

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.841/08/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000157430-96  
Impugnação: 40.010122610-09  
Impugnante: MG Master Ltda  
IE: 062913554.01-59  
Proc. S. Passivo: Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE – PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR – MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL - CONTA MERCADORIA. Não obstante a conclusão fiscal constituir método tecnicamente idôneo para se verificar a regularidade das operações do Contribuinte, nos casos em que a empresa possua escrituração contábil regular, deve o Fisco indicar a escrituração errônea e/ou desclassificar a contabilidade da empresa e/ou demonstrar os motivos que o levou à escolha da técnica utilizada. Assim, a falta da exata descrição da irregularidade cometida pela Autuada e a sua natureza, em face da técnica escolhida, acarreta a nulidade do lançamento. Lançamento nulo. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos períodos de 01/01/2005 a 11/02/2005 e 12/02/2005 a 31/12/2005, apuradas mediante conclusão fiscal.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 168/190, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 209/216.

A Assessoria do CC/MG opina motivadamente pela improcedência do lançamento, conforme parecer de fls. 278/284.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, com alterações e acréscimos.

#### **Das preliminares**

##### **1 – Prova pericial**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acatou-se a proposição da Assessoria do CC/MG de indeferimento da prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, II, “a”, do RPTA/MG, uma vez que desnecessária para o deslinde da matéria.

**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;

### **2 - Falta da exata descrição da acusação fiscal e a sua natureza, decorrente da escolha da técnica utilizada para a lavratura do Auto de Infração**

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante conclusão fiscal (*Resultado da Conta Mercadorias*), procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, V, do RICMS/02.

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

(...)

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal.”

A conclusão fiscal em questão, efetuada nos períodos de 01/01/2005 a 11/02/2005 e 12/02/2005 a 31/12/2005, foi realizada na forma demonstrada no quadro abaixo, cujos dados foram extraídos dos levantamentos de fls. 08/09.

Período	EI (1)	Entradas (2)	EF (3)	CM (4)=(1)+(2)-(3)	Saídas (5)	Resultado (6)=(5)-(4)
01/01 a 11/02	25.738.545,00	17.515.264,84	17.000.010,96	26.253.798,88	15.723.644,42	-10.530.154,46
12/02 a 31/12	17.000.010,96	152.512.661,13	528.289,73	168.984.382,36	149.834.867,54	-19.149.514,82
<b>Totais</b>		<b>170.027.925,97</b>			<b>165.558.511,96</b>	<b>-29.679.669,28</b>

(1) - Estoque Inicial - (2) Entradas sem ICMS - (3) Estoque Final - (4) Custo das Mercadorias - (5) Saídas Declaradas sem ICMS

Considerando-se que o “Custo das Mercadorias Saídas” foi superior às saídas declaradas (*com emissão de notas fiscais*), o Fisco concluiu que a diferença apurada refere-se a saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal nos períodos acima indicados.

Como se trata do resultado da conta “Mercadorias” e tendo em vista a não-cumulatividade do ICMS, bem como as normas contábeis em vigor, no valor total das entradas e das saídas informados no quadro acima não consta o montante do ICMS, que é contabilizado como imposto recuperável nas entradas e como fator redutor das saídas totais (“*Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas ou Saídas*”).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A exclusão do ICMS, tanto nas entradas, quanto nas saídas, foi efetuada através das planilhas de fls. 10/22 e 23/35, respectivamente, cujos dados estão consolidados à fl. 36.

Os estoques inicial e final de cada período foram obtidos a partir dos seguintes documentos:

- 1) 01/01/2005 – Estoque Inicial: DAMEF (fl. 42);
- 2) 11/02/2005 – Estoque Final: Do “Ofício” e do “Relatório de Produtos Disponíveis – MG Master – Filial 05 – Posição em 11.02.2005” acostados às fls. 47/59;
- 3) 12/02/2005 – Estoque Inicial: Valor equivalente ao estoque final do dia 11/02/2005;
- 4) 31/12/2005 – Estoque Final: Registro de Inventário (fls. 60/91).

O valor do estoque **final** relativo ao dia 11/02/2005 e, por consequência, do estoque **inicial** do dia 12/02/2005, foram objeto de divergências entre a Impugnante e o Fisco pelas razões que serão a seguir explicadas.

O “Ofício” acostado à fl. 47, que teve como objetivo central oferecer bens em penhora para fins de parcelamento especial (180 meses) de crédito tributário **relativo a todos os estabelecimentos da empresa** (SBF Comércio de Produtos Esportivos Ltda., atual responsável de pelos débitos tributários estaduais lavrados em nome de MG Master Ltda. – fl. 219), tem o seguinte teor:

“EM CUMPRIMENTO AO QUE FICOU DECIDIDO E ACORDADO PELA COMISSÃO PARA CONCESSÃO DE PARCELAMENTO ESPECÍFICO, ESTAMOS, NESTA OPORTUNIDADE, PASSANDO ÀS SUAS MÃOS O CD ANEXO, ONDE SE ENCONTRA GRAVADA A **RELAÇÃO DAS MERCADORIAS CONSTANTES DOS ESTOQUES DE NOSSA EMPRESA**, ORA OFERECIDOS EM PENHORA.

PEDIMOS VÊNIA PARA, UMA VEZ MAIS, INFORMAR QUE CONTINUAMOS AGUARDANDO AS PROVIDÊNCIAS DESSA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA PARA QUE POSSAMOS IMPLEMENTAR DEFINITIVAMENTE O PARCELAMENTO NOS TERMOS EM QUE DOI DEFERIDO.

ATENCIOSAMENTE,

MG MASTER LTDA.” (G.N.)

Observe-se que, ao serem relacionados bens em penhora, foi feita menção a mercadorias **constantes dos estoques** da **empresa**, expressão que não se confunde, a princípio, com o estoque da filial autuada no dia 11/02/2005.

O Fisco, porém, entende que a relação em apreço refere-se, efetivamente, ao estoque de mercadorias do estabelecimento autuado (Filial 05), afirmando que ela contém a perfeita identificação do estabelecimento a que pertence (Filial 05), sendo absolutamente improcedente, no seu entender, a dúvida levantada de que tal relação poderia incluir mercadorias de outros estabelecimentos.

Prosseguindo, afirma o Fisco que “se a relação foi apresentada como garantia real para obtenção de um parcelamento fiscal, definitivamente não poderia incluir bens de outros, pois afinal, isso colocaria sob suspeita os procedimentos e as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*condições em que foi autorizado o parcelamento, o que não se pode cogitar, nem por hipótese”.*

Há que se destacar, no entanto, que não há impedimento legal para que uma empresa ofereça bens em penhora, pertencentes a um, dois ou todos os seus estabelecimentos, principalmente para fins de garantia de parcelamento fiscal de créditos tributários vinculados à empresa como um todo.

A própria Lei 6763/75, no § 2º, do art. 24, estabelece que “*todos os estabelecimentos do mesmo titular serão considerados em conjunto, para efeito de responder por débito do imposto, acréscimos de qualquer natureza e multas*”. É a solidariedade de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica para com o débito tributário.

Neste sentido, muito embora conste na relação acostada às fls. 48/59 a razão social do estabelecimento autuado (*MG Master – Filial 05*), não há como se ter certeza se os produtos se tratam, efetivamente, do estoque do estabelecimento em 11/02/2005 ou se a relação se refere a produtos disponibilizados para penhora, pertencentes a um ou mais estabelecimentos da mesma empresa.

Se levados em consideração apenas esses elementos, seria aplicável ao caso dos autos o disposto no art. 112, II, do CTN, com o conseqüente cancelamento das exigências fiscais, face às dúvidas sobre a natureza do relatório em apreço.

Essas dúvidas, no entanto, podem ser afastadas mediante uma simples adequação da conclusão fiscal, restringindo-a a um único período, **equivalente a todo o exercício de 2005**, conforme abaixo demonstrado, excluindo-se, assim, o estoque relativo ao dia 11/02/2005, assim como as dúvidas a ele relativas.

Período	EI (1)	Entradas (2)	EF (3)	CM (4)=(1)+(2)-(3)	Saídas (5)	Resultado (6)=(5)-(4)
01/01 a 11/02	25.738.545,00	17.515.264,84	17.000.010,96	26.253.798,88	15.723.644,42	-10.530.154,46
12/02 a 31/12	17.000.010,96	152.512.661,13	528.289,73	168.984.382,36	149.834.867,54	-19.149.514,82
<b>Totais</b>		<b>170.027.925,97</b>			<b>165.558.511,96</b>	<b>-29.679.669,28</b>
01/01 a 31/12	25.738.545,00	170.027.925,97	528.289,73	195.238.181,24	165.558.511,96	<b>-29.679.669,28</b>

(1) - Estoque Inicial - (2) Entradas sem ICMS - (3) Estoque Final - (4) Custo das Mercadorias - (5) Saídas Declaradas sem ICI

Vê-se que o resultado da conta “Mercadorias”, com a conclusão fiscal efetuada no período de 01/01/2005 a 31/12/2005, é exatamente o mesmo da conclusão original (*subdivida em dois períodos*), sem o inconveniente da utilização do suposto estoque referente ao dia 11/02/2005.

A única conseqüência é que o ICMS passaria a ser exigido exclusivamente no mês de dezembro de 2005 (*deslocamento das exigências para o fim do exercício – procedimento mais favorável ao contribuinte*), enquanto que no levantamento original as exigências recaíam sobre dois períodos, quais sejam, fevereiro e dezembro de 2005.

Não obstante, o feito fiscal enfrenta outra barreira, em tese intransponível, pois o estabelecimento autuado possui escrita contábil (*centralizada*), conforme informação contida na DAMEF relativa ao exercício de 2004 (*fl. 43*), ratificada pelo Fisco à fl. 06, item “3”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, deve ser analisada a possibilidade e a eficácia do roteiro denominado conclusão fiscal em empresas que possuem escrita contábil.

Diversas decisões deste órgão julgador administrativo afastam a possibilidade da utilização da conclusão fiscal em casos da espécie, podendo ser citados, a título de exemplo, os Acórdãos nº. 883/99/5<sup>a</sup>, 375/00/6<sup>a</sup> e 13.448/99/2<sup>a</sup>, abaixo integral ou parcialmente reproduzidos:

### **ACÓRDÃO: 883/99/5<sup>a</sup>**

#### **EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - PROCEDIMENTO FISCAL TECNICAMENTE IDÔNEO LEVADO A EFEITO ATRAVÉS DE DADOS EXTRAÍDOS DA DECLARAÇÃO ANUAL DO MOVIMENTO ECONÔMICO E FISCAL - DAMEF - PRESTADA PELO CONTRIBUINTE, DONDE SE EVIDENCIA A SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL E SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO. ENTRETANTO, DIANTE DOS DOCUMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS RESTOU CLARIFICADA A ESCRITURAÇÃO REGULAR (CONTÁBIL) DO CONTRIBUINTE, FATO QUE DESCARACTERIZA A ACUSAÇÃO FISCAL.**

**IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.**

#### **DECISÃO**

A conclusão fiscal é um procedimento fiscal tecnicamente idôneo, extraordinário, excepcional, que alcança apenas situações especiais, ou seja, aquelas em que o Fisco não dispõe de meios legítimos para avaliar a real situação da Impugnante.

A escrituração contábil tem o propósito de demonstrar, com exatidão, a situação financeira e patrimonial da Autuada. Além disso, os registros contábeis retratam, passo a passo, a mutação patrimonial, bem como os fatos e os atos administrativos incorridos no desempenho da empresa.

O trabalho fiscal em questão, apesar de lançar mão de dados fornecidos pelo contribuinte através da DAMEF, é facilmente elidido quando posto em contraste com a escrituração regular da Notificada, devendo, portanto, não prevalecer.

Neste diapasão, já se pronunciou esta Casa através do Acórdão nº 9.158, de 05.05.77, desfavoravelmente à Fazenda Pública Estadual. É que não se deve desprezar a escrita regular para apurar o lucro com base, unicamente, nas despesas indispensáveis, posto que pode haver outras receitas operacionais ou não operacionais, que não derivam, obrigatoriamente, de vendas de mercadorias e que alteram de maneira significativa o resultado do período. O livro diário, revestido das formalidades legais faz prova juris tantum dos lançamentos nele encerrados, cabendo ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco, desclassificá-los, demonstrando com provas robustas, essas inexatidões e inverdades.

Se assim não procede, labora em equívoco o Fisco.

---

### **ACÓRDÃO: 375/00/6ª**

#### ***EMENTA***

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - APURAÇÃO ATRAVÉS DE CONCLUSÃO FISCAL, UTILIZANDO DADOS EXTRAÍDOS DA DAMEF E LIVRO DE INVENTÁRIO, INDUZINDO A CONSTATAÇÃO DE SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO TECNICAMENTE IDÔNEO, NOS TERMOS DO ART. 838, INCISO V, DO RICMS/91, PORÉM, NÃO APLICÁVEL A CONTRIBUINTE QUE POSSUI ESCRITA CONTÁBIL REGULAR. CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS. IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.**

#### ***DECISÃO***

(...)

Com efeito, a diferença apurada no trabalho fiscal não permite, sem uma análise mais criteriosa, inferir que ocorreram saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Caberia ao Fisco, no intuito de provar as suas alegações, buscar outros elementos que corroborassem a imputação. Tal suporte poderia ser certamente extraído da escrita comercial da Impugnante.

(...)

Destarte, o que se observa no trabalho fiscal é que a técnica empregada, muito embora prevista na legislação tributária, em face das circunstâncias mencionadas não logrou obter o resultado pretendido, qual seja, demonstrar a saída de mercadorias desacobertas.

(...)

Assim sendo, como não restaram inequivocamente caracterizadas as infrações à legislação tributária, devem ser canceladas as exigências fiscais constantes do Auto de Infração.

---

### **ACÓRDÃO 13.448/99/2ª**

#### ***EMENTA***

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - NÃO OBSTANTE A CONCLUSÃO FISCAL CONSTITUIR MÉTODO TECNICAMENTE IDÔNEO PARA SE VERIFICAR A REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES DO CONTRIBUINTE, NOS CASOS EM QUE A EMPRESA POSSUA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL REGULAR, DEVE O FISCO INDICAR A ESCRITURAÇÃO ERRÔNEA E DESCLASSIFICAR A CONTABILIDADE DA EMPRESA. VERIFICADO A**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### OCORRÊNCIA DE IMPERFEIÇÕES TÉCNICAS NAS CONCLUSÕES EFETUADAS. EXIGÊNCIAS CANCELADAS.

Por outro lado, os muitos lançamentos aprovados pelo CC/MG com utilização da conclusão fiscal, o foram ao argumento de que a “Autuada não faz escrituração do livro Diário e do livro Razão segundo declaração da mesma [...]”, conforme se extrai, a título de exemplo, do voto proferido no Acórdão 17.464/07/2ª.

Também, existem trabalhos aprovados com a utilização de conclusão fiscal, onde o Fisco mostrou a imprestabilidade da escrita contábil-fiscal do Autuado.

Analisando-se superficialmente a autuação, há indícios de que a Impugnante operou em desacordo com a legislação tributária, no exercício de sua atividade comercial.

Todavia, os elementos contidos nos autos não permitem avançar além desse ponto, não se podendo afirmar, com absoluta certeza, se realmente ocorreu a infração tributária mencionada na acusação fiscal e, caso tenha ocorrido, qual a sua efetiva natureza.

A conclusão fiscal, destaque-se, é procedimento idôneo de que pode valer-se o Fisco para levantar as operações e prestações tributáveis praticadas pelos contribuintes do ICMS, autorizado pelo art. 194, V, do RICMS/02.

Ocorre, contudo, que sua prevalência demanda a pressuposição de ser baixa a confiabilidade de escrituração mercantil e fiscal do sujeito passivo e, sendo assim, os fatos contábeis efetivamente evidenciados, geradores de obrigações fiscais, que não foram oferecidos à tributação, poderiam emergir ante o confronto desses registros.

Tal assertiva, *in casu*, tornou-se de início inválida, uma vez que no caso presente não se rechaçou a regularidade da escrituração comercial da Impugnante.

Importante destacar que os fiscos de outras unidades da Federação comungam na interpretação retro exposta, havendo diversas decisões anulando os lançamentos na hipótese de utilização de conclusão fiscal, quando o contribuinte tem a escrita contábil regular. Neste sentido, veja-se.

ACÓRDÃO Nº 225/2006 – TO

EMENTA: LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS. É INAPROPRIADO PARA A EXIGÊNCIA DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS, PARA CONTRIBUINTE QUE POSSUI ESCRITA CONTÁBIL REGULAR. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

No Acórdão nº 398/2007 – TO, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais reformou decisão de primeira instância que havia aprovado o trabalho fiscal ao seguinte argumento:

“Levantamento da Conta Mercadoria – Conclusão Fiscal, possibilita detectar se o contribuinte que não mantém escrita contábil regular, registrou saídas de mercadorias tributadas em importância inferior à resultante da aplicação do percentual de lucro bruto previsto na [...]”. (g.n.)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão nº 545/2006 do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba teve a seguinte decisão:

**EMENTA: CONTA MERCADORIAS – IMPROPRIEDADE DA TÉCNICA DE FISCALIZAÇÃO** – SOMENTE EM CASOS ESPECIAIS É ADMITIDA A TÉCNICA DE FISCALIZAÇÃO “CONTA MERCADORIAS” NA ATIVIDADE INDUSTRIAL. HAVENDO IMPROPRIEDADE DA TÉCNICA DE FISCALIZAÇÃO, DÁ-SE A NULIDADE DA AUTUAÇÃO. MANTIDA DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. (G.N.)

No acórdão 188/2006 - PB, foi proferida a seguinte decisão:

**EMENTA: CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO CONFIRMADO** – AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DE OFÍCIO ACARRETA A NULIDADE DA AUTUAÇÃO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. (G.N.)

No acórdão retro citado, o Conselheiro relator deixou consignado em seu voto:

“A *quaestio jûris*, versa sobre a acusação de venda de mercadorias tributáveis desacompanhadas de documentação fiscal, detectada através do levantamento da **Conta Mercadorias**, no exercício de **2002**, resultante do encerramento de atividades da atuada”. (grifos do original)

Em que pese a diferença entre a legislação mineira e a dos estados acima citados, é importante salientar que as decisões dos Conselhos de Contribuintes e as legislações (de alguns estados, expressamente) fazem restrição quanto à aplicação de conclusão fiscal, valendo-se da conta mercadorias, para as empresas com escrita contábil regular.

Como dito acima, o Conselho de Contribuintes mineiro não discrepa. Recentemente no Acórdão 18.490/07/3<sup>a</sup>, embora o lançamento tenha sido julgado procedente, o Conselheiro Relator deixou consignado em seu voto:

“A Atuada foi por diversas vezes intimada a apresentar os arquivos magnéticos referentes ao registro tipo 74 (inventário), não cumprindo a obrigação, prevista no Anexo VII, do Regulamento do ICMS, prejudicando, dessa forma, a realização do procedimento de levantamento quantitativo de mercadorias”.

Como se vê, houve motivação adequada para a utilização da conclusão fiscal no caso concreto.

Entretanto, para o caso dos autos, mostram-se mais adequadas as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais da Paraíba, acórdãos acima citados, que julgaram nulos os Autos de Infração e, por consequência, os lançamentos neles veiculados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante ressaltar que o Acórdão 299/2004 – PB, além de julgar nulo o lançamento, de mesma natureza, trouxe expressamente, a título explicativo, “**a necessidade de refazimento do feito fiscal, garantindo ao tesouro estadual o recebimento do imposto que lhe é devido**”.

Ademais, a ausência no Auto de Infração da exata descrição da falta imputada à Autuada e a sua natureza, como demonstrou a Assessoria do CC/MG, com a conseqüente ausência de certeza do crédito tributário lançado de ofício, acarreta a nulidade do lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento anterior iniciado em 16/10/08, nos termos da Portaria nº 04, de 19/02/2001, pelo voto de qualidade, em declarar nulo o Auto de Infração. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e René de Oliveira e Sousa Júnior, que não o consideravam nulo. Assistiram ao julgamento a Dra. Natália Lo Buono Botelho e o Dr. Henrique Machado Rodrigues de Azevedo, representantes da empresa. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros supracitados, o Conselheiro Breno Frederico Costa Andrade.

**Sala das Sessões, 05 de novembro de 2008.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Relator**

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

---

Acórdão:	18.841/08/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000157430-96	
Impugnação:	40.010122610-09	
Impugnante:	MG Master Ltda. IE: 062913554.01-59	
Proc. S. Passivo:	Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O Fisco constatou, por meio da conferência de livros e documentos fiscais, que, no exercício de 2005, nos períodos de 01/01 a 11/02 e 12/02 a 31/12, a Autuada promoveu a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurado através da Conclusão da Conta Mercadorias, conforme demonstrado nos Anexos I (fls. 10/22, II (fls. 23/35), III (fl. 36) e no demonstrativo “Resultado Operacional da Conta Mercadorias” (fls. 08/09), que integram o Auto de Infração.

Informa o Fisco, em sua bem fundamentada manifestação de fls. 209/216, o a seguir transcrito.

“A Impugnante explora a atividade comercial de calçados, roupas e artigos esportivos em geral. O estabelecimento autuado (filial 5) constituiu, até 2005, o seu principal centro de distribuição em Minas, ou seja, de lá eram expedidos os itens comercializados em suas filiais (15 lojas) de Belo Horizonte e Contagem.

O trabalho fiscal consistiu na verificação da conta mercadorias conforme o demonstrativo “resultado operacional da conta mercadoria” fundamentada nas informações extraídas dos seguintes livros e documentos fiscais: Declaração Anual de Movimento Econômico e Fiscal – DAMEF, referente ao exercício de 2004; livro Registro de Inventário referente exercício de 2005; relação de mercadorias disponíveis em estoque no estabelecimento em 11 de fevereiro de 2005 (protocolizada na AF/BH-2 em 07 de março de 2005) e livros fiscais Registro de Entrada, Registro de Saída e Registro de Apuração de ICMS. Com base nessas informações o levantamento fiscal revelou, sem qualquer margem de dúvida, que o contribuinte, no exercício de 2005, promoveu a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme demonstrativos de fls. 08 e 09 do PTA.

Na Impugnação, a empresa não levanta dúvida sobre o roteiro de fiscalização utilizado, mas desqualifica a relação de mercadorias disponíveis em estoque, em 11 fevereiro de 2005, sob o argumento de que aquela declaração fora prestada ao Fisco para atender à finalidade de obter o deferimento da Comissão “Minas em dia” a pedido de parcelamento de crédito tributário. De fato, no contexto desse projeto implementado pela SEF/MG para recuperação do crédito tributário, o contribuinte requereu parcelamento do crédito tributário de todos os seus estabelecimentos, o que foi concedido em condições especiais de tempo (180 meses) e garantia (relação de mercadorias em estoque). A relação de estoque, como consta arquivada nos PTA de parcelamento, na AF/BH-2, foi, espontaneamente, apurada e oferecida pela Impugnante à Fazenda Estadual como garantia do cumprimento da obrigação que ela estava assumindo e serviu para garantir um crédito tributário no montante aproximado de 28 milhões de reais, naquele momento. Portanto não é minimamente admissível o argumento da defesa de que a relação de estoque não se prestaria à finalidade que lhe foi dada pelo Fisco.

Como documento fiscal hábil, ainda que não decorra de um levantamento obrigatório nos termos do anexo V, do RICMS, ainda que tenha ocorrido no mês de fevereiro, ou seja, fora do calendário tributário de Minas Gerais, a relação de estoque é documento fiscal e se presta a todos os fins que lhe queira dar a Fazenda Pública, seja ao levantamento fiscal levado a efeito por meio do Auto de Infração nº 01.00015740.96 como poderia também, em caso de inadimplência do parcelamento, ser objeto de execução da garantia.

A Lei 6763/75 prevê em seu artigo 16, inciso XII, que o Fisco pode realizar a contagem física de mercadoria no estabelecimento de contribuinte, em qualquer momento, situação em que cabe ao contribuinte acompanhar, fazendo as anotações que julgar convenientes. No caso em exame, nem coube ao Fisco o levantamento físico do estoque, foi o próprio contribuinte quem o apurou e voluntariamente o entregou à Administração Fazendária para garantir um benefício que estava requerendo e efetivamente recebeu.

De forma mais detalhada, dispõe o RICMS/02, em seu artigo 194, que o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, como o levantamento quantitativo-financeiro (inciso III), a conclusão fiscal (inciso V), o exame de elementos de declaração nos quais conste a existência de mercadoria susceptível de constituir objeto de operação tributável (inciso VII), entre outros, para apurar as operações realizadas pelo sujeito passivo. Nesse sentido, é evidente que o trabalho fiscal, quanto à previsão legal, no que se refere ao método e também ao resultado é absolutamente certo e líquido.

Além disso, é importante destacar que a relação de estoque (fls. 48 e seguintes do PTA) contém a perfeita identificação do estabelecimento a que pertence: MG MASTER LTDA. FILIAL 5. Essa identificação é a utilizada pela Impugnante nas suas notas e livros fiscais. Portanto, é absolutamente improcedente a dúvida levantada de que tal relação poderia incluir mercadorias de outros estabelecimentos. Não inclui. A referida relação está identificada, as mercadorias estavam em estoque no

estabelecimento fiscalizado, que era, na época, o centro de distribuição da empresa em Minas (filial 5), localizado na rua Bonfim, em Belo Horizonte.

Na verdade, se a relação foi apresentada como garantia real para a obtenção de um parcelamento fiscal, definitivamente não poderia incluir bens de outros, pois afinal, isso colocaria sob suspeita os procedimentos e as condições em que foi autorizado o parcelamento, o que não se pode cogitar, nem por hipótese.”

Acrescente-se à manifestação do Fisco algumas observações extraídas do próprio PTA ao se analisar os documentos por ele utilizados.

No “Relatório de Produtos Disponíveis”, relação de mercadorias em estoque em 11/02/2005, que a Autuada ofereceu como garantia real para obtenção de parcelamento fiscal, pode-se observar a discriminação de mercadorias em quantidades pequenas e em valores unitários muito baixos, o que leva à conclusão de que era todo o seu estoque. Não pode ser aceita a tese de que tal relação contempla mercadorias de outros estabelecimentos seus porque, se assim fosse, para que fossem aceitas como garantia, ter-se-ia, obrigatoriamente que discriminar onde tais mercadorias estavam depositadas e onde poderiam ser encontradas.

Os valores dos inventários são compatíveis com a conclusão de tratar-se de todo o estoque deste estabelecimento autuado, veja-se:

- dados da DAMEF/2004 entregue em 26/06/2005 (fl. 43):

estoque inicial (01/01/2004) – R\$ 305.242,00;

**estoque final (31/12/2004) – R\$ 25.738.545,00;**

**- estoque existente em 11/02/2005 – R\$ 17.000.010,96 (fl. 58);**

- estoque existente em 31/12/2005 – R\$ 528.289,75 (fl. 90).

Desse modo, pelo acima exposto, pode-se concluir, com certeza, que tem razão o Fisco em utilizar o “Relatório de Produtos Disponíveis”, relação de mercadorias em estoque em 11/02/2005, que a Autuada ofereceu como garantia real para obtenção de parcelamento fiscal, como todo o estoque de mercadorias do estabelecimento ora autuado, naquele dia.

Também razão assiste ao Fisco em utilizar o procedimento fiscal previsto no artigo 194, inc. V, do RICMS/02, Conclusão Fiscal, procedimento tecnicamente idôneo. Não há na legislação nenhuma proibição a que seja utilizado em qualquer circunstância. No presente caso, o que se tem é uma Conclusão da Conta Mercadorias, onde o Fisco apura o resultado operacional da conta mercadorias, conforme demonstrado às fls. 08/09. Pode-se observar que não há inclusão de qualquer despesa obrigatória do estabelecimento (despesas com pessoal, água, luz, telefone, etc.) e tampouco qualquer margem de agregação de valor, o que seria perfeitamente aceitável. A não inclusão destas parcelas milita a favor da Autuada, na medida em que diminui sensivelmente o valor de mercadorias saídas sem documentação fiscal.

A mera alegação de existência de escrita comercial não é suficiente para impedir a utilização do procedimento idôneo “Conclusão Fiscal”: é necessário que a Autuada traga ao processo comprovação, pela sua escrita comercial, de como financiou

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

tamanho prejuízo na sua conta mercadoria, a comprovar que o Fisco não poderia utilizar aquele procedimento uma vez que comprova a origem de tal prejuízo, o que não aconteceu.

Desse modo, diante do acima exposto, não vejo como declarar nulo o Auto de Infração, posto que fundado em procedimento tecnicamente idôneo, apropriado para a situação fática posta.

**Sala das Sessões, 05 de novembro de 2008.**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Conselheiro**

CC/MG

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

---

Acórdão:	18.841/08/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000157430-96	
Impugnação:	40.010122610-09	
Impugnante:	MG Master Ltda	
	IE: 062913554.01-59	
Proc. S. Passivo:	Henrique Machado Rodrigues de Azevedo/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos períodos de 1º de janeiro a 11 de fevereiro de 2005 e 12 de fevereiro a 31 de dezembro de 2005. O Fisco chegou a esta imputação fiscal por meio de conclusão da conta mercadoria e do resultado operacional.

Exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei n.º 6.763/75.

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo. Para tanto formula o quesito de fl. 179.

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.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão

Ademais, pode-se presumir, que o pedido na autuação impugnada tem como finalidade, a extensão de prazo para beneficiar a Impugnante como já visto em provimento anterior: “*Convencendo-se o magistrado, da desnecessidade da prova pericial requerida, para a formação de sua convicção pessoal acerca da lide, deve*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*indeferir a sua realização, principalmente quando a finalidade da pretensão é meramente protelatória (Processo Número: 2.0000.00.425505-4/000(1)Relator: Antônio Sérvulo”, TJMG)” assegurado nos termos do artigo 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008:*

“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;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

.....”

Não bastassem todos estes fundamentos tem-se no caso em tela que o quesito apresentado pela Impugnante poderia ter sido por ela própria respondido uma vez que todos os documentos que subsidiaram a elaboração dos demonstrativos que a Impugnante requer o refazimento são de sua própria autoria.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supável por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Relativamente à preliminar de nulidade do lançamento tem-se que a presente autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante conclusão fiscal (*Resultado da Conta Mercadorias*).

Antes mesmo de se adentrar à análise do mérito da exigência cumpre verificar a questão levantada de regularidade do procedimento fiscal e da própria autuação sob a ótica da questão preliminar. Sendo assim, é necessário perquirir se o presente lançamento atendeu a todos os requisitos impostos para a validade do ato administrativo que é e, se atendeu aos ditames constitucionais da ampla defesa e do contraditório que devem também ser observados na esfera administrativa.

Assim, inicialmente questiona-se se a autuação fiscal cumpriu todos os requisitos exigidos pela legislação de regência.

A Constituição Federal de 1988 prevê a obrigatoriedade de se conceder aos acusados e litigantes em geral (seja na esfera administrativa, seja na judicial) a mais ampla defesa, com os recursos a ela inerentes, assegurando-lhes o devido processo legal

e garantindo-lhes, outrossim, o direito ao contraditório, conforme dispõe o artigo 5º, incisos LIV e LV.

Assim, correto está o entendimento quanto a garantia da ampla defesa e do contraditório no julgamento ainda que no âmbito administrativo. Entretanto, como se verá a seguir, no caso vertente, o amplo direito de defesa encontra-se plenamente assegurado e garantido.

No presente processo verifica-se que a Fiscalização cumpriu todos os requisitos ditados pela legislação tributária de forma a assegurar a validade de seu ato.

Os dispositivos legais infringidos e o que comina a penalidade foram capitulados corretamente no Auto de Infração.

O Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008 determina os elementos que devem constar no Auto de Infração para sua plena validade, *in verbis*:

**“SEÇÃO III  
DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;  
.....

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

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;
- VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

.....  
Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

.....”  
Da análise dos dispositivos regulamentares acima transcritos é possível verificar que o presente Auto de Infração atende de forma regular e plena aos mandamentos ali insculpidos.

Portanto, o Auto de Infração contém todos os elementos necessários, com o propósito de compor o processo com a verdade material, para que se determine com segurança a natureza da infração imputada e a pessoa do infrator.

Repita-se que, a citação dos dispositivos infringidos e cominativos das penalidades está correta, sendo que todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento, previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional e no artigo 89 do RPTA/MG, vigente no momento do presente julgamento, foram observados, não havendo nos autos qualquer evidência de cerceamento de defesa.

Portanto, é plena a validade do presente ato administrativo de lançamento que cumpriu e observou todos os pressupostos (também denominados requisitos ou condições) que poderiam, caso não estivessem presentes, viciá-lo ou mesmo torná-lo nulo.

Ademais, é inegável que o procedimento adotado pelo Fisco é tecnicamente idôneo e encontra-se previsto no artigo 194, inciso V, do RICMS/02, *in verbis*:

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

.....  
V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal.

.....”  
Poderia até se dizer que o feito fiscal é fundado em presunção. Entretanto, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;

- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos. Saber-se se o crédito tributário foi determinado em montante correto, se o cálculo foi feito acertadamente e se a penalidade proposta se adequa à conduta tipificada nos autos, é matéria a ser observada pelo julgador quando da análise do mérito das exigências.

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

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o Princípio da Estrita Legalidade ou da Tipicidade Cerrada pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

Pela análise do artigo 194 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, acima transcrito percebe-se que o mesmo contém hipóteses para aplicação da presunção legal nele ditada, dentre elas, a utilizada pela Fiscalização nos presentes autos.

Não restou evidenciado ter havido presunção fiscal, houve, sim, uma presunção fundada em norma legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não restou caracterizado cerceamento de defesa e a quebra do contraditório pleno, porquanto foram observadas, entre outras provas, as normas tributárias aplicáveis ao caso concreto.

Lembre-se que a conclusão fiscal em questão, efetuada nos períodos de 1º de janeiro a 11 de fevereiro de 2005 e 12 de fevereiro a 31 de dezembro de 2005, foi realizada na forma demonstrada no quadro abaixo, com dados extraídos dos levantamentos de fls. 08/09:

Período	EI (1)	Entradas (2)	EF (3)	CM (4)=(1)+(2)-(3)	Saídas (5)	Resultado (6)=(5)-(4)
01/01 a 11/02	25.738.545,00	17.515.264,84	17.000.010,96	26.253.798,88	15.723.644,42	-10.530.154,46
12/02 a 31/12	17.000.010,96	152.512.661,13	528.289,73	168.984.382,36	149.834.867,54	-19.149.514,82
<b>Totais</b>		<b>170.027.925,97</b>			<b>165.558.511,96</b>	<b>-29.679.669,28</b>

(1) - Estoque Inicial - (2) Entradas sem ICMS - (3) Estoque Final - (4) Custo das Mercadorias - (5) Saídas Declaradas sem ICMS

Com base nestes dados, considerando-se que o “Custo das Mercadorias Saídas” foi superior às saídas declaradas (*com emissão de notas fiscais*), o Fisco concluiu que a diferença apurada refere-se a saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal nos períodos de 1º de janeiro a 11 de fevereiro de 2005 e 12 de fevereiro a 31 de dezembro de 2005.

Ou seja, na forma estabelecida no artigo retro transcrito artigo 194 do Regulamento do ICMS de Minas Gerais.

Como se trata do resultado da conta “Mercadorias” e tendo em vista a não-cumulatividade do ICMS, bem como as normas contábeis em vigor, no valor total das entradas e das saídas informados no quadro acima não consta o montante do ICMS, que é contabilizado como imposto recuperável nas entradas e como fator redutor das saídas totais (“*Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas ou Saídas*”).

A exclusão do ICMS, tanto nas entradas, quanto nas saídas, foi efetuada através das planilhas de fls. 10/22 e 23/35, respectivamente, cujos dados estão consolidados à fl. 36.

Os estoques inicial e final de cada período foram obtidos a partir dos seguintes documentos:

- 1) 01/01/2005 – Estoque Inicial: DAMEF (fl. 42);
- 2) 11/02/2005 – Estoque Final: Do “Ofício” e do “Relatório de Produtos Disponíveis – MG Master – Filial 05 – Posição em 11.02.2005” acostados às fls. 47/59;
- 3) 12/02/2005 – Estoque Inicial: Valor equivalente ao estoque final do dia 11/02/2005;
- 4) 31/12/2005 – Estoque Final: Registro de Inventário (fls. 60/91).

O valor do estoque **final** relativo ao dia 11 de fevereiro de 2005 e, por consequência, do estoque **inicial** do dia 12 de fevereiro de 2005, foram objeto de divergências entre a Impugnante e o Fisco.

O “Ofício” acostado à fl. 47, que teve como objetivo central oferecer bens em penhora para fins de parcelamento especial (*180 meses*) de crédito tributário

**relativo a todos os estabelecimentos da empresa** (*SBF Comércio de Produtos Esportivos Ltda., atual responsável de pelos débitos tributários estaduais lavrado em nome de MG Master Ltda. – fl. 219*), tem o seguinte teor:

“Em cumprimento ao que ficou decidido e acordado pela Comissão para Concessão de Parcelamento específico, estamos, nesta oportunidade, passando às suas mãos o CD anexo, onde se encontra gravada a relação das mercadorias constantes dos estoques de nossa empresa, ora oferecidos em penhora.

Pedimos vênias para, uma vez mais, informar que continuamos aguardando as providências dessa Administração Fazendária para que possamos implementar definitivamente o parcelamento nos termos em que foi deferido.

Atenciosamente,

MG Master Ltda.” (grifos não constam do original)

Observe-se que, ao serem relacionados bens em penhora, foi feita menção a mercadorias constantes dos estoques da empresa, expressão que não se confunde, a princípio, com o estoque da filial autuada no dia 11 de fevereiro de 2005.

O Fisco, porém, entende que a relação em apreço refere-se, efetivamente, ao estoque de mercadorias do estabelecimento autuado (*Filial 05*), afirmando que ela contém a perfeita identificação do estabelecimento a que pertence (*Filial 05*), sendo absolutamente improcedente, no seu entender, a dúvida levantada de que tal relação poderia incluir mercadorias de outros estabelecimentos.

Prosseguindo, afirma o Fisco que “*se a relação foi apresentada como garantia real para obtenção de um parcelamento fiscal, definitivamente não poderia incluir bens de outros, pois afinal, isso colocaria sob suspeita os procedimentos e as condições em que foi autorizado o parcelamento, o que não se pode cogitar, nem por hipótese*”.

Há que se destacar, no entanto, que não há impedimento legal para que uma empresa ofereça bens em penhora, pertencentes a um, dois ou todos os seus estabelecimentos, principalmente para fins de garantia de parcelamento fiscal de créditos tributários vinculados à empresa como um todo.

A própria Lei n.º 6.763/75, no § 2º, do artigo 24, estabelece que “*todos os estabelecimentos do mesmo titular serão considerados em conjunto, para efeito de responder por débito do imposto, acréscimos de qualquer natureza e multas*”.

Nesse sentido, muito embora conste na relação acostada às fls. 48/59 a razão social do estabelecimento autuado (*MG Master – Filial 05*), não há como se ter certeza se os produtos se tratam, efetivamente, do estoque do estabelecimento em 11 de fevereiro de 2005 ou se a relação se refere a produtos disponibilizados para penhora, pertencentes a um ou mais estabelecimentos da mesma empresa.

Note-se que este fato não inviabiliza a autuação do ponto de vista de acarretar sua nulidade. Entretanto, deveria ser observado pela Câmara de Julgamento ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

averiguar a certeza e liquidez do crédito tributário para sua manutenção ou não. Trata-se de matéria eminentemente de mérito.

Se levados em consideração apenas esses elementos, na análise do mérito, já seria aplicável ao caso dos autos o disposto no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional, com o conseqüente cancelamento das exigências fiscais, face às dúvidas sobre a natureza do relatório em apreço.

Essas dúvidas, no entanto, podem ser afastadas mediante uma simples adequação da conclusão fiscal, restringindo-a a um único período, equivalente a todo o exercício de 2005, excluindo-se, assim, o estoque relativo ao dia 11 de fevereiro de 2005, assim como as dúvidas a ele relativas.

Vê-se que o resultado da conta “Mercadorias”, com a conclusão fiscal efetuada no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005, é exatamente o mesmo da conclusão original (*subdivida em dois períodos*), sem o inconveniente da utilização do suposto estoque referente ao dia 11 de fevereiro de 2005.

A única conseqüência é que o ICMS passaria a ser exigido exclusivamente no mês de dezembro de 2005 (*deslocamento das exigências para o fim do exercício – procedimento mais favorável ao contribuinte*), enquanto que no levantamento original as exigências recaíam sobre dois períodos, quais sejam, fevereiro e dezembro de 2005.

Não obstante, já analisando a questão de mérito, o feito fiscal enfrenta outra barreira, em tese intransponível, pois o estabelecimento autuado possui escrita contábil (*centralizada*), conforme informação contida na DAMEF relativa ao exercício de 2004 (*fl. 43*), ratificada pelo Fisco à *fl. 06*, item “3”.

Nesse sentido, deve ser analisada a possibilidade e a eficácia do roteiro denominado conclusão fiscal em empresas que possuem escrita contábil.

Repita-se, há permissão para a utilização do roteiro da conclusão fiscal em tese, como já visto anteriormente, pelo que, em sede de preliminar, não se encontra inválido o lançamento. Observando as peculiaridades do caso concreto em seu mérito, é que se vislumbra a impropriedade para o caso concreto.

Como apontado pela Assessoria do Conselho de Contribuintes, diversas decisões deste órgão julgador administrativo afastam a possibilidade da utilização da conclusão fiscal em casos da espécie, podendo ser citados, a título de exemplo, os Acórdãos n.º. 883/99/5ª, 375/00/6ª e 13.448/99/2ª, que já estão reproduzidos, integral ou parcialmente, nos presentes autos.

Importante registrar que todas estas decisões citadas tratam da questão no mérito das exigências, não tendo afastado o feito fiscal em preliminar.

Assim, analisando-se o presente lançamento, há indícios de que a Impugnante operou em desacordo com a legislação tributária, no exercício de sua atividade comercial. Porém, os elementos contidos nos autos não permitem a exata apuração, com absoluta certeza, do montante.

A conclusão fiscal, repita-se pela importância, é procedimento idôneo de que pode valer-se o Fisco para levantar as operações e prestações tributáveis praticadas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelos contribuintes do ICMS, autorizado pelo artigo 194, inciso V, do RICMS/02. Por este motivo, não pode ser o feito fiscal cancelado preliminarmente sem apreciação do mérito.

Ocorre, contudo, que sua prevalência demanda a pressuposição de ser baixa a confiabilidade de escrituração mercantil e fiscal do sujeito passivo e, sendo assim, os fatos contábeis efetivamente evidenciados, geradores de obrigações fiscais, que não foram oferecidos à tributação, poderiam emergir ante o confronto desses registros.

Em face de todo o acima exposto e, tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, não vejo como declarar nulo o Auto de Infração, posto que fundado em procedimento tecnicamente idôneo. Entretanto, os motivos que ensejaram a nulidade por parte da decisão majoritária, seriam aqueles que levariam a improcedência do lançamento conforme a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes.

Portanto, apesar de acreditar estar o procedimento fiscal correto em sua forma e, portanto, não ser possível a declaração de sua nulidade em preliminar, se até o mérito chegasse, o feito fiscal não se sustentaria por não estar nele presentes os requisitos de certeza e liquidez do crédito tributário, afigurando-se o mesmo como insubsistente, devendo ser canceladas as exigências fiscais a ele relativas.

**Sala das Sessões, 05 de novembro de 2008.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**