

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

Acórdão: 3.795/11/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000166954-78  
Recurso de Revisão: 40.060130335-94  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Lojas Americanas S.A.  
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

***EMENTA***

**MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - TRIBUTAÇÃO POR DÉBITO E CRÉDITO. Imputação fiscal de entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal apuradas por meio de levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º, Parte Geral do RICMS/02. Acatadas as razões de defesa em relação à exclusão dos encargos financeiros na base de cálculo, eis que os mesmos haviam sido indevidamente considerados nos levantamentos fiscais como itens vendidos, bem como a correção do arquivo eletrônico realizada pela Impugnante. Reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco. Excluídas, também, as parcelas de ICMS e multa de revalidação relativas às entradas de mercadorias sem documento fiscal, uma vez que o imposto foi integralmente recolhido na saída destes produtos. Por consequência, a multa isolada incidente sobre tais entradas deve ser adequada ao disposto no art. 55, § 2º da citada lei. Mantidas as demais exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão anterior. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e não provido por maioria de votos.**

***RELATÓRIO***

Versa a autuação submetida a exame acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS referente a entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, bem como à diferença do imposto apurado e recolhido em função do levantamento realizado em 30 de novembro de 2005 e o apurado pelo Fisco com base nos arquivos eletrônicos transmitidos.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º e, 55, inciso II, alínea "a" e § 2º.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.293/11/2ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento nos termos do parecer da Assessoria.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revisão de fls. 2.560/2.564.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no seguinte acórdão indicado como paradigma: 3.659/10/CE.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso.

A Recorrida, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, apresenta suas contrarrazões às fls. 2567/2574.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2575/2581, opina pelo conhecimento do Recurso interposto e, no mérito, pelo seu provimento.

### ***DECISÃO***

#### **Dos Pressupostos de Admissibilidade:**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, cumpre-nos verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, constata-se assistir razão à Recorrente, uma vez caracterizada a alegada divergência jurisprudencial, no que diz respeito à adequação do valor da multa isolada exigida, ao patamar de 15% (quinze por cento) do valor da operação, o que pode ser observado mediante simples leitura dos seguintes trechos das decisões confrontadas:

#### **Decisão Recorrida (Acórdão nº 19.293/11/2ª)**

“...

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

Resta evidenciada a legitimidade da multa isolada aplicada, mas em relação à obrigação principal, o próprio Fisco reconhece o recolhimento do imposto, na modalidade certa (diferentemente das exigências relativas ao estoque de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária).

Como visto, na apuração de entradas desacobertas pelo Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria - LQEM ora em análise, tais entradas surgem do excesso de saída da mesma mercadoria, e esta saída ocorreu devidamente tributada pelo imposto.

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

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

Desta forma, como já ressaltado, por questão de economia, pois em momento algum é negado o crédito, **deve ser procedida a exclusão do ICMS e da respectiva multa de revalidação nas entradas desacobertadas de mercadorias tributadas pelo regime de débito e crédito**, apuradas nos itens 6.1.2 e 6.3.2 do Relatório Fiscal.

**Sendo assim, a Multa Isolada relativa aos dois itens deve ser adequada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, aplicando-se o percentual de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo apurada pelo Fisco.**

Destaque-se que, na hipótese diversa da traçada acima, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, a ora Impugnante poderá pleitear o crédito extemporâneo dos valores quitados a título de imposto.

...”

=====

**Decisão Paradigma (Acórdão n° 3.659/10/CE)**

**Decisão:**

“...”

A decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 18.950/10/2ª**, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir o ICMS e Multa de Revalidação quando exigidos sobre entradas de mercadorias desacobertadas, em operações não sujeitas a substituição tributária, adequando-se, ainda, a multa isolada nos termos do § 2º do art. 55 da Lei n° 6.763/75.

[...]

Mediante levantamento quantitativo elaborado em diversos períodos, compreendidos no exercício de 2006, apurou o Fisco entrada e saída de mercadorias sem documento fiscal.

Na hipótese da mercadoria sujeitar-se ao regime normal de tributação (débito/crédito), exigiu o Fisco o ICMS a respectiva multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. II, alínea “a”, adequada a duas vezes e meia em relação ao valor do imposto, quando vinculada a produtos sujeitos à carga tributária de 7% (sete por cento).

Tais exigências foram lançadas tanto na operação de entradas quanto em relação às saídas desacobertadas.

[...]

No tocante aos produtos sujeitos à tributação normal do ICMS (débito/crédito), corretas as exigências vinculadas às saídas desacobertadas.

Noutra linha, em relação às entradas desacobertadas, razão não há para exigência do ICMS e respectiva multa de revalidação, uma vez que a apuração de entradas desacobertadas decorre do excesso de saída de mercadorias.

Nessa situação, verifica-se que o imposto foi integralmente pago, pois nenhum crédito foi lançado para a entrada, não se justificando a exigência em duplicidade, mantendo-se, no entanto, a parcela relativa à penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória.

**O Acórdão recorrido advoga a tese de que, excluído o ICMS nessa situação, não se pode falar em imposto incidente na operação e há que se atender à adequação da multa isolada remanescente ao previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.**

Assim é a legislação acima mencionada:

**Lei nº 6.763/75:**

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

(...)

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

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

(...)

§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, **a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na**

**operação**, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência. (grifou-se)

**Contudo, não se apresenta esta como a melhor interpretação. Está claro que, na operação em comento, incide o imposto normalmente e é conhecida, inclusive, a alíquota aplicável, conforme demonstrado pelo Fisco. Está a se dispensá-lo porque não é difícil concluir que foi pago na saída**, uma vez que só foi detectada a entrada desacobertada em função das saídas regularmente acobertadas constatadas no levantamento quantitativo.

[...]

**Desse modo, claro está que incide o imposto na operação em comento e, assim sendo, não é possível a adequação da penalidade isolada correspondente ao previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.**

**Diante do acima exposto, reforma-se a decisão para não adequar a multa isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.**

...” (grifou-se)

Observe-se que a decisão paradigma reformou o Acórdão nº 18.950/10/2ª, que defendeu exatamente a mesma tese da decisão recorrida, sendo assim ementado:

**Acórdão 18.950/10/2ª**

**Ementa Parcial:**

“MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada promoveu entrada e deu saída a mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas mediante procedimento idôneo, previsto no inciso III do art. 194 da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, em relação às saídas desacobertadas. No tocante às entradas desacobertadas, no entanto, excluem-se os valores relativos ao ICMS e respectiva multa de revalidação, **adequando-se a multa isolada ao percentual de 15% (quinze por cento), incidente sobre a base de cálculo apurada pelo Fisco, nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.**” (grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, ao contrário da Câmara *a quo*, o acórdão paradigma, em caso idêntico, não acatou a adequação da Multa Isolada capitulada no art. 55, II da Lei 6.763/75 ao patamar de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º, do mesmo dispositivo legal, mesmo após a exclusão das exigências de ICMS e MR relativas às entradas desacobertas, ficando expressamente consignado na decisão que na operação que deu ensejo à entrada desacoberta incidia normalmente o ICMS.

Diante disso, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008 (divergência jurisprudencial), estando configurados, portanto, os pressupostos de admissibilidade do presente recurso.

### Do Mérito:

Registre-se inicialmente, que nos termos do art. 168 do RPTA/MG, “o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada”, dispositivo utilizado para enfrentar todo o mérito da presente lide, no que se refere às entradas desacobertas de mercadorias tributadas pelo sistema normal de débito e crédito, pois o recurso interposto teve esta abrangência.

O presente processo, dentre outras irregularidades, envolve a apuração, mediante levantamento quantitativo, de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, parte delas tributadas pelo sistema normal de débito e crédito.

Considerando-se que as entradas desacobertas, nesse tipo de procedimento, são constatadas mediante emissão de notas fiscais de saída em quantidades superiores às existentes em estoque (saídas sem estoque), a Câmara *a quo* exclui as exigências do ICMS e da respectiva multa de revalidação, exigidas em função das entradas desacobertas, em relação às mercadorias tributadas pelo sistema de débito e crédito, por entender que o imposto havia sido integralmente pago através das notas fiscais de saída emitidas.

Com o cancelamento das exigências de ICMS e MR, a Câmara *a quo* defendeu a tese de que o valor da Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, II, “a” da Lei nº. 6.763/75, deveria se limitar a 15% (quinze por cento) do valor global das operações, nos termos do § 2º do mesmo dispositivo legal, *verbis*:

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

[...]

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

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

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência." (G.N.)

Portanto, a tese defendida pela Câmara *a quo*, ou os efeitos práticos da decisão, equivale a dizer que inexistiu imposto incidente na operação anterior, da qual decorreu a entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal no estabelecimento autuado e que, assim sendo, a multa deve se limitar ao percentual de 15% (quinze por cento) do valor da operação.

É contra esse entendimento que se insurge a Fazenda Pública Estadual, ou seja, a Recorrente apresenta decisão divergente da proferida pela Câmara *a quo*, no que diz respeito à adequação do valor da multa isolada, nos termos relatados, visando não só o restabelecimento desta ao seu valor original, como também o restabelecimento do próprio ICMS e da respectiva multa de revalidação.

Entretanto, resta claro, de forma inequívoca, que não merece reparos a decisão proferida no Acórdão prolatado pela câmara *à quo* o qual julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir o ICMS e a multa de revalidação inerente às entradas supostamente desacobertadas.

Resta evidenciada a legitimidade da multa isolada aplicada, mas em relação à obrigação principal, o próprio Fisco reconhece o recolhimento do imposto, na modalidade certa (diferentemente das exigências relativas ao estoque de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária).

Assim, a referida multa isolada deve ser adequada ao disposto no § 2º, do art. 55, da Lei nº 6.763/75.

No caso em questão, repita-se, há de se observar que foi excluído o ICMS concernentes à entradas desacobertadas de produtos sujeitos ao regime normal de tributação (débito x crédito), tendo em vista que tais entradas foram apuradas mediante o excesso de saídas regularmente registradas (e tributadas).

Assim, se as mercadorias foram comercializadas pela Recorrida mediante emissão de documentos fiscais, é de se concluir que houve o destaque do ICMS incidente sobre as saídas, sem que houvesse o aproveitamento do crédito pela entrada.

Deste modo, em razão do princípio da não cumulatividade inerente a este imposto, não se pode exigir o ICMS sobre tais produtos. Logo, há de se entender pela exclusão da multa de revalidação e a adequação da multa isolada nos termos da previsão constante do § 2º, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme definido pela Câmara *a quo*.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de instrumento de procuração apresentado da Tribuna. Também em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

provimento. O Conselheiro Mauro Heleno Galvão fundamentou o seu voto em face da entrada de mercadoria não ser fato gerador de ICMS, salvo exceções prescritas pela legislação do imposto. Vencida a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Relatora), que lhe dava provimento. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Deiwson Alexandre Crestani e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, os Conselheiros Danilo Vilela Prado, André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos.

**Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Relator / Designado**

*ml*