a 6) e do Demonstrativo do Crédito Tributário (pág. 13) do e-PTA, foram aplicadas as alíquotas previstas no art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea “a.7” e alínea “e” do RICMS/02:

### RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

a.7) perfume, água-de-colônia, cosmético e produto de toucador, classificados nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH);

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

(...)

Tal procedimento encontra-se amparado no § 71 da Lei nº 6.763/75 e § 29 do art. 42 do RICMS/02, infratranscrito:

### Lei nº 6.763/75

Art. 12 (...)

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

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

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

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

Assim sendo, tendo ocorrido o arbitramento do valor da operação, visto que as operações ocorreram sem acobertamento fiscal, conforme apurado por meio de levantamento quantitativo de mercadorias (art. 53, inciso III do RICMS/02), corretamente procedeu o Fisco ao aplicar as alíquotas de 18% (dezoito por cento) e 25% (vinte e cinco por cento) previstas nas alíneas “a” e “e” do art. 42 do RICMS/02, incidentes sobre as mercadorias comercializadas pela Autuada.

Ao contrário do arguido pela Defesa, nesse caso, não se aplica o crédito presumido na apuração do ICMS, de modo a se obter alíquotas reduzidas, justamente porque se tratam de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que os percentuais previstos no art. 25 do RET acima transcritos, somente poderiam ser aferidos mediante a emissão de notas fiscais de saída.

Acrescente-se a isso o disposto no art. 27 do Regime Especial nº 45.000009384.67:

Art. 27. As operações praticadas pelo E-COMMERCE serão acobertadas por documento fiscal que conterá, além dos requisitos legais, no campo “Informações Complementares”, a seguinte indicação: “Operação contratada no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing”. (Grifou-se)

Diante do exposto, verifica-se correta a exigência fiscal constituída de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Correta também a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75. *In verbis*:

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:

(...)

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

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

(...)

Relativamente às multas aplicadas (de revalidação e isolada), não cabe razão à Defesa, que aduz que essas não poderiam ser mantidas, uma vez que não se pode cominar duas multas sobre a mesma conduta, sob pena de *bis in idem*.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Não merece prosperar a alegação da Autuada de que seria indevido o cálculo dos juros sobre a multa de revalidação, por entender que, somente após a realização do trabalho fiscal e com a constatação da suposta conduta ilícita da Autuada, que culminou por fim na aplicação da multa, é que esta passou a ter existência jurídica.

Sobre o tema, averbe-se, de início, que o CTN autoriza a adoção de outros percentuais, sendo o índice de 1% (um por cento), mencionado no art. 161, § 1º, aplicável na falta de estipulação em contrário.

#### CTN

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifou-se).

Ao contrário do alegado pela Impugnante, a exigência da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, ela nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais. (Grifou-se)

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97).

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

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).

Observa-se que, somente em relação à multa isolada há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança da multa de revalidação em questão e dos juros de mora sobre ela incidentes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, também, a cobrança de 2% (dois por cento) de adicional de alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 2º, inciso VI do Decreto nº 46.927/15 e no art. 12-A, inciso VI, da Lei nº 6.763/75:

Decreto nº 46.927/15

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, assim consideradas todas as mercadorias descritas nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da NBM/SH, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA).

Foram incluídos no polo passivo da autuação os diretores da empresa atuada, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, incisos VII e XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Alega a Impugnante que não se aplica ao caso o disposto no art. 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75, uma vez que trata apenas da responsabilidade da pessoa que dá

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entrada ou mantém em estoque mercadoria desacobertada de nota fiscal, não fazendo qualquer referência à pessoa que promova a saída de mercadorias sem documento fiscal pertinente.

Aduz que, no que toca ao art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, para sua aplicação, exige-se prova de que os ex-diretores da empresa, utilizaram efetivamente os seus poderes de gestão para agir com infração à lei, contrato/estatuto social ou excesso de poder, o que não teria ocorrido no presente caso.

Sustenta que é dever do Fisco provar a individualização da conduta fraudulenta praticada por cada um deles, não sendo possível ser imputada uma responsabilização de forma genérica apenas com base nos supostos poderes de gestão e que, conforme demonstram os documentos sociais da empresa (Doc. 01), os diretores não possuíam a função de apuração fiscal, sendo que eles não participaram dos fatos narrados pelo Fisco.

Entretanto, não lhe cabe razão.

A inclusão dos Coobrigados diretores, no polo passivo da obrigação tributária, decorre do art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte;

(...)Grifou-se.

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, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Ao contrário do alegado pela Defesa restou comprovado atos de gestão e infração legal dolosa (requisitos previstos no art.135 do CTN), pois a infração de promover saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal trata-se de ato contrário à lei, ou seja, infração à lei.

Desse modo, os diretores respondem solidariamente pelo crédito tributário em exame, eis que efetivamente participam das deliberações e dos negócios da empresa.

Induvidoso, no caso, que os diretores tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a fraude ao Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

Portanto, correta a inclusão destes no polo passivo da obrigação tributária, com base no inciso III do art. 135 do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, pela rejeição da prefacial arguida. 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 de janeiro a novembro de 2018. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 1.428/1.431, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rubens Luis Ponton Cuaglio e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Otávio Martins de Sá. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Keli Campos de Lima.

**Sala das Sessões, 03 de outubro de 2024.**

**Gislana da Silva Carlos**  
**Relatora**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Presidente**

CS/D

24.832/24/1ª