

Acórdão: 14.635/01/3<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010058809-63  
Impugnante: WR Comercial Ltda.  
Proc. do Sujeito Passivo: José Roberto Bonato  
PTA/AI: 01.000134947-06  
Inscrição Estadual: 367.889859.00-25  
Origem: AF/Juiz de Fora  
Rito: Ordinário

---

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - Exigência de ICMS, MR e MI decorrentes de diferença tributável não declarada nos exercícios de 1996 e 1998. Recomposição do crédito tributário efetuada pela Auditoria Fiscal, para considerar os valores dos "estoques" informados pela Impugnante nas DAMEFs bem como, o enquadramento como EPP em 31/01/96. Exigências parcialmente mantidas.**

**MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - LQFD - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO - Evidenciada a impossibilidade de se identificar as mercadorias que compõem o Estoque Final de 1998, mostra-se prejudicada a manutenção do lançamento pertinente ao período de 01/01/99 a 07/10/99. Acionado o art. 112, inciso II do CTN, em favor do sujeito passivo. Exigências canceladas.**

**BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO - SAÍDA COM O VALOR INFERIOR AO CUSTO - LQFD - Evidenciada a impossibilidade de se identificar as mercadorias que compõem o Estoque Final de 1998, mostra-se prejudicada a manutenção do lançamento pertinente ao período de 01/01/99 a 07/10/99. Acionado o art. 112, inciso II do CTN, em favor do sujeito passivo. Exigências canceladas.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre diferença tributável não declarada nos exercícios de 1996 e 1998, apuradas através de Conclusão Fiscal, para o que exige-se ICMS, MR e MI (20%), prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6763/75.

Versa também sobre saídas e estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, pelo que exige-se ICMS, MR e MI prevista no art. 55, inciso II da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6763/75; entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, exigindo-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXII da Lei nº 6763/75 e saídas de mercadorias abaixo do custo, pelo que exige-se ICMS e MR. Irregularidades apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD), promovido para o período de 01/01/99 a 07/10/99.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 238/247), por intermédio de procurador regularmente constituído, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco apresenta a manifestação de fls. 262/264, refutando as alegações da defesa, requerendo a improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal determina a realização de *Despacho Interlocutório* de fls. 267, que resulta na juntada de documentos de fls. 270/281, e a efetivação de *Diligência* de fls. 282 (abertura de "vista" ao fiscal autuante), que ocasionou a manifestação do Fisco às fls. 283.

Em atendimento ao referido interlocutório, foram anexadas as vias originais das DAMEFs relativas aos exercícios de 1996 a 1998, bem como a Autuada esclareceu a divergência entre os valores do "Estoque Final" de 1997, consignados às fls. 252 e 257 dos autos (prevalecendo o valor equivalente a R\$ 90.160,00 – fls. 243, 252, 269 e 271).

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 284/293, opina pela procedência parcial do lançamento.

---

### **DECISÃO**

#### **DA PRELIMINAR**

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

Ao contrário do entendimento da Impugnante, a peça fiscal em comento contém todos os elementos necessários para se determinar, com precisão, a natureza das infrações (*“entradas, saídas e estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, e saídas abaixo do custo, apurados mediante LQFD”*; *“saídas de produtos sem documento fiscal, constatadas através de Conclusão Fiscal”*), e a pessoa do infrator, em consonância com as disposições contidas nos Artigos 57 e 58 da CLTA/MG, mostrando-se incabível a nulidade por ela pretendida.

Não se concebe, também, os embates da Autuada referentes à utilização de “alíquotas cheias” em tais levantamentos, ignorando-se seu enquadramento no MICROGERAES (ocorrido somente a contar de 01/04/1998 - Consulta/SICAF em anexo), na medida em que, para a irregularidade cujo “fato gerador” deu-se anteriormente à data de 01/01/98, foi aplicada a “redução de 30% sobre o saldo devedor”, condizente com a sua condição de “Empresa de Pequeno Porte – Código 25”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(fls. 07), haja vista tal infração não ter sido contemplada pelas ressalvas contidas no Artigo 13, Anexo VIII, do RICMS/96 (efeitos de 01/08/96 a 31/12/97), “in verbis”:

“Art. 13 - As isenções e as reduções do imposto devido, previstas neste Anexo, bem como a modalidade de pagamento tratada no inciso II do artigo 3º, não se aplicam:

I - à saída de mercadoria adquirida com imposto pago por substituição tributária;

II - à saída de mercadoria com destino a não-consumidor final, quando sujeita à substituição tributária ou abrigada por diferimento;

III - ao recolhimento do imposto devido por terceiro, a que os contribuintes se achem obrigados, em virtude de substituição tributária, bem como em relação à mercadoria ou serviço recebido com diferimento;

IV - à obrigação de recolhimento do imposto resultante da aplicação de diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens ou mercadorias para consumo ou imobilização, ou na utilização de serviço iniciado em outra unidade da Federação e não vinculado a operação ou prestação subseqüentes;

V - à mercadoria existente em estoque por ocasião da baixa de inscrição.”

Quanto às notificações englobando períodos posteriores a 01/01/98, tem-se que a exclusão da aplicação dos benefícios do MICROGERAES, nas operações de “entradas, saídas e estoque desacobertados”, advém de dispositivo legal contido no próprio regime em questão – Artigo 30, Incisos VII, VIII, Anexo X, do RICMS/96 – Decreto n.º 39.394, de 19/01/98 (efeitos de 01/01/1998 a 31/03/2000), “in litteris”:

“Art. 30 - A modalidade de pagamento prevista neste Anexo não é aplicável:

(...)

VII - à aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal, ou com documento falso ou inidôneo;

VIII - à operação ou à prestação de serviço desacobertada de documento fiscal.”

### DO MÉRITO

O lançamento em tela foi lastreado no desenvolvimento de duas técnicas fiscais: **Conclusão Fiscal – Exercícios de 1996 a 1998 e Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – Período de 01/01/99 a 07/10/99**, previstas, respectivamente, nos Incisos I e III do Artigo 194, Parte Geral, do RICMS/96, “ipsis litteris”:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)”

Em tais procedimentos, houve o confronto da movimentação de “entradas” e “saídas” das mercadorias com os “estoques inicial e final”, relativos a cada exercício.

Sendo assim, mostra-se de grande relevância a “origem” e a “veracidade” dos dados considerados nos aludidos levantamentos, de modo a evitar que os resultados apurados demonstrem um “quantum” incompatível com as efetivas irregularidades porventura praticadas.

No caso, considerou o Fisco como “inexistentes” (“zerados”) os Estoques Finais referentes aos exercícios de 1996, 1997 e 1998, pelo fato dos mesmos não terem sido lançados no livro próprio, fundamentando-se no descumprimento da obrigação acessória de escrituração do Registro de Inventário, estabelecida no Artigo 16, Inciso VI, da Lei nº 6.763/75, c/c Artigo 160, Inciso VI, Parte Geral, do RICMS/96, e atribuindo a tal interpretação uma “presunção legal *iuris et de iure*” (absoluta).

Tal entendimento foi duramente repudiado pela Impugnante, que alega ter o Fisco agido por “*suposição*” (e não por “*presunção legal*”), o que não possui nenhum respaldo fático e nem legal. Além disso, atesta que a existência dos estoques foi por ela comprovada, mediante a apresentação das DAMEFs (cópias às fls. 251/258 e originais às fls.270/281).

Ante o impasse então estabelecido, relevante discorrermos, inicialmente, sobre a “**presunção de legitimidade e de veracidade do ato administrativo**”.

Segundo ensina “Maria Sylvia Zanella Di Pietro” (Curso de Direito Administrativo – 12ª Edição – Editora Atlas S/A), o “*ato administrativo*” possui atributos, dentre outros, que o distinguem dos “atos de direito privado”: a presunção de legitimidade e de veracidade, onde:

“A **presunção de legitimidade** diz respeito à conformidade do ato com a lei; em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A **presunção de veracidade** diz respeito aos fatos; em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.”

(omissis)

“a presunção de veracidade inverte o ônus da prova; é errado afirmar que a presunção de legitimidade produz esse efeito, uma vez que, quando se trata de confronto entre o ato e a lei, não há matéria de fato a ser produzida; ...” (Grifamos)

O aludido efeito da presunção é impugnado por alguns autores, com razão, pois, “inverte-se, sem dúvida nenhuma, o ônus de agir, já que a parte interessada é que deverá provar, perante o Judiciário, a alegação de ilegalidade do ato; inverte-se, também, o ônus da prova, porém não de modo absoluto: a parte que propôs a ação deverá, em princípio, provar que os fatos em que se fundamenta a sua pretensão são verdadeiros; porém isto não libera a Administração de provar a sua verdade, tanto assim que a própria lei prevê, em várias circunstâncias, a possibilidade de o juiz ou o promotor público requisitar da Administração documentos que comprovem as alegações necessárias à instrução do processo e à formação da convicção do juiz.” (trecho extraído da referida obra – Curso de Direito Administrativo – “Grifo nosso”).

Buscando auxílio em tais ensinamentos, e considerando o disposto no Artigo 109 da CLTA/MG (“O Auto de Infração goza de presunção de legitimidade, que poderá ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo.”), não há como esquivar-se do fato da Impugnante ter informado, nas DAMEFs por ela apresentadas de forma tempestiva, os valores dos “Estoques Inicial e Final” dos exercícios de 1996 a 1998 (fls. 270/281), constituindo-se tal procedimento num meio de prova.

O Fisco, por sua vez, não instrui os autos com documentos ou informações que possam desabonar ou invalidar os referidos instrumentos comprobatórios da existência dos aludidos “estoques”.

Demais disso, ainda que a dessemelhança entre os valores lançados em tais documentos, como Estoque Final para o exercício de 1997 (DAMEF/1997 - EF = R\$ 2.100,00 - fls. 278; DAMEF/1998 - EI = R\$ 90.160,00 - fls. 271) - severamente criticada pelo Fisco (fls. 283) e justificada pelo patrono da Contestante como "erro formal" (fls. 269) - constitua indício de fraude fiscal, isto por si só é precário para se afirmar que este valor (um ou outro) não caracteriza a presença de "estoque de mercadorias" no estabelecimento do contribuinte àquela ocasião.

Prudente trazer-se à colação a lição de "Gustavo Miguez de Mello" (Caderno de Pesquisas Tributárias - Ed. Resenha Tributária - 1991 - Vol. 9º), a qual deixa claro que a ocorrência do ilícito fiscal não se prova com mero elemento indiciário:

"Como vimos, o indício não corresponde a uma prova da ocorrência do fato relevante à aplicação da lei. Ele configura com o fato relevante. O indício

deve ser, pois, provado e, se não for provado, não será sequer indício.

Se não houver conexão entre o indício e o fato relevante para aplicação da Lei Tributária, não se configurará o indício. É a partir do indício que se afirma a presunção (quando o legislador a cria ou quando for caso de presunção) **homini**, que leva a conclusão da ocorrência de outro fato, este último sim, mencionado na regra jurídica como requisito de sua aplicação."

Como se vê nos referidos documentos (DAMEFs de 1996, 1997 e 1998 - fls. 280, 278 e 270 - apresentadas em 31/03/97, 14/04/98 e 10/09/99, nessa ordem), sua entrega precedeu ao início da presente ação fiscal (TIAF nº 147.191 - fls. 02 - recebido em 14/09/1999). Assim, qualquer *indício* que possa existir em tais declarações, principalmente em decorrência da retificação de informações outrora apresentadas (substituição da DAMEF/1998 - fls. 270), deveria ter sido objeto, àquela oportunidade, de específica e oportuna verificação, o que não ocorreu. Pelo contrário, calou-se o Fisco frente à mencionada discrepância, acatando, ainda que tacitamente, o novo valor de estoque indicado pelo contribuinte.

Diante de tais circunstâncias, não obstante a "falta de escrituração do inventário relativo aos mencionados períodos" por parte da Autuada, obrigação esta prevista no Artigo 16, Inciso VI, da Lei nº 6.763/75, c/c Artigo 160, Inciso VI, Parte Geral, do RICMS/96, e tendo em vista a constatação de "saídas desacobertas de documento fiscal" (no valor de R\$ 78.650,79), por meio da Conclusão Fiscal desenvolvida para os exercícios de 1996 a 1998, ter sido motivada, sobretudo, pela utilização de estoques finais "zerados" para tais períodos, e

considerando que o LQFD, promovido pelo Fisco para o período de 01/01/99 a 07/10/99, teve como "ponto de partida" valores "zerados" de Estoque Inicial para cada mercadoria objeto de tal levantamento,

considerando que a presunção "*jures tantum*" adotada pelo Fisco – de "inexistência de mercadorias em estoque ao término dos exercícios de 1996, 1997 e 1998" – foi ilidida pelo sujeito passivo, que apresentou documentos que consignam a sua existência – DAMEFs anexadas às fls. 270/281, ainda que sem discriminar os produtos que o compõem;

considerando que o contribuinte exerceu, de fato, suas atividades mercantis nos exercícios de 1996 a 1998, conforme demonstra a movimentação de "Entradas" e "Saídas" de mercadorias em tais períodos (Anexo 2 - Relatório Fiscal Contábil – fls. 08);

considerando que, no contencioso administrativo, a "*verdade real ou material*" deve prevalecer sobre a "*verdade formal*" (Artigo 124, CLTA/MG);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando a impossibilidade de se verificar se o valor do “Estoque Final”, relativo ao exercício de 1998 (R\$ 86.700,00 = Estoque Inicial de 1999), engloba ou não mercadorias que não foram submetidas ao LQFD em evidência;

considerando que a DAMEF constitui-se em documento oficial instituído pelo Fisco – Artigo 153, Anexo V, do RICMS/96, e que as informações nela contidas englobam os dados referentes ao período de janeiro a dezembro de cada ano;

considerando a decisão proferida no Acórdão nº 104/99/6ª (cópia anexa), não obstante a distinção existente entre as técnicas fiscais de “Conclusão Fiscal” e de “Levantamento Quantitativo Financeiro Diário”, onde, na primeira, são considerados os valores monetários totais das “Entradas, Saídas e dos Estoques”, enquanto na última utiliza-se a movimentação, em quantidades, de cada mercadoria selecionada, entende-se que devam ser considerados os valores dos “estoques”, informados pela Impugnante nas DAMEFs anexadas às fls. 270/281, em ambos os procedimentos desenvolvidos pelo Fisco, de modo a alterar o crédito tributário em análise, ficando este assim recomposto:

### 1 – Conclusão Fiscal – Exercícios de 1996, 1997 e 1998:

Exercício	EI	Entradas (E)	EF (*)	Total (EI + E – EF)	Saídas c/ Nota Fiscal nº	Diferença
1996	71.804,44	116.068,35	84.100,00	103.772,79	99.395,49	4.377,30
1997	84.100,00	17.287,97	90.160,00	11.227,97	39.015,92	0,00
1998	90.160,00	27.799,30	86.700,00	31.259,30	22.518,68	8.740,62

(\*) EF = Estoque Final, obtido junto às DAMEFs de fls. 280 e 271.

#### - Saídas desacobertadas de documento fiscal:

⇒ Em 1996 = R\$ 4.377,30 x 87,94% = R\$ 3.849,40

⇒ Em 1998 = R\$ 8.740,62 x 16,04% = R\$ 1.401,99

⇒ Total ..... = R\$ 5.251,39

- OBS: Percentuais de “87,94%” e “16,04%”: proporções das “Saídas Tributadas” em relação às “Saídas Totais” (Anexo 2 - Relatório Fiscal Contábil – fls. 8).

#### • Demonstrativo do Crédito Tributário:

##### a) Dezembro de 1996:

- ICMS = 18% x R\$ 3.849,40 = R\$ 692,89 x 70% = R\$ 485,02

- MR = 50% x R\$ 485,02 = R\$ 242,51

- MI = 20% x R\$ 3.849,40 = R\$ 769,88

- Total ..... = R\$ 1.497,41

• OBS: Contribuinte enquadrado como “EPP – Código 25” em 31/01/96, sujeito à redução de 30% no saldo devedor (REMIPE – Anexo VIII do RICMS/96 -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto nº 38.104, de 28/06/96 – Artigo 6º, Inciso II, c/c Quadro III), visto que, na presente autuação, não foi promovido o “desenquadramento” previsto no Artigo 32, Inciso V e § 2º, da citada norma legal, bem como tal infração não figurava dentre as ressalvas contidas no Artigo 13 do mencionado Regulamento.

b) Dezembro de 1998:

- ICMS = 18% x R\$ 8.740,62 = R\$ 1.573,31
- MR = 50% x R\$ 1.573,31 = R\$ 786,66
- MI = 20% x R\$ 8.740,62 = R\$ 1.748,12
- Total ..... = R\$ 4.108,09

• **OBS:** Contribuinte enquadrado como “Microempresa – Código 31” em 30/03/98 (MICROGERAES – Decreto nº 39.394, de 19/01/98 – efeitos a contar de 01/04/98), não se aplicando tal regime às operações de “saídas desacobertadas de documento fiscal” – Artigo 30, Inciso VIII, Anexo X, do RICMS/96.

**2 – Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - 01/01/99 a 07/10/99:**

Em face da impossibilidade de se identificar, pelos documentos constantes nos autos, as mercadorias que compõem o Estoque Final de 1998, citado na DAMEF de fls. 270/273 (por “quantidade, espécie, marca, tipo, modelo, valor unitário, etc”), mostra-se prejudicada a manutenção do lançamento pertinente a tal levantamento.

Sendo assim, invoca-se a aplicação do disposto no Artigo 112, Inciso II, do CTN (*in dubio pro reo*), como solicitado pela Impugnante, e propõe-se a exclusão dos valores apurados no LQFD em pauta do crédito tributário ora discutido, resguardado ao Fisco o direito de refazer tal procedimento fiscal, caso julgar conveniente, mediante a utilização do estoque discriminado correspondente aos referidos produtos.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar integralmente as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal de fls. 284/292. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Roberto Bonato e, pela Fazenda Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciano Alves de Almeida e Mauro Rogério Martins (Revisor).

**Sala das Sessões, 09/04/01.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Luiz Fernando Castro Trópia**  
**Relator**

MLR/L