

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.180/11/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000157477-09  
Impugnação: 40.10122646-44  
Impugnante: Globex Utilidades S/A  
IE: 056337676.21-05  
Proc. S. Passivo: Renato Cortes Neto/Outro(s)  
Origem: DF/Barbacena

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA E ESTOQUE DESACOBERTADO - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Imputação fiscal de entradas e estoques de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Apuração realizada pelo Fisco mediante levantamento quantitativo financeiro diário. Razões de defesa insuficientes para alterar o lançamento. Tendo em vista que as mercadorias estavam sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, corretas as exigências do ICMS/ST relativo às operações, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, § 2º e 55, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Imputação fiscal de entradas, saídas e estoques de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, ensejando a exigência do ICMS relativo às operações, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75. Apuração realizada pelo Fisco mediante levantamento quantitativo financeiro diário. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise da peça defensiva. Exigências fiscais parcialmente mantidas.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Mediante levantamento quantitativo financeiro diário, a Fiscalização imputou à Impugnante a realização de saídas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, ensejando a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75. Infração caracterizada. Exigência fiscal mantida.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de entradas, saídas e estoques de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

A imputação fiscal partiu do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD) nos exercícios fechados de 2004 a 2006.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º, e, 55, inciso II, alínea “a”.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 402/409, em síntese, aos argumentos seguintes:

- é uma tradicional e conceituada rede varejista que comercializa diversas máquinas, aparelhos, instrumentos e utensílios eletrodomésticos em geral, conforme revelam o seu estatuto social e o cartão de inscrição estadual anexos;
- no dia 26 de fevereiro de 2008, foi surpreendida ao receber o Auto de Infração em epígrafe, lavrado pela Fiscalização estadual;
- todavia, a autuação ora impugnada é manifestamente descabida, porquanto a Fiscalização incorreu em uma série de equívocos e omissões que impossibilitam o pleno exercício do direito de defesa, comprometendo, conseqüentemente, a liquidez e a certeza do crédito tributário;
- ao se analisar a capitulação legal e os quadros demonstrativos anexos ao PTA, constata-se a ocorrência de novas situações não mencionadas no relatório fiscal;
- nos anexos que integram o PTA não há qualquer esclarecimento e/ou segregação entre as operações submetidas ao regime de crédito e débito e aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária;
- o relatório fiscal limita-se, quando muito, a informar os valores do total das operações de entrada e saída desacobertadas, sem, em nenhum momento, discriminar o regime do ICMS aplicável a cada uma das operações questionadas;
- essa discriminação, totalmente ausente no PTA, é de suma relevância, já que no tocante ao regime de substituição tributária é sabido que o imposto é pago antecipadamente pelo substituto, de modo que nas operações de saída não há mais imposto a ser recolhido, pois o tributo anteriormente pago é definitivo;
- sem prejuízo da confusão praticada pela Fiscalização, constata-se também que o LQFD, em nenhum momento, aponta numericamente as divergências apuradas no estoque, restringindo-se a informar os montantes, em reais, das operações supostamente desacobertadas por código de mercadoria;
- essa metodologia adotada implica evidente cerceamento de defesa, na medida em que não tem como saber quantas operações, de fato, ocorreram sem documentação fiscal, assim como o período em que as mesmas ocorreram, até para que possa contrapor com argumentos e provas;
- verifica-se, ainda, a ocorrência de divergências na apuração do crédito tributário, visto que os valores informados no relatório fiscal e no LQFD são absolutamente divergentes;
- não há sequer certeza acerca do montante efetivo que lhe está sendo cobrado nesta autuação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conseqüentemente, é forçoso concluir pela nulidade absoluta da autuação;
- na remotíssima hipótese de ser ultrapassada a preliminar acima argüida, infere-se pela análise do relatório contido no PT A em referência que a Fiscalização presumiu que houve falta de recolhimento do ICMS;
- seus fornecedores, renomadas empresas, não remetem mercadorias sem emitir nota fiscal;
- apelando para o senso comum, causa espécie que a Fiscalização possa ter presumido que tenha promovido entradas, saídas, bem como mantido em estoque mercadorias desacobertas de documentação fiscal;
- contesta o valor arbitrado como possibilita o art. 54, § 2º do RICMS, mediante a apresentação de documentos aptos a desconstituir a pretensão fiscal;
- cita e transcreve o art. 149 do RICMS/02;
- acosta à presente peça defensiva cópia do extrato de movimentação de estoque de todo o período abrangido pela fiscalização, já que os documentos anexos ao PTA não demonstram, com clareza, a infringência mencionada no relatório fiscal e, da leitura desse documento, percebe-se que o levantamento realizado não reflete sua efetiva movimentação do estoque de mercadorias durante o período autuado;
- na verdade, o que se observa pela análise dos quadros demonstrativos elaborados pela Fiscalização (LQFD) é que não foram informadas as divergências numéricas na apuração do estoque, mas tão-somente as bases de cálculo das operações supostamente desacobertas de documentação fiscal;
- junta, por amostragem, relatórios de movimentação no estoque de determinadas mercadorias relacionadas no LQFD, de modo a demonstrar que as respectivas operações de entrada e saída foram devidamente acobertas;
- não obstante a absoluta falta de clareza do relatório fiscal, cumpre anexar, por amostragem, cópias das guias de recolhimento do ICMS/ST e das respectivas notas fiscais pertinentes ao período autuado, de forma a comprovar que tal imposto foi devidamente pago na forma da legislação aplicável;
- afigura-se descabida qualquer cobrança a título de ICMS/ST, visto que tal imposto foi pago antecipadamente;
- as supostas divergências apontadas pelo Fisco não decorrem de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas, mas, na verdade, decorrem, em alguns casos, de determinadas vendas em que a mercadoria é retirada da loja pelo próprio adquirente, no ato da entrega, mas que, por um equívoco de seu funcionário, é passada ao cliente mercadoria diversa da que foi adquirida, em relação ao tamanho, cor, ou alguma outra característica similar;
- diante da quantidade de operações realizadas, essas situações se repetem com alguma frequência, o que justifica parte das divergências apuradas;
- os elementos de prova ora acostados são tecnicamente idôneos para demonstrar o desacerto da Fiscalização no levantamento realizado em seu estoque, como evidencia o art. 194, incisos I e VII do RICMS/02;

- não podem vingar os acréscimos acessórios do Auto de Infração ora contestado, já que inexistente fundamento jurídico-legal para sustentar a exigência do crédito tributário lançado pela fiscalização estadual;

- a aplicação das multas e dos juros de mora só pode recair, a toda obediência, sobre crédito tributário exigível e impago, o que não é o caso dos autos.

Ao final, requer o conhecimento e provimento da presente impugnação, para o fim de julgar nulo o lançamento tributário ou, caso assim não se entenda, improcedente.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 685/692, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos argumentos seguintes:

- o pedido de cancelamento da peça fiscal mostra-se meramente protelatório, já que o Auto de Infração foi lavrado com a observância de todos os requisitos;

- a alegação da Impugnante de que não há esclarecimentos ou segregação das operações submetidas ao regime de substituição tributária cai no vazio conforme se pode verificar do levantamento efetuado pela Fiscalização;

- as bases de cálculo do imposto foram somadas distintamente, para cada situação tributária de entradas desacobertas e saídas sem notas fiscais;

- quanto à alegação de que no levantamento não foram apontadas numericamente as divergências apuradas no estoque da Autuada, deve ser ressaltado que o Resumo Geral do Levantamento Quantitativo, aponta numericamente as divergências apuradas no estoque sob a sigla QTD (quantidade) e os arquivos eletrônicos denominados MovimentoDiário2004.txt, MovimentoDiário2005.txt e MovimentoDiário2006.txt apresentados no formato "Bloco de Notas" e constantes do CD juntamente com todos os arquivos utilizados no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, dirimem quaisquer outras dúvidas que porventura ainda possam ocorrer em relação aos argumentos utilizados pela impugnante em sua peça de defesa;

- a alegação de que os valores informados no Relatório Fiscal e no LQFD são divergentes, mostra que a Impugnante não se preocupou em conferir o trabalho fiscal;

- os valores constantes do Relatório Fiscal Contábil exprimem a realidade do apurado pelo Fisco e são expressão real do Levantamento Quantitativo Aperfeiçoado elaborado pelo Auditor Fiscal, e como o próprio nome já diz, "Aperfeiçoado";

- a Autuada é uma renomada rede varejista e comercializa mercadorias de grandes marcas levando a crer seja pouco provável que grandes fornecedores remetam-lhe mercadorias sem a emissão de nota fiscal, mas a possibilidade não pode ser descartada, como sugere a Impugnante, sendo necessário um exame menos limitado;

- o levantamento promovido pela Fiscalização acusa a entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, que pode ocorrer de várias maneiras, inclusive vindo do fornecedor habitual sem a emissão do documento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não é próprio da Fiscalização agir com base em presunções, senão aquelas permitidas pela legislação, sendo que a autuação extrapola a situação da presunção, pois o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário é procedimento tecnicamente idôneo, conforme art. 194, inciso II do RICMS/02 e trata-se de técnica fiscal baseada em princípios matemáticos que apura a movimentação diária de mercadorias ocorrida no estabelecimento;

- a base de cálculo do imposto e das penalidades foi extraída dos documentos fiscais emitidos e declarados pela própria Impugnante, transmitidos via Sintegra;

- à Fiscalização não cabe concluir sem apurar;

- o Fisco trabalhou com o exercício fechado, ou seja, apurou as irregularidades descritas no Auto de Infração sem necessidade de realização de contagem física das mercadorias em estoque, valendo-se dos registros constantes nos livros Registro de Inventário (estoques inicial e final do Levantamento Quantitativo);

- tendo sido lavrado o Auto de Infração, e o Contribuinte tomando conhecimento da autuação, tem a oportunidade de defender-se e, apresentando provas pertinentes, modificar o entendimento do fiscal e do Conselho de Contribuintes mas, para tanto, é necessário juntar provas, o que não ocorreu;

- o Contribuinte juntou extenso relatório, no entanto, é inegável que este relatório não é documento autorizado pela Fiscalização, tendo sido "produzido" pelo próprio contribuinte e, dessa maneira, não é prova robusta para mudar o convencimento;

- o argumento usado pela Impugnante para justificar o "desencontro" entre as notas fiscais emitidas e a movimentação no estoque é pouco convincente e o exemplo dado é infeliz;

- a Impugnante se equivoca ao mencionar o art. 149 do RICMS/02 pois as situações ali elencadas são esclarecedoras e não limitadoras, não havendo que se enquadrar a autuação em nenhuma das três hipóteses aventadas em tal artigo;

- causa estranheza que a Autuada, para justificar divergências, assuma que os erros acontecem com bastante frequência e que, uma vez identificados, não sejam, de alguma forma, reparados, ainda que internamente;

- o Fisco não se recusa a analisar documento que faça prova a favor do Contribuinte e não contraria os preceitos do § 2º do art. 54 do RICMS/02;

- a multa e juros de mora encontram-se vinculados à exigência do ICMS e formalização do crédito tributário e estão previstos na Lei n.º 6.763/75.

Ao final, levando-se em consideração, acima de tudo, o caráter eminentemente protelatório da defesa apresentada pela Impugnante, pede pela aprovação da peça fiscal, considerando-se legítimo o crédito tributário.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG exara Despacho Interlocutório de fls. 699/701, considerando que o "CD" de fl. 15 contém todos os dados necessários para uma

avaliação crítica do levantamento quantitativo elaborado pelo Fisco, pois os arquivos eletrônicos nele contidos trazem informações relativas aos estoques inicial e final de cada produto objeto da autuação, além de indicar as entradas e saídas diárias, em ordem cronológica, e as irregularidades apuradas; considerando que a contestação de levantamento quantitativo somente se faz mediante indicação precisa dos erros detectados e/ou apresentação de novo levantamento evidenciando e justificando eventuais inconsistências no levantamento fiscal e tendo em vista a juntada aos autos dos documentos de fls. 423/605, para que a Impugnante prestasse as seguintes informações:

1) existe algum erro no tocante aos estoques inicial e final adotados pelo Fisco no levantamento realizado (nos aspectos quantitativo e/ou valorativo)?

2) há algum erro no levantamento elaborado pelo Fisco no tocante às notas fiscais de entradas e saídas de produtos (não inclusão ou inclusão indevida de algum documento fiscal ou de quantidades relativas às entradas ou às saídas)?

4) se uma ou mais respostas forem positivas, favor indicar e demonstrar os eventuais erros detectados.

Às fls. 702/703, a Assessoria do CC/MG também retorna os autos à origem considerando exemplos contidos no quadro de fl. 702 e que da análise dos dados constantes no "CD" (fl. 15) e daqueles relacionados às fls. 16/27, relativos aos exercícios de 2004, verifica-se, no tocante às entradas desacobertas apuradas, a existência de diferenças significativas entre os preços médios unitários (média ponderada referente às entradas) e o preço adotado para fins de obtenção da base de cálculo do imposto e dos demais acréscimos legais, para que o Fisco diligenciasse no seguinte sentido:

1) retificar os preços unitários adotados para cada produto objeto da autuação e por irregularidade apurada (Entrada S/NF, Saída S/NF, Estoque S/NF) ou justificar a base de cálculo utilizada, se a entender correta;

2) desmembrar os relatórios de fls. 16/85 em 03 (três) demonstrativos distintos/a saber: entradas desacobertas; estoque desacoberto e saídas desacobertas. Em cada um desses demonstrativos, informar o código do produto, sua descrição, a quantidade desacoberta (unidades do produto), preço unitário adotado, preço total (base de cálculo), situação tributária e o valor do ICMS exigido, se for o caso e, quanto ao preço unitário, indicar, para cada produto objeto da autuação, a origem ou o parâmetro utilizado para sua obtenção. Exemplo: Preço médio ponderado, Valor da aquisição mais recente, valor da última nota fiscal de saída, etc.

Às fls. 706/707 a Impugnante solicita dilatação do prazo para que possa se manifestar sobre as informações solicitadas, o que foi concedido conforme documento de fls. 710/712. Contudo, a Impugnante, mesmo tendo sido regularmente intimada, se mostrou inerte, não tecendo qualquer comentário sobre as questões a ela dirigidas, mesmo após o deferimento de seu requerimento de dilação de prazo para manifestar-se sobre o mencionado interlocutório (fls. 704/707 e 710/712).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco se manifesta às fls. 713/716 retificando o Demonstrativo do Crédito Tributário e, às fls. 717/790 junta um “CD” e quadros do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário.

Tendo em vista a juntada de novos levantamentos e considerando a reformulação do crédito tributário para menor, foi reaberto prazo para a Impugnante nos termos dos documentos de fls. 792/793.

Às fls. 794/795, o Fisco se manifesta solicitando a manutenção integral das exigências fiscais, nos termos da retificação por ele promovida.

A Assessoria de CC/MG se manifesta às fls. 796/807 opinando, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuado pelo Fisco às fls. 713/790 e para que seja adotada como base de cálculo, no tocante às mercadorias sujeitas à tributação normal pelo sistema débito e crédito, o preço médio ponderado das entradas desacobertas de documentação fiscal.

A Primeira Câmara, em sessão realizada em 15 de setembro de 2009, em preliminar e à unanimidade, tendo em vista as dúvidas levantadas na Impugnação e a arguição de cerceamento do direito de defesa, deliberou em abrir vista à Defendente, pelo prazo de impugnação, 30 (trinta) dias, da retificação ao Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 713/718 o que é cumprido conforme documentos de fls. 812/813.

A Impugnante volta a se manifestar às fls. 816/824, arguindo a nulidade da retificação do PTA.

Em manifestação de fls. 825/834 e conforme quadros de fls. 836/912, o Fisco promove a reformulação do crédito tributário na forma proposta pela Assessoria do CC/MG.

Novamente é concedida vista dos autos à Impugnante (fls. 916/918) que se manifesta às fls. 919/927 pedindo o reconhecimento da nulidade do lançamento ou, caso assim não se entenda, a improcedência da ação fiscal.

O Fisco também comparece novamente aos autos às fls. 929/942, pedindo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 943/953, reproduzido em vários pontos da decisão abaixo, opina, em preliminar, pela rejeição da preliminar arguida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências em relação à imputação fiscal de entradas, saídas e estoques de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

A Fiscalização chegou a esta imputação por meio da utilização da metodologia de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, realizado nos exercícios de 2004 a 2006.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso II, alínea “a”.

A multa isolada foi adequada ao disposto no § 2º do art. 55 da citada lei, na redação dada pela Lei n.º 15.956/05.

### **Das Preliminares:**

Antes de se adentrar na análise do mérito das exigências, cumpre verificar as questões preliminares levantadas pela Impugnante para requerer a nulidade do Auto de Infração.

Assim, primeiramente, tem-se os seguintes argumentos (fl. 405), *in verbis*:

(a) “a fiscalização não distingue/discrimina as operações sujeitas ao ICMS normal (crédito x débito) e aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária, tratando-as rigorosamente da mesma forma e dando a entender que a empresa, ao não emitir os documentos fiscais, teria também deixado de recolher o ICMS/normal e o ICMS/ST”;

(b) “o LQFD, em nenhum momento, aponta numericamente as divergências apuradas no estoque da autuada, restringindo-se a informar os montantes, em reais, das operações supostamente desacobertadas, por código de mercadoria”;

(c) “não há sequer certeza, por parte da autuada, acerca do montante efetivo que lhe está sendo cobrado nesta autuação, já que os valores relativos a entradas e saídas informados no relatório fiscal e no LQFD são totalmente divergentes, no que se refere aos exercícios de 2004 a 2006”.

No entanto, da análise dos dados contidos no “CD” acostado à fl. 15, bem como dos demais documentos anexados ao processo, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Observe-se, inicialmente, que o documento intitulado “Resumo Geral – Totais Base de Cálculo”, acostado às fls. 16/85, inerente ao levantamento quantitativo originalmente realizado, contém o “Código” do produto objeto do levantamento, a sua “Descrição”, o valor das “Entradas Desacobertadas” e das “Saídas Desacobertadas”, a “Situação Tributária na Entrada das Mercadorias” e a “Situação Tributária na Saída das Mercadorias”, sendo que estes últimos campos contêm a informação se as mercadorias são normalmente tributadas ou sujeitas à substituição tributária, com indicação da alíquota correspondente a cada produto.

Por outro lado, o “CD” acostado à fl. 15 contém todos os dados necessários para uma avaliação crítica do levantamento quantitativo elaborado pelo Fisco, pois os arquivos eletrônicos nele contidos trazem informações relativas aos estoques inicial e final de cada produto objeto da autuação, além de indicar as entradas e saídas diárias, em ordem cronológica, e as irregularidades apuradas.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à alegação de que “os valores relativos a entradas e saídas informados no relatório fiscal e no LQFD são totalmente divergentes, no que se refere aos exercícios de 2004 a 2006”, algumas considerações devem ser feitas.

Primeiramente, cabe destacar que todos os valores citados no relatório do Auto de Infração (fls. 04/05) são idênticos aos indicados nos quadros demonstrativos contidos no “Relatório Fiscal Contábil” de fls. 09/14, bem como aos montantes informados no “Levantamento Quantitativo Aperfeiçoado” relativo a cada exercício (fls. 16/85).

O levantamento de fls. 16/85 foi denominado pelo Fisco como “Aperfeiçoado” porque no “Resumo Geral” acostado às fls. 36/295, obtido a partir de arquivos eletrônicos entregues pela própria Impugnante, constavam “Códigos” e “Descrições” não correspondentes a mercadorias ou sem a correta identificação destas, tais como: “Despesas”, “Simples Remessa Partes e Peças”, “Devolução no Ato”, etc.

Os valores correspondentes aos citados códigos foram excluídos pelo Fisco do levantamento quantitativo final (fls. 16/85), denominado de “Aperfeiçoado” (ver fl. 14) exatamente por não conter itens ou códigos duvidosos informados nos arquivos eletrônicos da Impugnante.

Quanto à questão em apreço, o Fisco apresentou comentários detalhados.

Importante acrescentar que após a retificação do crédito tributário efetuada pelo Fisco os valores indicados no demonstrativo de fls. 713/716, no novo “CD” acostado à fl. 717 e no “Levantamento Quantitativo Retificado - Resumo Geral” sanaram as dúvidas que pudessem existir sobre o montante do crédito tributário exigido.

Em sua segunda manifestação nos autos, a Impugnante ainda arguiu a nulidade da retificação do crédito tributário procedida pelo Fisco.

Crucial destacar também que, ao contrário do alegado pela Defendente, a ocorrência de situações não previstas no relatório fiscal, não foi confirmada pela retificação de fls. 713/716.

A reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco, ao contrário do que pretende a Impugnante, trouxe maior certeza e liquidez aos valores exigidos no presente lançamento, reforçando sua consistência.

Acrescente-se que esta conclusão é permitida por estar-se aqui adotando o posicionamento de que o processo tributário administrativo trata-se verdadeiramente de um procedimento tendente a apurar os valores devidos ao estado e, nesta linha, pode ser adequado em seu desenrolar, respeitando os prazos de prescrição e decadência.

Este mesmo entendimento é compartilhado pelos diversos doutrinadores pátrios, dentre os quais cite-se:

“Em verdade, quando Administração e administrado discutem sobre o índice de procedência legal do lançamento efetuado, o que de fato acontece é a instalação de um procedimento administrativo, que pretende ser contraditório, propiciando à Fazenda Pública o controle de legalidade de seus próprios atos.”

(CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007. p. 439.)

“O procedimento administrativo de lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de: (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2004. p. 170-171. (grifos não constam do original))

Há que se destacar ainda que o lançamento em apreço foi formalizado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência (CLTA/MG, vigente à época da lavratura do Auto de Infração e RPTA/MG, atualmente em vigor), uma vez que contém descrição pormenorizada das irregularidades apuradas e a correta indicação dos dispositivos infringidos e das penalidades aplicadas.

Além disso, os documentos que integram o presente processo, cujas cópias foram devidamente entregues à Impugnante, contém todos os dados necessários para uma avaliação crítica do levantamento quantitativo elaborado pelo Fisco e das irregularidades dele derivadas.

Assim, a afirmação da Impugnante de que “*nos anexos que integraram o PTA original não havia qualquer esclarecimento ao contribuinte e/ou segregação entre as operações submetidas ao regime de débito e crédito e aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária*”, não se coaduna com a realidade, pois os quadros de fls. 16/85 (original), 718/790 (1ª retificação) e 839/912 (2ª retificação), intitulados “Resumo Geral - Totais Base de Cálculo”, demonstram exatamente o contrário.

A título de exemplificativo, os dados dos quadros de fls. 28 (levantamento original) e 851 (2ª retificação), relativos ao exercício de 2005, demonstram as ocorrências do levantamento quantitativo (entradas, saídas e estoques), com perfeita distinção entre as mercadorias sujeitas à substituição tributária e aquelas tributadas pelo sistema normal de débito e crédito.

Veja-se ainda, para que não paire qualquer dúvida sobre o assunto, as planilhas contendo o “Resumo Global” relativo às irregularidades apuradas com mercadorias sujeitas à substituição tributária, referentes aos exercícios de 2005 e 2006 (no exercício de 2004, não foram apuradas irregularidades em relação aos produtos sujeitos à ST), elaboradas pela Assessoria do CC/MG às fls. 954/964.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A alegação da Impugnante de que o LQFD, em momento algum, “apontou numericamente as divergências apuradas no estoque da Autuada, restringindo-se a informar os montantes, em reais, das operações supostamente desacobertadas, por código de mercadoria”, também não deve prosperar, face aos seguintes argumentos:

- o Resumo Geral do Levantamento Quantitativo (fls. 86/295), devidamente encaminhado ao contribuinte autuado, tanto de forma impressa como em arquivo eletrônico, aponta numericamente as divergências apuradas no estoque da Impugnante, através da coluna "BC - QTD" (base de cálculo e quantidade);

- os arquivos eletrônicos denominados MovimentoDiário2004.txt, MovimentoDiário2005.txt e MovimentoDiário2006.txt, constantes do CD acostado à fl. 15, juntamente com todos os arquivos utilizados no LQFD, devidamente entregues ao contribuinte juntamente com o Auto de Infração, afastam a hipótese de cerceamento de defesa, pois demonstram, produto por produto, dia-a-dia, as entradas e saídas ocorridas, em quantidades e valores, com o respectivo número de nota fiscal da operação, apontando, de forma correta, a entrada ou saída desacobertada, quando existente;

- os quadros intitulados "Resumo Geral - Totais Base de Cálculo", retificados às fls. 839/912, trazem o código do produto, sua descrição, a quantidade desacobertada (unidades do produto), preço unitário adotado, preço total (base de cálculo) e situação tributária (12%, 18%, 25% ou ST).

O argumento da Impugnante de que os valores informados no Relatório Fiscal e no LQFD seriam absolutamente divergentes, foram refutados pelo Fisco, nos seguintes termos:

"Os valores constantes do Relatório Fiscal Contábil (fls. 828 a 830) exprimem a realidade do apurado pelo Fisco e são expressão real do Levantamento Quantitativo Aperfeiçoado (fls. 839 a 912) elaborado pelo Auditor Fiscal, e como o próprio nome já diz.

"Aperfeiçoado" . Aperfeiçoado em relação ao Resumo Geral do Levantamento Quantitativo (Auditor Eletrônico) (fls. 86 a 295). Este último é o resumo geral do levantamento gerado pelo Sistema Auditor Eletrônico, em sua forma integral, nele constando Descrições de Produtos que não foram levados em consideração na concepção final do trabalho.

Como exemplo podemos citar: DESPESAS (fls. 86). SIMPLES REMESSA PARTES E PEÇAS (fls. 86), DEVOLUÇÃO NO ATO (fls. 86), ENERGIA (fls. 125), PRODUTO NÃO IDENTIFICÁVEL (fls. 128) e outros produtos com mesma nomenclatura e códigos distintos, como por exemplo, COMODA MOVAL FORTA M (fls. 244), os quais, a Fiscalização, para evitar equívocos, preferiu excluir do levantamento final denominado Levantamento Quantitativo Aperfeiçoado, daí decorrendo as diferenças apontadas pela impugnante em sua planilha de fls. 405." (Grifos Originais)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o exposto, não há como acolher a preliminar de cerceamento do direito de defesa, uma vez que os documentos constantes dos autos permitem à Impugnante uma plena compreensão dos ilícitos fiscais que lhe foram imputados.

A Impugnante alega ainda que as retificações promovidas no crédito tributário teriam origem em erro de direito, com alteração do critério jurídico inicialmente adotado, com ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional, impossibilitando a administração de exigir os fatos geradores ocorridos anteriormente à modificação do lançamento tributário, preservando, como isso, o princípio da proteção à confiança do contribuinte.

Há que se ressaltar, entretanto, que no caso dos autos não houve alteração do critério jurídico originalmente adotado pelo Fisco.

Nesse sentido, importante se mostra a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

..... Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, ao dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado". (G.N.)

No caso dos autos, mais especificamente em relação às retificações do crédito tributário, não houve qualquer alteração de critério jurídico.

As exigências fiscais sempre estiveram respaldadas nos mesmos dispositivos legais e nas mesmas irregularidades narradas no Auto de Infração originalmente formalizado.

Por oportuno, segue abaixo breve resumo das retificações efetuadas pelo Fisco:

### **1ª Retificação (fls. 713/790):**

- inclusão, por solicitação da Assessoria do CC/MG (Diligência de fls. 702/703), no quadro "Resumo Geral - Totais Base de Cálculo" (Resumo Aperfeiçoado -

fls. 16/85), de colunas específicas para cada tipo de irregularidade apurada nas entradas de mercadorias (Entradas e Estoques S/NF), pois, embora no quadro de fls. 86/295 houvesse essa separação, no "Resumo" de fls. 16/85 essa informação foi indicada de forma conjunta (Entradas S/NF + Estoques S/NF);

- correção de alguns valores digitados incorretamente no levantamento de fls. 16/85, bem como a retirada, como medida preventiva do Fisco, de alguns produtos do levantamento que se apresentavam com a mesma descrição, porém com códigos diferentes.

**2ª Retificação (fls. 825/912):**

- o Fisco promoveu nova retificação do crédito tributário, nos moldes sugeridos no parecer da Assessoria à fl. 805, apurando as bases de cálculo relativas às entradas desacobertadas, no tocante às mercadorias tributadas pelo sistema normal de débito e crédito, com base no preço médio ponderado, calculado mediante a divisão do montante das entradas no período pela quantidade das mercadorias entradas regularmente no estabelecimento.

Ressalte-se que ambas as retificações foram favoráveis à Impugnante, pois o crédito tributário remanescente sofreu redução em seu montante, o que pode ser verificado mediante o confronto dos valores discriminados às fls. 04 e 07 com os indicados às fls. 828/830 e 832/834.

Assim, rejeitam-se as prefaciais arguidas passando-se à análise da questão de mérito.

**Do Mérito**

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, realizado nos exercícios fechados de 2004, 2005 e 2006, de entradas, estoques e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso II, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75, esta última já adequada ao patamar previsto no § 2º, do mesmo dispositivo, com a redação dada pela Lei n.º 15.956/05.

O procedimento utilizado pelo Fisco para apuração das infrações praticadas pela Impugnante é tecnicamente idôneo e está previsto no art. 194, incisos II e III 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:

- .....
- II - levantamento quantitativo de mercadorias;
- III - levantamento quantitativo-financeiro.
- .....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos decorrem de técnicas matemáticas, com utilização dos documentos e lançamentos da escrita fiscal do contribuinte.

Assim, o levantamento quantitativo pode ser contraditado por meio da apresentação de provas objetivas que possam evidenciar erros no procedimento levado a efeito, ou seja, a contestação de levantamento quantitativo se faz mediante indicação precisa de eventuais erros detectados ou apresentação de novo levantamento evidenciando e justificando as diferenças encontradas.

Exatamente por esse motivo e considerando-se os documentos acostados pela Impugnante às fls. 423/557 (Registro de Inventário) e 559/605 (levantamento por amostragem), a Assessoria do CC/MG exarou o despacho interlocutório de fls. 699/701, que possuía o seguinte teor:

“ ...

Conforme demonstram os exemplos em anexo, o “CD” acostado à fl. 15 contém todos os dados necessários para uma avaliação crítica do levantamento quantitativo elaborado pelo Fisco, pois os arquivos eletrônicos nele contidos trazem informações relativas aos estoques inicial e final de cada produto objeto da autuação, além de indicar as entradas e saídas diárias, em ordem cronológica, e as irregularidades apuradas.

Diante disso e considerando-se que a contestação de levantamento quantitativo somente se faz mediante indicação precisa dos erros detectados e/ou apresentação de novo levantamento evidenciando e justificando eventuais inconsistências no levantamento fiscal e tendo em vista a juntada aos autos dos documentos de fls. 423/605, favor prestar as seguintes informações:

- 1) **Existe algum erro no tocante aos estoques inicial e final adotados pelo Fisco no levantamento realizado** (nos aspectos quantitativo e/ou valorativo)?
  - 2) **Há algum erro no levantamento elaborado pelo Fisco no tocante às notas fiscais de entradas e saídas de produtos** (não inclusão ou inclusão indevida de algum documento fiscal ou de quantidades relativas às entradas ou às saídas)?
  - 3) **Existe algum outro erro no levantamento elaborado?**
  - 4) **Se uma ou mais respostas forem positivas, favor indicar e demonstrar os eventuais erros detectados;**
- ...”

No entanto, embora tenha sido regularmente intimada sobre o referido despacho, a Impugnante não se manifestou mesmo após o deferimento de seu requerimento de dilação de prazo (fls. 704/707 e 710/712).

Portanto, a Impugnante não trouxe aos autos nenhum argumento fundamentado em sua escrituração, de forma objetiva, para contraditar o feito fiscal.

Reitere-se que o levantamento quantitativo em análise foi realizado nos exercícios fechados de 2004, 2005 e 2006, ou seja, as infrações apuradas pelo Fisco foram baseadas, única e exclusivamente, nos documentos fiscais emitidos e nos lançamentos contidos na escrita fiscal da própria Defendente.

Segundo a Impugnante *“as divergências apuradas pela fiscalização decorrem, em alguns casos, de determinadas vendas em que a mercadoria é retirada da loja pelo próprio adquirente, no ato da entrega, mas que, por um equívoco do funcionário da Impugnante, é passada ao cliente mercadoria diversa da que foi adquirida, em relação ao tamanho, cor, ou alguma outra característica similar”*.

A título de exemplo, cita a Impugnante o caso em que *“é realizada a venda de uma TV à cores SHARP, de 14”, tendo sido emitido corretamente o documento fiscal pertinente à operação, mas é entregue ao comprador uma TV da mesma marca, só que de 20”*”.

Esse argumento, sem quaisquer comprovações, não merece prosperar, mesmo porque ele próprio já caracteriza uma infração à legislação tributária, além de possuir conteúdo de difícil aceitação.

A Impugnante se equivoca ao afirmar que o RICMS/MG somente considera desacobertada a movimentação de mercadorias nos casos elencados em seu art. 149, pois o referido dispositivo regulamentar vincula-se a situações concretas em que, embora existentes os documentos fiscais relativos às operações, as mercadorias são consideradas desacobertadas em função de vícios formais dos próprios documentos emitidos, situação que não se coaduna com o caso dos autos, que se refere à ausência completa de documentos fiscais nas entradas, saídas e estoques de mercadorias.

Neste sentido, cumpre verificar o conteúdo do citado art. 149, *in verbis*:

Art. 149 - Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

I - com documento fiscal falso ou ideologicamente falso;

II - com documento fiscal já utilizado em outra prestação ou operação;

III - em que a quantidade, espécie, marca, qualidade, tipo, modelo ou número de série, isolada ou cumulativamente, sejam diversos dos discriminados em documento fiscal, no tocante à divergência verificada.

Para que fique mais clara a decisão, veja-se a análise das questões pontuais que permeiam os presentes autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Dos Estoques Desacobertados

No próprio Auto de Infração, logo após a identificação da ora Impugnante, no campo destinado à informação dos códigos numéricos relativos às ocorrências SICAF, constam, de forma expressa, códigos numéricos do SICAF referentes às ocorrências de “Entrada, Estoque e/ou Saída Desacobertados” (fl. 04 – Códigos 1198, 1345, 1425, 1475, 1845 e 1885);

No “Relatório Fiscal Contábil” anexado ao Auto de Infração, consta a seguinte observação (fl. 08):

“...foram somadas em ‘entradas desacobertadas’ as colunas denominadas originalmente ‘entradas desacobertadas’ e ‘estoque desacobertado’ em função de se equivalerem em termos de infringência e penalidade...”

Além disto, no “Resumo Geral” do levantamento quantitativo realizado, seja o original (fls. 16/85), seja o retificado (fls. 718/791), há colunas indicativas tanto das entradas desacobertadas, quanto dos estoques desacobertados.

Diante desses fatos, devem ser mantidas as exigências em relação à irregularidade em epígrafe, uma vez que a Defendente teve inteiro conhecimento da ocorrência, pois, tanto antes, quanto depois da retificação do crédito tributário, a infração foi apontada em colunas específicas do levantamento quantitativo realizado.

### Das Entradas Desacobertadas:

#### Do Valor Unitário das Mercadorias Desacobertadas (Entradas):

Após a diligência de fls. 702/703 e da análise dos dados contidos no “CD” acostado à fl. 15 e daqueles relacionados às fls. 16/27, relativos ao exercício de 2004, verificava-se, no tocante às entradas desacobertadas apuradas, a existência de diferenças significativas entre os preços médios unitários (média ponderada referente às entradas) e o preço adotado para fins de obtenção da base de cálculo do imposto e dos demais acréscimos legais, conforme exemplificado no quadro abaixo:

Código	Produto Descrição	Soma das Entradas			Preço Adotado (4)	Diferença (5) = (4) - (3)
		Qtd. (1)	Preço Total (2)	Preço Unit. (3) = (2) / (1)		
196673	AR SONY 3707 MP3	11	4.828,80	438,98	589,00	150,02
196691	AR SONY 5507 MP3	8	3.627,16	453,40	594,00	140,61
196681	AR SONY 5707 7COR	1	496,19	496,19	700,00	203,81
89958	BWQ06 AQUEC BR 110	2	1.403,34	701,67	989,00	287,33
231691	C DIG MIRAGE BIZZ	1	749,25	749,25	899,00	149,75
202975	C DIG OLYMPUS D395	2	1.498,50	749,25	914,00	164,75
220991	C JVC RGSXM279UB PRA	7	9.516,75	1.359,54	1.898,00	538,46
173088	C PANAS NV-VZ175 PRA	1	1.125,70	1.125,70	1.699,00	573,30
246948	GRAV DVD LG DR4912 P	2	3.103,96	1.551,98	1.998,00	446,02
103081	HT PANAS SHT75 BIV	1	1.124,25	1.124,25	1.499,00	374,75
161136	HT PHILIPS LX700 BI	1	670,88	670,88	1.199,00	528,12
190081	HT SONY DAV-SC5 550	1	1.874,25	1.874,25	2.499,00	624,75
227692	MS SONY MHCN880 PRA	7	10.494,75	1.499,25	1.820,00	320,75
222003	MS SONY MHC-RG444 B	7	6.077,61	868,23	1.150,00	281,77
272485	PLAYSTATION 2 SLIM P	4	3.297,00	824,25	1.099,00	274,75



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

Quando da diligência foram solicitadas ao Fisco as seguintes providências, dentre outras:

“.....

1) Retificar os preços unitários adotados para cada produto objeto da autuação e por irregularidade apurada (Entrada S/NF, Saída S/NF, Estoque S/NF) ou justificar a base de cálculo utilizada, se a entender correta;

2) Desmembrar os relatórios de fls. 16/85 em 3 (três) demonstrativos distintos, a saber:

2.1) Entradas Desacobertadas;

2.2) Estoque Desacobertado;

2.3) Saídas Desacobertadas.

.....

Quanto ao preço unitário, indicar, para cada produto objeto da autuação, a origem ou o parâmetro utilizado para sua obtenção. Exemplo: Preço médio ponderado, Valor da aquisição mais recente, valor da última nota fiscal de saída, etc.

.....”

Todas as providências solicitadas foram atendidas pelo Fisco, sendo que, no tocante ao preço unitário das mercadorias desacobertadas o Fisco prestou os seguintes esclarecimentos (fl. 795):

“.....

Relativamente ao Preço Unitário questionado por V.Sa., aclaramos que o trabalho fiscal, de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, de acordo com o art. 194, inciso II, do RICMS/02, foi realizado utilizando-se do Auditor Eletrônico nas versões 1.0.85 e 1.0.89, Técnica de Fiscalização idônea, devidamente homologada pela Secretaria de Estado da Fazenda.

Via de regra, o critério adotado pelo programa para determinar o preço unitário utilizados nas entradas desacobertadas é a média ponderada das entradas acobertadas por documentação fiscal, porém, como o LQFD é diário, pontual, quando há a ocorrência de SSE (saída sem estoque), e não existe até aquele momento entrada alguma acobertada, o valor adotado pelo Programa, neste caso em particular, é o valor desta saída, pois até aquele momento, este é o único valor que o sistema dispõe para calcular a média.

.....

O exemplo para o critério do preço unitário acima justificado pode ser visualizado no arquivo eletrônico

denominado "MovimentoDiário2004.txt" – pág. 815 do relatório eletrônico – onde no dia 10/08/2004 ocorre saída de 1 (uma) unidade do Produto código 196673, sem que houvesse estoque (SSE), sendo o estoque inicial (EIN) no período igual a 0 (zero).

Mesmo raciocínio ocorre no dia 06/07/2004 para o produto código 196691 (pág. 817 do arquivo eletrônico "MovimentoDiário2004.txt"), onde se verifica saída de 1 (uma) unidade do produto, sem que para tanto houvesse entrada no período, sendo o estoque inicial igual a zero.

“.....

Embora seja verdadeira a afirmação de que, até a data das ocorrências das entradas desacobertadas (SSE) exemplificadas, inexistiam entradas acobertadas dos produtos analisados, também é verdade que, após as datas em questão, ocorreram entradas acobertadas desses mesmos produtos, tanto é que o próprio "Auditor Eletrônico", no resumo final do levantamento, informa as "Somadas das Entradas", em termos quantitativos e valorativos, permitindo, pois, o cálculo do preço médio ponderado das entradas, ainda que em período mais extenso.

Assim sendo e considerando-se que o Fisco não tem acesso ao valor real de aquisição, com fundamento no art. 54, inciso IX do RICMS/02, no que diz respeito às mercadorias sujeitas à tributação normal pelo sistema de débito e crédito, deve ser adotado o preço médio ponderado das entradas desacobertadas de documentação fiscal, calculado mediante a divisão do montante das entradas no período pela quantidade das mercadorias entradas regularmente no estabelecimento.

Neste sentido, transcreve-se o citado art. 54, a saber:

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.

#### **Da Exigência do ICMS (Entradas/Estoques S/NF):**

Quanto às mercadorias sujeitas à substituição tributária (Ex.: discos e fitas, telefones celulares, produtos eletrônicos, etc.) a exigência do ICMS/ST em relação às entradas e aos estoques descobertos encontra respaldo no art. 29, § 1º da Parte Geral, do RICMS/02, c/c art. 15 do Anexo XV do mesmo diploma legal, *in verbis*:

**"Efeitos de 07/08/2003 a 30/11/2005**

Art. 29 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou ao remetente a condição de contribuinte substituto, a responsabilidade pela substituição tributária caberá ao estabelecimento atacadista, distribuidor ou depósito que receber a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria para distribuição no Estado sem a retenção ou com a retenção a menor do imposto.

§ 1º - Nas hipóteses do caput deste artigo, independentemente de quaisquer favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista que receber a mercadoria sem a retenção ou com a retenção a menor do imposto será responsável pelo recolhimento da parcela devida a este Estado.

§ 2º - A responsabilidade prevista no caput deste artigo e no parágrafo anterior será atribuída ao destinatário que receber mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento a que se refere o § 4º do art. 31 deste Regulamento, se configurada a situação nele descrita."

### "Efeitos a partir de 1º/12/2005

Art. 15 - O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais."

Quanto às mercadorias sujeitas à tributação normal pelo sistema de débito e crédito, a exigência do ICMS está amparada no art. 21, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

.....

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacompanhada de documento fiscal.

.....

### **Das Saídas Desacobertadas:**

Quanto às saídas desacobertadas, inexistente qualquer cobrança de ICMS em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os valores citados na coluna "Base de Cálculo da Situação Tributária nas Saídas Desacobertadas de Documentação Fiscal – ST", dos relatórios de fls. 760/790, serviram, única e exclusivamente, como base de cálculo da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal observação pode ser melhor visualizada através dos quadros relativos ao demonstrativo do crédito tributário (fls. 713/716), em que as bases de cálculo identificadas pela alínea “c” (mercadorias sujeitas à substituição tributária), no tocante às saídas desacobertadas, estão vinculadas à exigência exclusiva da penalidade acima citada (itens 2.1.1 – fl. 714 e 3.1.1 – fl. 715).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 825/912. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 04 de maio de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora**