

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.748/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000174355-77  
Impugnação: 40.010132320-45  
Impugnante: Lojas Americanas S/A  
IE: 367000218.01-39  
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Imputação fiscal de entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. A Fiscalização chegou a esta imputação por meio de levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei n.º 6.763/75. Entretanto, uma vez que as entradas desacobertas foram apuradas com fundamento nas saídas acobertas, devem ser excluídos, da cobrança, o ICMS e a respectiva multa de revalidação além de adequar a multa isolada ao redutor previsto no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75. **Infração em parte caracterizada.**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Imputação fiscal de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. A Fiscalização chegou a esta imputação por meio de levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei n.º 6.763/75. **Infração caracterizada.**

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Imputação fiscal de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertas de documentação fiscal. A Fiscalização chegou a esta imputação por meio de levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e § 4º, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei n.º 6.763/75. **Infração caracterizada.**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Imputação fiscal de saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertas de documentação fiscal. A Fiscalização chegou a esta imputação por meio de levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II e §

4º, Parte Geral do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75. Infração caracterizada.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALOR. Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, decorrente da diferença apurada e recolhida pela ora Impugnante e aquela apurada pelo Fisco com base nos arquivos eletrônicos por ela transmitidos. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Infração caracterizada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### ***RELATÓRIO***

#### **Da Autuação**

Consta, do Auto de Infração, que, no período fiscalizado de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2007, foram realizados levantamentos quantitativos com a utilização do Programa “Aplicativo Redes”, que tem, como instrumento de análise, os arquivos eletrônicos enviados mensalmente pelo contribuinte, bem como os arquivos eletrônicos enviados por força da Resolução n.º 3.728/05, a partir dos quais a Fiscalização chegou às imputações fiscais de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Versa também o lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS referente ao levantamento realizado no dia 30 de novembro de 2007, quando da entrada em vigor da sistemática da substituição tributária – ST em relação às mercadorias incluídas no Anexo XV do RICMS/02 pelo Decreto n.º 44.636/07.

Exige-se:

1) Por dar entrada em mercadorias elencada no Decreto n.º 44.636/07 em período anterior à sua entrada em vigor (1º de janeiro a 30 de novembro de 2007) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.1.2 do relatório fiscal, fl. 08).

2) Por dar saída em mercadorias descritas no Decreto n.º 44.636/07 em período anterior à sua entrada em vigor (1º de janeiro a 30 de novembro de 2007) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.1.1 do relatório fiscal, fl. 07).

3) Por dar entrada em mercadorias descritas no Decreto n.º 44.636/07 após entrada em vigor da ST (1º a 31 de dezembro de 2007) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no inciso II e § 2º, ambos do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, todos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.2.2 do relatório fiscal, fl. 10).

4) Por dar saída em mercadorias descritas no Decreto n.º 44.636/07 após entrada em vigor da ST (1º a 31 de dezembro de 2007) desacobertas de

documentação fiscal: Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.2.1 do relatório fiscal, fl. 10).

5) Por dar entrada, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2007, em mercadorias não descritas no Decreto n.º 44.636/07 (parte delas sujeita à substituição tributária, parte não sujeita à substituição tributária) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no inciso II e § 2º, ambos do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, todos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.3.2 do relatório fiscal, fl. 13).

6) Por dar saída, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2007, em mercadorias não descritas no Decreto n.º 44.636/07 (parte delas sujeita à substituição tributária, parte não sujeita à substituição tributária) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS (mercadorias não sujeitas à substituição tributária), Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.3.1 do relatório fiscal, fl. 12)

7) Por deixar de recolher ICMS/ST calculado por levantamento realizado em 30 de novembro de 2007, quando da entrada em vigor das novas ST's objeto do Decreto n.º 44.636/07, no que se refere à diferença entre o valor calculado e o efetivamente recolhido aos cofres estaduais: ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.1.3 do relatório fiscal, fl. 09)

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 48/88, em síntese, aos argumentos seguintes:

- é uma gigante do setor varejista, organizada sob a forma de "loja de departamentos", movimentando, diariamente, centenas de milhares de mercadorias em todo o País, as quais são distribuídas através de sofisticada rede de logística, que conta com centros de distribuição regionais;

- as vendas no varejo caracterizam-se pelo alto grau de competitividade entre os *players* do mercado, razão esta que a obriga a possuir um sistema de controle de estoques preciso e eficiente que retrate de maneira segura todas as operações cotidianas que uma rede de lojas de departamentos vivencia;

- com quase oito décadas de experiência, é razoável afirmar que seus sistemas já se encontram ricamente parametrizados para identificar e interpretar as vicissitudes existentes;

- não fosse assim, tornar-se-ia inviável sua sobrevivência com tamanha envergadura, uma vez que, sem exageros, é no controle de estoque que está a tônica do sucesso no varejo;

- com base nesse contexto, é possível assegurar que jamais realizou ou realizará qualquer operação de circulação de mercadorias sem o respectivo retrato documental, seja nas entradas, seja nas saídas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- por outro lado, também é incontestável que enfrenta problemas de ordem operacional, os quais, eventualmente, impactam em seu registro de estoque, mas isso não significa dizer que as inconsistências encontradas não são corrigidas, ou mesmo que vende ou compra mercadoria sem a devida cobertura documental;

- há diversas inconsistências apontadas pelo relatório originado a partir da fiscalização, que, aplicando uma fórmula padrão e trabalhando dados frios num sistema eletrônico de processamento, deixou de considerar vários aspectos operacionais;

- a quase totalidade do crédito tributário lançado teve por base levantamento quantitativo realizado exclusivamente com as mercadorias descritas no Decreto n.º 44.636/07, que inseriu diversas mercadorias no regime de substituição tributária, a partir de 10 de dezembro de 2007;

- ato contínuo, efetuou o levantamento do estoque das mercadorias incluídas no regime de substituição tributária, existente em 30 de novembro de 2007, decorrente de mudança no sistema de pagamento do tributo, e transmitiu via internet para a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. Em relação ao débito apurado, realizou o pagamento aos cofres do Estado de Minas Gerais.;

- ocorre que, ao efetuar o levantamento do estoque e enviar o arquivo eletrônico, deixou de considerar, em relação a determinadas mercadorias, o saldo existente no estoque em 30 de novembro de 2007;

- tal fato ocorreu em razão de erro em seu cadastro sistêmico, uma vez que as informações acerca do novo regime de tributação de algumas mercadorias deixaram de serem alteradas no mencionado cadastro, de forma que tais mercadorias permaneceram sendo submetidas ao regime normal de tributação;

- em decorrência do equívoco cometido quando da apuração de seu estoque, a Fiscalização, com base nas informações constantes do arquivo eletrônico enviado à época, aplicou uma simples forma matemática e concluiu que, em relação às mercadorias que deixaram de ser informadas no estoque final promoveu saídas e entradas desacobertas de documentação fiscal, em período anterior à inclusão das mercadorias no regime de substituição tributária;

- contudo, o que de fato aconteceu foi um erro quando da apuração do estoque, haja vista que, em relação a algumas mercadorias, por um equívoco, deixou de fazer a devida alteração no seu cadastro de produtos, o que acabou por ocasionar na falta de levantamento do estoque em 30 de novembro de 2007;

- é de se reconhecer que, se por um lado não houve levantamento de estoque, por outro, após 1º de dezembro de 2007, as mercadorias permaneceram sendo comercializadas com a incidência do imposto estadual;

- cita exemplo para evidenciar sua tese de defesa;

- como o fluxo de uma determinada mercadoria em estoque é único e indivisível, uma eventual diferença de estoque inicialmente existente, impactará, inevitavelmente, toda a movimentação subsequente, como um efeito em cascata;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o próprio levantamento realizado pela Administração Fazendária retrata que algumas mercadorias permaneceram sendo comercializadas com a incidência do imposto estadual, de forma que o procedimento adotado não ocasionou a falta de recolhimento do imposto, nem tampouco trouxe prejuízo ao Estado de Minas Gerais;

- equivocou-se ao deixar de fazer o levantamento do estoque de determinadas mercadorias que ingressaram no regime de substituição tributária em 30 de novembro de 2007, mas tal conduta não pode, de forma alguma, configurar omissão de entradas e saídas de mercadorias;

- seja o lançamento realizado pelo contribuinte (por homologação), seja efetuado pelo Fisco (de ofício), não há no lançamento tributário espaço para interpretações que não retratem a realidade vivenciada pelo sujeito passivo, sob pena do mesmo ser considerado nulo de pleno direito;

- especificamente sobre os estoques seus controles buscam conferir às operações de compra e venda a maior fidelidade possível, sendo igualmente certo que jamais realizou ou realizará tais operações através de expedientes fraudulentos, tais como a entrada e a saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal;

- entretanto, impossível negar que são vários os acontecimentos no dia a dia que, a despeito de todo zelo, interferem diretamente na quantificação dos estoques como, por exemplo, venda de mercadorias com o erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física e furtos, perdas e quebras;

- ciente desses problemas, possui em seus quadros equipes especializadas em retificar, de tempos em tempos, os estoques das lojas, buscando manter a escrituração condizente com as mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque e o resultado deste trabalho é refletido na esfera fiscal, ou seja, os estoques que acusam diferenças são prontamente corrigidos pelas lojas;

- há ainda alguns problemas esporádicos de cronologia do sistema informatizado, notadamente derivados da transferência de mercadorias entre as lojas (a demora de algumas poucas horas no registro informatizado de entrada das mercadorias transferidas entre lojas, pode fazer com que estas mercadorias sejam vendidas via ECF - e, portanto, de forma automática - antes de terem suas entradas manualmente inseridas no sistema);

- o inventário oficial é realizado no mínimo duas vezes ao ano, sendo que tal periodicidade aumenta conforme o tamanho e quantidade de vendas realizadas;

- após a finalização dessa contagem física, a loja transmite via intranet, para a sede no Rio de Janeiro, um arquivo eletrônico contemplando o resumo de todos os itens de revenda fisicamente presentes na loja e esse arquivo é processado pelo sistema SAP, onde é confrontado com o estoque contábil;

- quando o processamento dessas informações é finalizado, a sede avalia as diferenças através de um relatório gerencial extraído do SAP, sendo certo que os itens que apresentam maior diferença em suas quantidades são reencaminhados para nova contagem, realizada com a finalidade de se confirmar a procedência dos números;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- após esse procedimento de segurança, a sede avalia novamente o relatório gerencial e, em seguida, fecha os documentos de inventário acertando o estoque;
- a centralização e uniformização desse procedimento no Rio de Janeiro é de suma importância, tendo em vista a necessidade de se estabelecer um comportamento padrão para todas as lojas;
- decerto, os números divergentes apontados pela Fiscalização decorrem das intervenções corretivas realizadas, como é o caso das devoluções de mercadorias, levantamento de perdas, reclassificação de mercadorias;
- o arquivo Sintegra ainda não retrata todas as eventualidades que acontecem dentro de um estabelecimento de grande porte, principalmente o varejista;
- eventuais perdas somente são possíveis de serem contabilizadas mediante um controle interno realizado pelo próprio contribuinte;
- não pode ser penalizada, face à omissão da legislação deste Estado no que se refere ao fato de que as eventualidades que ocorrem no dia a dia da Companhia não são passíveis de serem retratadas no arquivo Sintegra;
- se adicionalmente à fiscalização pelos meios eletrônicos disponíveis, fosse adotado um procedimento mais cuidadoso, preocupado em identificar as vicissitudes do negócio, seria possibilitado exercer seu direito de defesa, municiando o Fisco de elementos necessários para que se chegasse à conclusão de que nunca houve, e nunca haverá, qualquer omissão de saídas de mercadorias;
- traduz suas perdas comerciais em custo de sua operação, o que significa dizer que o valor das mercadorias perdidas é adicionado residualmente ao seu preço, de forma a manter inalterada a margem de lucro esperada nas vendas, sendo desimportante considerar a natureza da perda experimentada, ao passo que a imprestabilidade da mercadoria se faz refletir integralmente na margem de lucro das vendas realizadas;
- por essa razão, muito embora não haja a efetiva saída das mercadorias perdidas, é certo que seus valores são integralmente considerados para a composição do preço das demais mercadorias, sobre as quais incide normalmente o ICMS;
- veja-se que muito embora não haja a saída física da mercadoria que originou o crédito (afinal, ela se perdeu), há a saída financeira dos valores referentes a sua entrada, sob a forma de custo de composição do preço da mercadoria que efetivamente saiu;
- a parcela relativa às perdas são provisionadas contabilmente, impactando negativamente o CMV, assim, para recompor o custo faz necessário que o valor de venda das demais mercadorias seja aumentado, conforme exemplo de fl. 70;
- é de seu conhecimento que a legislação prevê a necessidade de emissão de notas fiscais para estorno do crédito proveniente das entradas de bens perdidos, mas trata-se de procedimento inaplicável aos fatos, eis que as perdas não são tratadas como despesa, mas sim como custo da operação;
- a diferença entre os dois cenários (crédito e despesa), está no oferecimento à tributação dos valores correspondentes às entradas dos bens perdidos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no máximo, poderia a administração fazendária exigir o estorno de crédito do ICMS em razão das perdas ocorridas, mas nunca ter promovido o presente lançamento acusando-a de ter praticado omissão de saídas de mercadorias;

- outro fator relevante, é que uma gama extremamente relevante de mercadorias está no regime de substituição tributária do ICMS, o que leva a discussão da incidência do ICMS apontado por faltas ou sobras à inocuidade, posto que o ICMS devido na venda é pago antecipadamente;

- assim, mesmo que não tenha havido o estorno de crédito do ICMS, nem a emissão de nota fiscal de perda, não há que se falar em prejuízo ao Erário, eis que a majoração dos preços em função das perdas repôs, ainda que indiretamente, todo o ICMS devido na operação, ou também, pela antecipação do ICMS no regime de substituição tributária;

- buscando comprovar suas alegações, traz aos autos alguns exemplos para demonstrar que não ocorreu omissão de saídas de mercadorias, sujeitas à tributação normal, mas apenas ajuste de estoque por inventário;

- para que não remanesçam dúvidas acerca da sua boa-fé no que diz respeito à comprovação de seu direito, junta aos presentes autos "Relatórios de Kardex" relacionados a algumas mercadorias relevantes que serviram de objeto para a presente autuação, os quais são utilizados como base para o ajuste do estoque da loja e os relatórios extraídos do SAP contendo o registro contábil;

- junta também relatório extraído do SAP, Balanço Patrimonial;

- outra forma de desencontro - até mais comum - reside na venda realizada através do leitor óptico do Emissor de Cupons Fiscais, quando o funcionário (operador de caixa), ao deparar-se com duas mercadorias semelhantes (porém não iguais em seus códigos) registra apenas a primeira, multiplicando-a por dois no caixa;

- além das situações mencionadas, há ainda o descasamento momentâneo do registro das mercadorias no estoque, o qual é regularizado posteriormente;

- muitas vezes os arquivos digitais disponibilizados para análise da fiscalização podem comportar uma pequena desconexão temporal, que pode acabar por induzir a erro a Fiscalização, levando-a à conclusão de operações desacobertas de nota fiscal, o que frequentemente não corresponde a realidade dos fatos;

- todavia, tais equívocos obviamente não têm o condão de importar na presunção de operações desacobertas por documentação fiscal, pelo contrário, são inevitáveis no correto e regular exercício da atividade de uma empresa de varejo;

- buscando comprovar suas alegações, traz aos autos alguns exemplos para demonstrar que não ocorreu omissão de entradas de mercadorias, no caso, produtos de informática, mas apenas ajuste de estoque por inventário (EWI);

- também neste caso Impugnante junta os "Relatórios de Kardex" relacionados a algumas mercadorias e os relatórios extraídos do SAP contendo o registro contábil das perdas/sobras apuradas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ainda que tivesse adquirido mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, o que somente se admite para fins de argumentação, é fato incontroverso que tais entradas somente foram identificadas em razão do excesso de saídas documentadas;

- se as mercadorias foram comercializadas mediante a emissão de documentos fiscais, é de se concluir que houve o destaque e o recolhimento do ICMS incidente sobre as saídas, sem que houvesse o aproveitamento do crédito pela entrada e, deste modo, em razão do princípio da não-cumulatividade inerente a este imposto, não se pode exigir o ICMS sobre tais produtos, nem tampouco a multa de revalidação;

- cita decisões deste Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais para sustentar que devem ser excluídas as exigências de ICMS e multa de revalidação, relativas às supostas entradas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, não sujeitas ao regime de substituição tributária;

- a multa isolada aplicada ao caso concreto no valor de 20% (vinte por cento), por ocasião do recebimento de mercadoria desacompanhada de documento fiscal (descumprimento de obrigação acessória) deverá ser reduzida, conforme disposto no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75;

- discute as multas aplicadas alegando que estas ferem o princípio do não-confisco, consubstanciado no art. 5º, LIV c/c o inciso IV do art. 150 da Carta Magna, conforme decisão judicial que cita.

Ao final, requer que o Auto de Infração seja julgado nulo e totalmente improcedente, a fim de que seja cancelado o respectivo crédito tributário.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 542/570, refutando todas as alegações da defesa, em resumo aos fundamentos que seguem:

- o Decreto n.º 44.636/20 promoveu alterações no RICMS/02 sobretudo, acrescentando itens ao Anexo XV do RICMS, que trata das regras relativas à substituição tributária nas operações relacionadas à circulação de mercadorias;

- a Resolução n.º 3.728/05, por sua vez, dispõe sobre a apuração do estoque e do respectivo imposto, em decorrência da inclusão ou exclusão de mercadorias no regime de substituição tributária;

- o Auto de Infração observou os requisitos formais e legais necessários e suficientes para sua plena eficácia, estando amparado, dentre outros, em dispositivos da legislação mineira, que como se verá da análise de mérito, estão em perfeita sintonia com as normas constitucionais.

- o levantamento fiscal foi elaborado utilizando-se o levantamento quantitativo de mercadorias, procedimento idôneo, conforme art. 194, incisos II e III do RICMS/02 e o programa intitulado internamente como “Aplicativo Redes – Código de Barras” que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia, resultado de aplicação de critério razoável;

- a técnica fiscal utilizada nada tem a ver com a acusação de que o trabalho fiscal baseia-se em procedimento sem cuidados ou despreocupado em identificar as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vicissitudes do negócio, que apura e imputa acusações baseadas “em elementos genéricos, grosseiros e obtidos sem qualquer critério”, alegadas pela Impugnante;

- o Fisco trabalhou com exercício ou períodos fechados, ou seja, apurou as irregularidades sem a realização de contagem física das mercadorias em estoque;

- o levantamento completo, executado através do programa citado, foi entregue à Autuada;

- foram considerados, para todas as mercadorias que deveriam constar do estoque inventariado e não o foram, os estoques apurados pelo aplicativo;

- o sistema ou programa utilizado trabalhou com os dados de que dispunha, quais sejam, as informações de entradas, saídas e estoques transmitidas pelo próprio Contribuinte via Sintegra;

- o aplicativo utilizado trabalha tanto os dados de um “gigante do setor varejista” como os de uma empresa de menor porte, importando ao resultado apenas a qualidade e retidão destes dados;

- ao contrário do alegado, a Fiscalização mineira, como historicamente se verifica, apresentou conduta irretocável, adotando a mesma postura que norteia e sempre norteou seu comportamento, ou seja, agiu de forma inatacável: com total imparcialidade, sem particularizar o levantamento;

- não foram anexados ou manuseados os documentos fiscais, vez que as informações transmitidas via Sintegra tem que refletir, fidedignamente, as operações de entradas, saídas e estoques do contribuinte fiscalizado;

- Ao mesmo tempo em que afirma possuir um “*sistema de controle de estoques preciso e eficiente*”, a Impugnante admite ser “... *impossível negar que são vários os acontecimentos cotidianos que, a despeito de todo zelo da Empresa, interferem diretamente na quantificação dos estoques*”, assumindo então a ocorrência cotidiana de erros que, ressalte-se, são comuns a diversos outros ramos de atividade, não sendo privativos de sua realidade;

- todas as divergências detectadas, tanto em relação à codificação das mercadorias vendidas, como em relação às quantidades apuradas nas contagens físicas de estoque redundam no ledor engano de que o acerto contábil das diferenças apuradas acabaria por acertar, por consequência, a parte fiscal, o que, por óbvio, seria indispensável dizer, não é verdade;

- efetivamente são realizados pela Recorrente, apenas e tão somente, ajustes contábeis e, deveria ser de seu conhecimento que não existe comunicação automática entre a área contábil e a área fiscal;

- se as informações que o Contribuinte é obrigado a repassar ao Fisco não espelham a realidade vivenciada por este, a responsabilidade por tais falhas é somente sua, cabendo-lhe arcar com as consequências de seus atos ou omissões;

- reverbera-se aos olhos que se está diante de argumentos vazios e sem nexos, apresentados na vã tentativa de justificar procedimentos de criação própria, sem abrigo na legislação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- de acordo com as conclusões da Impugnante, as normas legais e infralegais não têm porque serem cumpridas, bastando que, segundo a aritmética desta, fique demonstrado o não prejuízo ao Erário;
- a Recorrente tem pleno conhecimento da maneira correta de proceder nos casos mencionados;
- a argumentação da Impugnante em relação às perdas é mais uma confissão de erro procedimental;
- em razão do monitoramento fiscal a que a empresa está submetida desde janeiro de 2008, logo que identificada tal situação, ou seja, constatada a ausência de emissão das notas fiscais mencionadas, o Fisco solicitou os devidos esclarecimentos e obteve como resposta as justificativas citadas;
- esquece-se a Defendente, como lhe é de costume, de observar o que diz a legislação acerca do tema;
- cita os arts. 66, 70, 71, 72 e 73 do RICMS/02 e faz comentários sobre a aplicação deste ao caso concreto;
- se a Autuada é, como ela própria se trata, um gigante do comércio varejista nacional, cabe a ela, como a qualquer outro contribuinte, suportar os prejuízos decorrentes de perdas, furtos, roubos ou extravios de mercadorias, tratando-se de fortuito interno e que se insere no risco do empreendimento;
- os erros de códigos de produtos, cometidos por funcionários ao registrar as vendas nos ECFs, certamente é um problema vivenciado por muitas empresas, mas falhas humanas podem acontecer em qualquer tarefa, de qualquer área;
- caso a regularização contábil e fiscal das diferenças de estoque não se efetive por meio de notas fiscais, emitidas com este fim, novas divergências inevitavelmente serão identificadas em procedimentos fiscais futuros e a empresa estará sujeita às mesmas autuações, pois a técnica do levantamento quantitativo passa pela imprescindível análise dos documentos fiscais emitidos;
- toda a “comprovação documental” apresentada em relatórios, controles ou documentos internos não se sobrepõe à ausência dos documentos fiscais legalmente exigidos para regularização da situação analisada;
- a exclusão da exigência do ICMS e Multa de Revalidação em relação às entradas desacobertas apuradas em levantamento quantitativo de produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária é um assunto de suma importância que tem sido objeto de discussões e decisões dissonantes, mas a análise retrospectiva do que reza a legislação em torno deste tema, especialmente a Lei n.º 6.763/75, conduz a entendimento de que o lançamento está correto;
- a hipótese de a saída da mercadoria ter sido acobertada com documento fiscal e o imposto regularmente recolhido passou a não ter a importância que tinha, posto que a possibilidade de redução da pena sob a condição mencionada não foi recepcionada pela nova lei. E mais, o percentual da multa foi aumentado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a intenção do legislador era de penalizar o infrator pelo cometimento de quaisquer das irregularidades listadas no inciso II do art. 55, de forma equitativa, dando a todas elas o mesmo peso, portanto, o mesmo tratamento;

- cita decisões deste Conselho de Contribuintes, o Parecer DOET/SLT n.º 014/04 e a Consulta Interna n.º 060/08 para embasar seu entendimento no sentido da legitimidade da exigência do imposto, haja vista tratar-se de nova exigência pela ocorrência de outra operação;

- em contraposição aos Acórdãos n.ºs 18.889/08/1ª e 19.292/11/2ª, citados pela Impugnante em casos análogos, cita os Acórdãos n.ºs 19.260/11/2ª, 19.261/11/2ª e 19.632/11/2ª;

- quanto ao não creditamento do imposto relativo a essa mesma entrada, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, o Sujeito Passivo poderá pleitear o crédito extemporâneo dos valores quitados a título de imposto (obviamente, na hipótese de esta autuação vir a ser quitada), desde que conforme disposições legais específicas, remanescendo, nesta hipótese, a cobrança da multa de revalidação e respectivos juros devidos pela infração cometida;

- para cálculo da Multa Isolada referente às entradas desacobertas observou-se as disposições do art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75, c/c a Instrução Normativa SUTRI n.º 03/06;

- considerando o entendimento do Conselho de Contribuintes quanto à exigência da penalidade nos termos do art. 55, § 2º da Lei n.º 6.763/75, destaca o Parecer DOET/SUTRI n.º 009/06;

- a infração é objetiva, ou seja, foi apurada através do levantamento quantitativo de mercadorias, tratando-se o mesmo, de técnica fiscal que consiste basicamente, em confrontar os estoques inicial e final com as notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período verificado, combinando quantidades e valores (quantitativo financeiro), a fim de apurar possíveis irregularidades, utilizando-se da equação "Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final".

- levando-se em consideração o conhecimento que a Fiscalização adquiriu desde o início dos trabalhos de monitoramento das atividades deste Contribuinte, em 2008, ficou evidenciado o descontrole dos estoques da Recorrente.

- diversas autuações lhe foram aplicadas em relação ao exercício de 2005, através de levantamento quantitativo e todas as decisões foram favoráveis ao Fisco;

- se as entradas de mercadorias enviadas em transferência dos centros de distribuição para as diversas lojas da empresa não são registradas na efetiva data da entrada, tanto nos controles da empresa como na escrituração fiscal, é inevitável que as diferenças surjam ao final do mês ou do ano;

- o Fisco trabalha com os dados dos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente pelos contribuintes via Sintegra;

- o “Aplicativo Redes” está preparado, até o momento, para considerar a movimentação ocorrida num período, no mínimo, de um mês (de acordo com os dados

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos arquivos eletrônicos transmitidos via SINTEGRA ou outros exigidos em regulamento ou resolução), o que implica dizer que, um lapso de horas existente entre a entrada de mercadorias e o seu registro, ainda que manual, nos controles da empresa jamais ocasionaria diferença de quantidade nos estoques;

- segundo as normas contidas, respectivamente, nos arts. 167 do Anexo V e 165 da Parte Geral, ambos do RICMS/MG, a escrituração deverá obedecer a ordem cronológica das entradas das mercadorias no estabelecimento e, o contribuinte tem até cinco dias de prazo para registrar as notas fiscais de entrada;

- a realidade é que as Lojas Americanas S/A adotam um procedimento errado, impróprio, irregular e desaconselhável sob qualquer ponto de vista, seja administrativo/gerencial, contábil ou fiscal, qual seja, utiliza a data da emissão das notas fiscais de entrada em seus controles internos e para fins contábeis, e adota a data da efetiva entrada para fins fiscais;

- desse modo, enquanto a empresa insistir em proceder de forma incorreta, divergências desta natureza serão incessantemente geradas;

- se o levantamento fiscal fosse diário, as diferenças apuradas seriam infinitamente superiores;

- no presente caso, foi realizado o levantamento em exercício ou períodos fechados, ou seja, as irregularidades foram apuradas sem a realização, por parte da Fiscalização, de contagem física das mercadorias em estoque, utilizando-se as informações constantes nos arquivos transmitidos eletronicamente pelo contribuinte;

- exatamente por não dispor de argumentos aceitáveis ou, sequer, lógicos, ao questionar o quantitativo a Autuada não o faz de forma clara e evidente, apresenta argumentos genéricos e, quando aponta exemplos e documentos específicos para justificar suas falhas, estes são facilmente contestados;

- o levantamento fiscal está perfeito não havendo nenhum reparo a ser feito, vez que ficou comprovado haver erros nos controles de estoque da empresa;

- a contestação de levantamento quantitativo só se faz mediante indicação precisa dos erros detectados e/ou apresentação de novo levantamento evidenciando e justificando as diferenças encontradas;

- correta também se afigura, a imposição das multas de revalidação e isolada, que não se excluem;

- os percentuais de multas exigidos no lançamento estão fixados na Lei n.º 6.763/75 devendo ser aplicada a regra do art. 110 do RPTA;

- a intenção do agente é irrelevante (art. 136 do CTN) para a tipificação do ilícito fiscal;

- as infrações descritas no Auto de Infração são formais e objetivas e encontram-se perfeitamente caracterizadas.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

**Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 573/592, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir o ICMS e a respectiva multa de revalidação nas entradas de produtos não sujeitos à substituição tributária e para adequar a multa isolada, nesses casos, ao limitador do § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

***DECISÃO***

Compete, à Câmara, a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa sobre a imputação fiscal de saídas e entradas de mercadorias desacobertadas, no período fiscalizado de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2007.

Foram realizados levantamentos quantitativos com a utilização do Programa “Aplicativo Redes”, que tem, como instrumento de análise, os arquivos eletrônicos enviados mensalmente pelo contribuinte, bem como os arquivos eletrônicos enviados por força da Resolução n.º 3.728/05, a partir dos quais a Fiscalização chegou às imputações fiscais de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Versa também o lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS referente ao levantamento realizado no dia 30 de novembro de 2007, quando da entrada em vigor da sistemática da substituição tributária – ST em relação às mercadorias incluídas no Anexo XV do RICMS/02 pelo Decreto n.º 44.636/07.

No trabalho de fiscalização foi utilizado o programa “Aplicativo Redes”, que analisa os arquivos eletrônicos enviados mensalmente pelo Contribuinte via SINTEGRA, bem como o arquivo eletrônico enviado por força da Resolução n.º 3.728/05 em atendimento ao Decreto n.º 44.636/07.

Exige-se:

1) Por dar entrada em mercadorias elencada no Decreto n.º 44.636/07 em período anterior à sua entrada em vigor (1º de janeiro a 30 de novembro de 2007) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.1.2 do relatório fiscal, fl. 08).

2) Por dar saída em mercadorias descritas no Decreto n.º 44.636/07 em período anterior à sua entrada em vigor (1º de janeiro a 30 de novembro de 2007) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.1.1 do relatório fiscal, fl. 07).

3) Por dar entrada em mercadorias descritas no Decreto n.º 44.636/07 após entrada em vigor da ST (1º a 31 de dezembro de 2007) desacobertadas de documentação fiscal: ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no inciso II e § 2º, ambos do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, todos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.2.2 do relatório fiscal, fl. 10).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4) Por dar saída em mercadorias descritas no Decreto n.º 44.636/07 após entrada em vigor da ST (1º a 31 de dezembro de 2007) desacobertas de documentação fiscal: Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.2.1 do relatório fiscal, fl. 10).

5) Por dar entrada, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2007, em mercadorias não descritas no Decreto n.º 44.636/07 (parte delas sujeita à substituição tributária, parte não sujeita à substituição tributária) desacobertas de documentação fiscal: ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no inciso II e § 2º, ambos do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, todos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.3.2 do relatório fiscal, fl. 13).

6) Por dar saída, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2007, em mercadorias não descritas no Decreto n.º 44.636/07 (parte delas sujeita à substituição tributária, parte não sujeita à substituição tributária) desacobertas de documentação fiscal: ICMS (mercadorias não sujeitas à substituição tributária), Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.3.1 do relatório fiscal, fl. 12)

7) Por deixar de recolher ICMS/ST calculado por levantamento realizado em 30 de novembro de 2007, quando da entrada em vigor das novas ST's objeto do Decreto n.º 44.636/07, no que se refere à diferença entre o valor calculado e o efetivamente recolhido aos cofres estaduais: ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75. (Item 6.1.3 do relatório fiscal, fl. 09)

Inicialmente cumpre analisar as questões postas pela Defendente em relação aos meios utilizados pela Fiscalização para chegar às imputações fiscais e, conseqüente apuração do crédito tributário e se estes fatos gerariam a nulidade do lançamento.

Sustenta a Impugnante que se, adicionalmente à fiscalização pelos meios eletrônicos disponíveis, fosse adotado um procedimento mais cuidadoso, preocupado em identificar as vicissitudes do negócio, em vez de apontar, de forma simplista, uma pretensa compra ou venda sem nota, seria possibilitado exercer seu direito de defesa, municiando o Fisco Mineiro de todos os elementos necessários para que se chegasse à conclusão de que nunca houve, e nunca haverá, qualquer omissão de entradas e saídas.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

### 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,

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

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;

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.

.....

O Auto de Infração observou os requisitos formais e legais necessários e suficientes para sua plena eficácia, estando amparado, dentre outros, em dispositivos da legislação mineira.

No que tange à metodologia utilizada pelo Fisco para desenvolvimento dos trabalhos devem ser ressaltadas as normas que tratam do levantamento quantitativo de mercadorias, procedimento idôneo, conforme art. 194, incisos II e III do RICMS/02, a seguir transcritos:

Art. 194 - Para a 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;

.....

O levantamento quantitativo de mercadorias baseado em arquivos Sintegra enviados pela própria Impugnante é meio adequado de fiscalização e constitui-se em técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos visando à apuração da movimentação de mercadorias ocorrida no estabelecimento.

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pela Impugnante, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída, respectivamente. Dessa operação chega-se ao estoque final de mercadorias, que deve, por óbvio, ser o mesmo estoque físico existente no estabelecimento da Impugnante.

Frise-se, pela importância, que, no caso em tela, a Fiscalização utilizou-se do programa intitulado internamente como “Aplicativo Redes – Código de Barras” que efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento quantitativo, resultado de aplicação de critério razoável.

A utilização desta técnica não é, entretanto, inatacável. Contudo, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, cabe ao Contribuinte, apresentar as falhas existentes.

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada pode-se concluir que o trabalho fiscal não se baseia em procedimento sem cuidados ou despreocupado em identificar as vicissitudes do negócio, como sustenta a Impugnante.

Ademais, a busca pela aplicação da verdade material, pleiteada pela Impugnante, se efetivou nos autos.

Por esses fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Da análise do Auto de Infração em apreciação em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

No que tange aos dispositivos legais citados, cumpre destacar:

- o Decreto n.º 44.636, de 14 de novembro de 2005, promoveu diversas alterações na legislação tributária mineira, sobretudo acrescentando itens à Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, os quais passaram, a partir de 1º de dezembro de 2007, a sujeitar-se a regime de recolhimento de ICMS por substituição tributária em relação às operações tributáveis subsequentes;

- a Resolução n.º 3.728, de 20 de dezembro de 2005, dispõe sobre o procedimento de apuração do estoque e do respectivo imposto em decorrência da inclusão ou exclusão de mercadorias no regime de substituição tributária para fins de pagamento ou de restituição.

Pela técnica fiscal utilizada (levantamento baseado em arquivos Sintegra, como dito anteriormente, enviados pela própria Impugnante) não é possível acolher a tese de defesa de que o trabalho fiscal baseia-se em “*elementos genéricos, grosseiros e obtidos sem qualquer critério*” apurados “*de forma extremamente singela, aplicando uma fórmula padrão e trabalhando dados frios num sistema eletrônico de processamento*” que “*deixou de considerar vários aspectos operacionais da empresa e as vicissitudes do negócio*”. Os dados utilizados foram todos informados pela própria Impugnante e, por expressa disposição legal, devem refletir exatamente as operações ocorridas e os estoques existentes no estabelecimento da Defendente.

É crucial ressaltar que o Fisco trabalhou com exercício ou períodos fechados, ou seja, apurou as irregularidades descritas no Auto de Infração sem a realização, por parte deste, de contagem física das mercadorias em estoque, valendo-se dos registros constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente pela própria Impugnante via Sintegra, bem como do conteúdo do relatório “ST – Apuração de Estoque de Mercadorias – Resolução n.º 3.728/05 – Relatório de Conferência-Estoque Declarado”, da mesma forma por ela transmitido.

O levantamento completo elaborado foi entregue à Impugnante em DVD contendo 2 (duas) pastas de arquivos (anexado ao PTA à fl. 43), da seguinte forma:

- Pasta 1: Apuração dos Resultados – Relatórios “Apuração - Quantitativo”, “Apuração – Antes da ST” e “Apuração – Após ST”. O segundo e o terceiro relatórios referem-se a mercadorias especificadas no Decreto n.º 44.636/07. O primeiro abrange outras mercadorias não alcançadas por tal decreto, sujeitas ou não à ST.

- Pasta 2: Arquivos eletrônicos relativos à movimentação das entradas, saídas e estoque de todas as mercadorias indicadas nos levantamentos quantitativos e o relatório enviado pelo contribuinte contendo informações sobre “ST – Apuração de Estoque de Mercadorias – Resolução n.º 3.728/05 – Relatório de Conferência-Estoque Declarado”.

- Impressos: a última página de cada um dos relatórios contidos na Pasta 1 do DVD, contendo os resultados consolidados de cada levantamento.

Importante informar que, segundo o Fisco, foram considerados, para todas as mercadorias que deveriam constar do estoque inventariado em 30 de novembro de 2007 e não o foram, os estoques apurados pelo Aplicativo, naquela data, a partir da utilização da expressão contábil:  $EI$  (Estoque Inicial) + Entradas – Saídas =  $EF$  (Estoque Final em 30/11/2007), utilizando-se para tal *mister*, das informações contidas nos arquivos eletrônicos SINTEGRA transmitidos mensalmente pela Impugnante.

Em face da alegação da Impugnante de que o aplicativo utilizado pelo Fisco para realização de auditoria eletrônica não se adéqua ao seu volume de operações e às suas especificidades negociais, forçoso se faz ressaltar que o tal aplicativo trabalha tanto os dados de uma grande empresa, como é o caso da Impugnante, quanto os dados de empresas de menor porte do setor varejista, pois a forma de se cumprir a obrigação tributária é a mesma para ambos. O que altera o resultado é a qualidade e retidão destes dados que, repita-se pela importância, são extraídos das informações prestadas pelos contribuintes em cumprimento a determinação da legislação estadual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, ao contrário do alegado, a Fiscalização agiu exatamente como teria que agir, analisando os arquivos, os resultados apurados e os relatórios apresentados sem se ater ao porte da empresa fiscalizada.

Não foram anexados ou manuseados os documentos fiscais, uma vez que, por imposição das normas de regência do ICMS, as informações transmitidas no arquivo eletrônico Sintegra têm de refletir literalmente as operações de entradas, saídas e estoques do contribuinte informante, nos termos do art. 10 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 10. Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

.....  
§ 5º O contribuinte, observado o disposto nos artigos 11 e 39 desta Parte, fornecerá o arquivo eletrônico de que trata este artigo, atendendo às especificações descritas no Manual de Orientação previsto na Parte 2 deste Anexo, vigente na data de sua entrega.

É exatamente por isso que o Fisco poderá se valer dessas informações eletrônicas para realizar as análises convenientes e necessárias ao procedimento de fiscalização. Portanto, a alegação da Impugnante de que “a tipificação da autuação mesquinamente se baseou em controles eletrônicos, sem qualquer avaliação física dos fatos e procedimentos reais” (fl. 72), não tem sentido prático, pois confronta com a previsão expressa da legislação no que se refere aos arquivos eletrônicos Sintegra.

Ao mesmo tempo em que a Impugnante afirma possuir um “sistema de controle de estoques preciso e eficiente” (fl. 52), admite que em razão de erro em seu cadastro sistêmico, algumas mercadorias não foram incluídas no levantamento de estoque de mercadorias que passaram a sujeitar-se ao regime de tributação por substituição tributária a partir de 1º de dezembro de 2007 em face da entrada em vigor do Decreto n.º 44.636/07. Admite ainda que “... é impossível negar que são vários os acontecimentos cotidianos que, a despeito de todo zelo da Empresa, interferem diretamente na quantificação dos estoques”. (fl. 62)

A Impugnante admite a ocorrência de erros tanto em seu cotidiano operacional, quanto no controle de seus estoques. Os erros no controle do estoque são situação normal, que ocorre não só com a Impugnante, mas com os mais diversos contribuintes, dos mais diversos ramos e portes de atividade econômica.

A informação relevante para o deslinde da questão é que existe maneira adequada de se registrar e corrigir tais erros sob a ótica fiscal, e não apenas sob a ótica contábil interna como chega a afirmar a Impugnante em sua peça de defesa.

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

Exatamente por essa razão a legislação faz previsão em relação aos procedimentos a serem adotados na regularização da situação fiscal do contribuinte quanto às perdas, tanto em relação ao registro das saídas, quanto em relação ao estorno do crédito pelas entradas.

Não obstante previsão expressa da legislação, a Impugnante não se ateu aos ditames da norma e desconsiderou as obrigações acessórias previstas, fato que ela mesmo afirma em sua peça de defesa (fl. 72).

Observe-se a previsão legal:

**CAPÍTULO IV**

**Do Estorno do Crédito**

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

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

.....  
§ 2º O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento.

.....  
Art. 72. Tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente.

Há inclusive um CFOP específico a ser utilizado quando da realização de acertos de estoque decorrentes de perda, roubo ou deterioração da mercadoria:

Parte 2 do Anexo V a que se refere o art. 187 da Parte Geral do RICMS/02

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Classificam-se neste código os registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias.

Ressalte-se, a título de esclarecimento, que exigências semelhantes encontram-se consignadas na Lei Complementar n.º 87/96 e na Lei n.º 6.763/75, a saber:

### Lei Complementar n.º 87/96

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

.....  
IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

### Lei n.º 6.763/75

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

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

A Impugnante cita diversas vezes, como às fls. 65, 70, 74 e 75, contas contábeis e os relatórios internos denominados “Kardex”, desprovidos de qualquer caráter fiscal, por ela utilizados para controle e acerto do estoque de mercadorias em relação às perdas, correções e reclassificações ocorridas em tal estoque, intentando, com isso, afirmar que a emissão de tais relatórios, sem correspondente emissão de notas fiscais, seria procedimento idôneo e suficiente para configurar a regularidade de suas operações.

A forma de acerto contábil das divergências de estoque adotada pela Impugnante, sem respaldo na legislação de regência, não elidi a cobrança implementada pelo Fisco, na medida em há previsão em sentido diverso na legislação e, principalmente, na medida em que tal procedimento obstaculiza a fiscalização, retirando do Estado os meios previstos nas normas tributárias para acompanhar a regularidade das atividades do contribuinte, em flagrante prejuízo ao interesse público do qual se vale o Fisco no exercício da competência arrecadatória e fiscalizatória.

O que se está a exigir da Impugnante são exatamente as entradas e saídas de mercadorias desacobertadas em relação às quais não há registro fiscal hábil (e não meramente na contabilidade interna), na forma da legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato de que os relatórios internos, sem valor fiscal, da Impugnante apresentam registros contábeis de perdas nas exatas quantidades exigidas no Auto de Infração, conforme declaração da Impugnante de fls. 81/82, demonstra que a Impugnante possui total controle sobre suas perdas, não emitindo os documentos fiscais exigidos em afronta à legislação tributária à qual deve se sujeitar.

Assim, não há dúvida de que a Impugnante não adota o procedimento previsto na legislação em relação às perdas ocorridas, qual seja, emitir documento fiscal de saída com destaque de imposto e utilizá-lo para estornar o crédito de ICMS decorrente da entrada, restando configurada a infração apurada pelo Fisco.

Mesmo admitindo o erro de não ter incluído mercadorias no levantamento de estoque de 30 de novembro de 2007 para fins de sua inclusão na sistemática da substituição tributária a partir de 1º de dezembro de 2007, a Impugnante alega que tais mercadorias continuaram a ser comercializadas com a incidência do imposto estadual pelo regime de débito e crédito, tentando demonstrar através de exemplo numérico que tal procedimento acabou não gerando qualquer prejuízo aos cofres do Estado, pois mesmo que por forma não prevista na legislação, o tributo foi recolhido posteriormente.

Em relação a tal assertiva, cumpre informar que tramitaram, em âmbito administrativo, diversos processos em nome de várias filiais da Impugnante, pleiteando restituição de indébitos tributários, exatamente por tributação errônea em operações de vendas de diversas mercadorias, após instituição da substituição tributária.

Esses processos demonstram que, se de um lado a Impugnante alega em sua defesa que o recolhimento do ICMS pelo sistema de débito e crédito após instituição da substituição tributária não gerou qualquer prejuízo ao Fisco, razão pela qual não se lhe poderia exigir tributo ou multa decorrente de tal situação e, por outro, peticiona junto à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais a devolução de valores pagos em razão da manutenção em regime de débito e crédito de produtos incluídos na sistemática da substituição tributária.

Assim, a tese de defesa apresentada pela Impugnante de que não haveria qualquer prejuízo aos cofres do Estado, não pode ser acolhida.

Para exemplificar, cite-se alguns processos originados em 2010: PTA n.ºs 16.000332883.01, 16.000332894.72, 16.000332895.45, 16.000332877.21, 16.000332878.01, 16.000332879.84, 16.000332888.91, 16.000332898.80, bem como a ementa de um acórdão contendo decisão sobre o tema:

ACÓRDÃO: 19.099/11/2ª RITO: SUMÁRIO  
PTA/AI: 16.000332888-91  
IMPUGNAÇÃO: 40.010128146-95  
IMPUGNANTE: LOJAS AMERICANAS SA  
CNPJ: 33.014556/0275-58  
PROC. S. PASSIVO: ADRIANA ALBUQUERQUE DA SILVA  
LEMOS/OUTRO(S)  
ORIGEM: DF/JUIZ DE FORA

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR DO IMPOSTO. DEVIDAMENTE COMPROVADO O RECOLHIMENTO EM DUPLICIDADE DO ICMS E QUE NÃO OCORREU A TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO EM DOBRO AOS ADQUIRENTES, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, SENDO LEGÍTIMO O DIREITO À RESTITUIÇÃO DA PARCELA INDEVIDAMENTE RECOLHIDA AO TESOURO ESTADUAL. IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Em outra vertente, a Impugnante, em sua peça de defesa, chega à conclusão de que *“não é a regra fiscal que determina as atividades das empresas, mas sim as atividades das empresas que determinam se as regras fiscais são ou não aplicáveis”*.

As particularidades de cada contribuinte não ditam as alterações na legislação tributária que devem ocorrer em situações gerais. No entanto, Minas Gerais, reconhecendo situações que fogem à regra geral, estabelece a possibilidade de traçar procedimentos específicos para contribuintes de forma individual, por regime especial, na forma ditada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

A conduta pretendida pela Impugnante não encontra respaldo na legislação tributária.

A Impugnante alega que as perdas da empresa refletem negativamente o seu CMV, pois são provisionadas contabilmente, sendo que a fixação do preço de suas mercadorias é realizada de forma a neutralizar o prejuízo causado por essas perdas, não havendo assim prejuízo ao recolhimento de ICMS ao Estado de Minas Gerais. Acrescenta que uma gama extremamente relevante de mercadorias está no regime de substituição tributária do ICMS, levando esta discussão à inocuidade, posto que o ICMS devido na venda seria pago antecipadamente.

O raciocínio relacionado à inclusão financeira das perdas na base de cálculo do ICMS dos demais produtos comercializados pela Impugnante não encontra respaldo na legislação tributária, a qual, conforme já exposto, prevê de forma clara como devem ser cumpridas as obrigações acessórias e principais relacionadas às perdas de estoque.

Não obstante não haver respaldo à discussão de inclusão financeira das perdas na base de cálculo do ICMS, no que se refere à grande parcela de mercadorias comercializadas pela Impugnante e que são sujeitas à substituição tributária, serve mesmo tal argumento para combater a tese de defesa apresentada.

Se as mercadorias sujeitas à substituição tributária possuem o recolhimento do ICMS de forma antecipada, incluindo-se uma Margem de Valor Agregado - MVA sobre o valor da entrada (e não da saída), não há como a Impugnante incluir o ônus financeiro das perdas no recolhimento do ICMS de tais produtos, simplesmente porque o preço de venda torna-se, na prática, irrelevante para efeitos tributários.

A base de cálculo do ICMS não é o valor das saídas, nas quais a Impugnante alega incluir o custo financeiro das perdas, mas sim o valor das entradas acrescido MVA, e o valor das entradas é determinado pelo fornecedor das mercadorias, não

guardando qualquer ligação com os critérios de formação de preços utilizados pela Impugnante.

Nesses casos, o ICMS já foi recolhido pelas entradas, inclusive sendo o montante recolhido considerado definitivo, independentemente do valor de saída ser maior ou menor do que o valor utilizado para o cálculo da substituição tributária, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN n.º 1.851.

Aduz ainda a Impugnante que, apesar de reconhecer que a legislação exige a emissão de notas fiscais para estorno de crédito proveniente das entradas de bens perdidos e para registro das perdas, tratar-se-ia de procedimento inaplicável aos fatos, pois as perdas são tratadas em seu estabelecimento como custo de operação e não como despesa e ainda, que o art. 21 da Lei Complementar n.º 87/96 deve ser interpretado sob a premissa da natureza financeira dos créditos.

Para efeito de tributação, cada produto circula de forma distinta dos demais, não havendo que se falar em compensação do ICMS de uns, pelo preço praticado nos outros.

O art. 73 do RICMS/02 é claro ao exigir a emissão de documento fiscal com destaque do imposto, com a finalidade de contabilizar a perda ocorrida e estornar o crédito tributário decorrente da entrada dessa mercadoria perdida, por qualquer motivo que seja, *in verbis*:

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

Não emitir documentos fiscais para realizar os acertos de estoque decorrentes de tais perdas configura inquestionável apropriação indevida de créditos pelo descumprimento das normas tributárias inerentes ao aproveitamento, em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Ademais, não emitir os documentos fiscais referentes às perdas configura também saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, pois ocorreu efetiva saída de mercadoria e o documento fiscal que a registraria não foi emitido, tendo havido apenas “registro meramente contábil e interno” dos fatos. Assim, não prosperam os argumentos da Impugnante.

Mostra-se irrelevante para o cálculo do ICMS a natureza utilizada para a contabilização das perdas por parte da Impugnante (se como despesa ou como custo). Talvez tal diferenciação contábil possa redundar efeitos na legislação referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ ou algum tipo de contribuição social de ordem federal, mas é uma análise completamente inócua no que respeita ao ICMS.

Ao contrário do que alega a Impugnante, ainda não se adota no Brasil o sistema de créditos financeiros, pois a utilização dos créditos decorrentes da aquisição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de material de uso e consumo encontra-se expressamente vedada até 31 de dezembro de 2019.

Dessa forma, toda a argumentação da Impugnante em torno da interpretação da legislação com base na premissa do crédito financeiro não encontra respaldo na legislação, não havendo maiores comentários a se fazer sobre o assunto.

Noutro sentido, afirma a Impugnante que a diferença de algumas horas no registro informatizado de entrada de mercadorias transferidas entre lojas pode fazer com que essas mercadorias sejam vendidas via ECF – Emissor de Cupom Fiscal – antes de terem suas entradas manualmente inseridas no sistema. Destaca ainda, que por esta razão há, momentaneamente, um saldo negativo de estoque, informando que não se exime de efetuar, posteriormente, os devidos ajustes e reversões necessárias em seus registros contábeis de estoque.

Em outro ponto da defesa, assegura que pode ocorrer, eventualmente, atraso até de alguns dias para que seja feita, por empregados da empresa, a alimentação do sistema digital das entradas, pois o trâmite de notas fiscais é físico.

A Impugnante não demonstra nos autos a ocorrência de tais situações. Qualquer processo, seja judicial ou administrativo, nutre-se da prova, a qual deve ser carreada pelas partes à análise do órgão julgador.

Ademais, segundo as normas contidas, respectivamente, nos arts. 167 do Anexo V e 165 da Parte Geral, ambos RICMS/02, a escrituração deverá obedecer à ordem cronológica das entradas das mercadorias no estabelecimento, tendo o contribuinte até 05 (cinco) dias de prazo para registrar as notas fiscais de entrada, *in verbis*:

### Anexo V do RICMS/02

Art. 167. A escrituração será feita a cada prestação e operação, em ordem cronológica da utilização do serviço e da entrada, real ou simbólica, da mercadoria no estabelecimento ou, alternativamente, da data do respectivo desembaraço aduaneiro.

### Parte Geral do RICMS/MG

Art. 165. A escrituração dos livros será feita com clareza e, quando manuscrita, a tinta indelével, não podendo atrasar-se por mais de 5 (cinco) dias, ressalvada a fixação de prazo especial.

Segundo informações levantadas pelo Fisco em razão de diversas autuações de mesma natureza em outras filiais do mesmo contribuinte ocorridas desde 2008, a Impugnante adota um procedimento irregular sob a óptica fiscal-contábil que é utilizar a data da emissão das notas fiscais de compra em seus controles contábeis não fiscais, e, de forma diversa, adotar a data da efetiva entrada da mercadoria para fins fiscais (livro Registro de Entradas e arquivos eletrônicos Sintegra transmitidos), o que tem levado a sucessivas autuações, com resultado favorável ao Fisco junto a este Conselho de Contribuintes. Ainda, segundo o Fisco, tal situação foi detectada na análise de livros fiscais em todas as filiais da Impugnante auditadas até o momento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O procedimento básico e elementar, recomendado e adotado por todas as empresas que primam por obter um eficiente controle contábil-fiscal de seus estoques consiste em registrar os documentos fiscais de compra pela data efetiva da entrada da mercadoria no estabelecimento, mesmo que o registro se dê alguns dias após esta data. Dessa forma, o sistema da empresa assumirá a data de entrada imputada que, repita-se, será a mesma para todos os fins, não gerando qualquer divergência em relação às saídas de mercadorias ocorridas.

Assim, diante do procedimento da Impugnante em relação aos controles fiscais e também em relação à legislação tributária, não há como prosperarem os argumentos apresentados de que as diferenças decorrem de especificidades do negócio não consideradas pelo Fisco. Trata-se mesmo de falha grosseira e evitável no controle de estoque da Impugnante, com reflexos sobre o cumprimento de suas obrigações de natureza tributária.

A Impugnante questiona a cobrança de ICMS e respectiva multa de revalidação em relação à entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal em relação às quais houve saída posteriormente tributada.

Importante salientar que, em relação à cobrança de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) nas entradas sem documento fiscal de mercadorias sujeitas a tal regime de apuração do tributo, não há questionamento por parte da Impugnante, razão pela qual o exposto abaixo se refere apenas aos produtos com entrada desacoberta e que, ao mesmo tempo, não sejam sujeitos à substituição tributária.

Considerando a metodologia utilizada pelo levantamento quantitativo, constata-se uma entrada desacoberta quando o sistema “visualiza” uma correspondente saída acoberta por documentação fiscal, em relação à qual não havia estoque de produto que a suportasse naquele momento.

Dessa forma, todas as entradas desacobertas autuadas decorrem de saídas acobertas, em relação às quais o ICMS foi cobrado monofasicamente, sem direito a crédito, em face do já citado desacobramento da entrada.

Apesar da natureza jurídica da cobrança do ICMS de entrada da Impugnante (responsabilidade indireta – solidariedade em relação à obrigação tributária de terceiros) ser diferente daquela do ICMS de saída (responsabilidade direta por obrigação tributária própria) é inegável que as duas exações tributárias decorrem de fatos geradores originários da mesma cadeia de circulação de mercadoria, uma anterior e outra posterior.

O Fisco apresentou em sua peça acusatória diversos argumentos e precedentes deste Conselho de Contribuintes para embasar seu entendimento no sentido de manutenção da cobrança do ICMS e respectiva multa de revalidação tanto na entrada quanto na saída desacoberta da mesma mercadoria.

Contudo, a cobrança de ICMS integralmente, sem direito a crédito, nestes dois momentos da mesma cadeia de circulação, ofende o princípio da não cumulatividade, consignado no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que prevê a compensação do ICMS devido em cada operação com aquele efetivamente cobrado nas operações anteriores.

Ademais, no tocante à incidência do ICMS nas entradas desacobertas, não cuidou o Fisco de indicar o dispositivo legal que embasa a exigência do tributo por solidariedade, o que, entende-se, é imprescindível.

Em que pese o entendimento exposto anteriormente no sentido de configurar tal postura ofensa ao princípio da não cumulatividade, a Fiscalização tem adotado a regra da responsabilidade solidária pelo tributo devido na operação anterior (saída do fornecedor para a Autuada), com fulcro no art. 21, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, que aponta a responsabilidade para “a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacoberta de documento fiscal”.

Nesse sentido, baseada na ausência de capitulação legal da responsabilidade solidária no Auto de Infração e firmada em interpretação da legislação que visa evitar ofensa ao princípio da não cumulatividade, deve ser promovida a exclusão do ICMS e respectiva Multa de Revalidação no tocante à apuração de entradas desacobertas não sujeitas à substituição tributária e adequar a multa isolada, nesses casos, ao limitador contido no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a defesa que a cobrança de multas em montante superior ao valor total do tributo afrontaria a garantia constitucional do não confisco através de tributação.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (multa isolada) foi exigida por dar entrada e saída em mercadorias desacobertas de documentação fiscal, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de receber mercadorias acobertas por documentação fiscal e somente dar saída em mercadorias, independentemente da natureza da saída, com emissão de documento fiscal previsto na legislação. Vê-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível n.º 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- À MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível n.º 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 182 da Lei n.º 6.763/75, que assim determina:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a aplicação da equidade.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração (fls. 03/05).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de multa de revalidação e multa isolada, legítimo se torna o lançamento, não cabendo a alegação de efeito confiscatório das multas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir o ICMS e a respectiva multa de revalidação nas entradas de produtos não sujeitos à substituição tributária e para adequar a multa isolada, nesses casos, ao limitador do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria. Vencido, em parte, o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu que o julgava procedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2012.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	20.748/12/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000174355-77	
Impugnação:	40.010132320-45	
Impugnante:	Lojas Americanas S/A	
	IE: 367000218.01-39	
Proc. S. Passivo:	Márcio da Rocha Medina/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, 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.

Os argumentos apresentados na Manifestação Fiscal foram os mesmos utilizados para embasar o presente voto, salvo alterações.

Na decisão proferida, acordou a 3ª Câmara, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir o ICMS e a respectiva multa de revalidação nas entradas de produtos não sujeitos à substituição tributária e para adequar a multa isolada, nesses casos, ao limitador do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria.

No entanto, cabe observar que a entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal objeto da cobrança do ICMS e Multa de Revalidação é infração devidamente caracterizada nos autos, a partir da utilização de procedimento idôneo.

De fato, em operações de venda de mercadorias à Impugnante, deixou seu fornecedor de recolher o imposto devido, responsabilidade esta que pode ser exigida do destinatário que recebeu as mercadorias não sujeitas à substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, como no presente caso. Tal exigência tem por base o art. 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75, que aponta a responsabilidade para “a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacobertada de documento fiscal”.

Note-se que, até 31/10/2003, a Lei nº 6.763/75 trazia previsões de penalidades em número bem restrito, indicando determinados entendimentos que, a partir de 01/11/03 foram modificados.

Em novembro de 2003 mudanças trouxeram, tanto alterações como acréscimos vários, todos absolutamente necessários e indispensáveis (até então não contemplados pela legislação), o que acabou por ocasionar uma atualização geral na questão das penalizações por descumprimento de obrigações principal e acessórias.

O art. 55 não ficou de fora destas alterações. Destaquem-se o inciso II e alíneas deste artigo, que lastreou a exigência de Multa Isolada pelo recebimento de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias desacobertadas de documento fiscal, em contrapartida à revogação do inciso XXII, transcritos a seguir:

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:

*Efeitos de 1º/01/76 a 31/10/03 - Redação original:*

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-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;

*Efeitos de 28/12/1991 a 31/10/2003 - Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.562, de 27/12/91 - MG de 28.*

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

*Efeitos de 1º/01/76 a 27/12/91 - Redação original:*

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base no lançamento efetuado na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;"

b) quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do estabelecimento remetente esteja acobertada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

(...)

XXII -

*Efeitos de 1º/01/1994 a 06/08/2003 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 9º, ambos da Lei nº 11.363/93:*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XXII - por dar entrada a mercadoria desacoberta de documento fiscal, 20% (vinte por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 10% (dez por cento), na hipótese de a saída ter sido acobertada com documento fiscal e o imposto regularmente recolhido.

Efeitos a partir de 1º/11/03 - Revogado pelo art. 43, I, "j" e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03. (Grifou-se)

Frise-se que, a hipótese de a saída da mercadoria ter sido acobertada com documento fiscal e o imposto regularmente recolhido passou a não ter a importância que tinha até então, posto que a possibilidade de redução da pena sob a condição mencionada não foi recepcionada pela nova lei. E mais, o percentual da multa foi aumentado, indicando que tal infringência teria que ser tratada com maior rigor, de forma condizente com a falta cometida.

Então, pergunta-se: por que retirar do texto da lei a condição até então prevista de reduzir a penalidade à metade “na hipótese de a saída ter sido acobertada com documento fiscal e o imposto regularmente recolhido”? Conclui-se que o legislador tencionou, a partir daquele momento, dar a todas as infringências relacionadas no dispositivo mencionado o mesmo tratamento tributário, ou seja, sobre todas elas deveria passar a ser exigido o ICMS e as Multas de Revalidação e Isolada.

Este entendimento baseia-se em pareceres, consultas e em diversos acórdãos proferidos por este Conselho. Foram analisados o Parecer DOET/SLT nº 014/2004 (que se encontra anexado à autuação, na íntegra, às fls. 29 a 36), a Consulta Interna nº 060/2008 e o inteiro teor de acórdãos cujas ementas de alguns vêm a seguir transcritas.

### **PARECER DOET/SLT Nº 014/2004**

INTERESSADO: Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

ASSUNTO: QUESTIONAMENTOS DIVERSOS.

REFERÊNCIA: MEMO. CC/MG Nº 023/2003.

DOS FATOS:

Através do memorando em epígrafe, a Presidência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais nos encaminha diversos questionamentos e sugestões, formulados pelos Conselheiros adiante nomeados, acerca da interpretação da legislação tributária, os quais encontram-se reproduzidos a seguir:

(...)

Sra. Aparecida Gontijo Sampaio:

(...)

3) Situação hipotética:

O Fisco, em alguns casos, tem exigido ICMS, MR e MI por entradas de mercadorias "tributadas" desacobertadas, apuradas mediante Levantamento Quantitativo de Mercadorias.

Problema detectado:

Nos termos do artigo 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75, estariam corretas as exigências fiscais, inclusive o ICMS e a MR, ou a saída tributada eximiria o contribuinte/destinatário do pagamento do tributo da operação anterior, não recolhido?

(...)

3 – Entendemos devido, no caso, o imposto, a MR e a MI. Considerando que o ICMS é tributo plurifásico, independentemente do fato do adquirente em questão haver dado saída tributada à mercadoria, não se pode desconsiderar a ocorrência da operação anterior, posto tratar-se de fato gerador regularmente previsto em Lei. Logo, por força da solidariedade a que se refere o mencionado artigo 21, VII da Lei nº 6.763/75, poderá o Fisco exigir o imposto e as penalidades cabíveis tanto do remetente quanto do destinatário, sem benefício de ordem. O recolhimento do imposto incidente sobre a saída do adquirente em questão, repita-se, não tem o condão de eximi-lo da responsabilidade relativa à operação anterior, dado tratar-se de fatos geradores distintos.

**CONSULTA INTERNA Nº 060/2008 -  
26/03/2008**

Assunto: Substituição Tributária

Tema: Mercadoria desacobertada de documento fiscal – solidariedade

EXPOSIÇÃO/PERGUNTA:

No Parecer DOET/SLT nº 014/2004 expressou-se entendimento no sentido de ser devida a cobrança de ICMS, MR (e MI) sobre as "entradas de mercadorias tributadas, desacobertadas de documento fiscal", em função do caráter plurifásico desse imposto e da solidariedade prevista no inciso VII do art. 21 da Lei nº 6763/75. Tal entendimento foi o mesmo adotado pelo Conselho de Contribuintes em inúmeros julgamentos: Acórdãos nºs. 14.991/02/2ª, 2.670/02/CE (que reformulou, em parte, a sentença do Acórdão nº 15.588/02/1ª), 16.025/03/1ª, 15.472/03/2ª, 15.706/03/2ª, 16.673/04/1ª, 16.102/04/2ª, 16.951/05/1ª, 17.065/05/3ª e 17.222/05/3ª.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando o entendimento supra, indaga-se:

No tocante à "entrada desacobertada de mercadoria tributada, sujeita à ST interna", poderá ser exigido do destinatário mineiro, além do ICMS/ST, o ICMS relativo à operação própria, em razão de não se conhecer a origem de tal mercadoria? Em caso afirmativo, no cálculo das referidas parcelas de imposto, ao se aplicar a regra estabelecida no inciso I do art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, caberia a dedução do ICMS/operação própria, apurado à alíquota interna?

RESPOSTA:

Sim. Nos termos do inciso VII, art. 21 da Lei nº 6763/75 c/c inciso III, art. 56, Parte Geral do RICMS/02, a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro desacobertada de documento fiscal é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e acréscimos legais, inclusive multa por infração para a qual tenha concorrido por ação ou omissão.

O art. 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, por sua vez, dispõe que o estabelecimento destinatário de mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado, a título de ST, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Assim, e considerando a plurifasia do ICMS, no caso em análise, o adquirente é responsável pelo imposto relativo à operação anterior. Como esta ocorreu desacobertada de documento, é devido o ICMS pela operação própria e a título de substituição tributária, além das multas de revalidação e isolada. Para o cálculo do imposto devido a título de ST, deverá ser abatido o valor do imposto cobrado pela operação própria.

DOLT/SUTRI

ACÓRDÃO: 15.472/03/2ª

EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – NOTA FISCAL INIDÔNEA – CONSTATOU-SE QUE A AUTUADA DEU ENTRADA EM MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME SE CONSTATA PELO ATOS DECLARATÓRIOS DE INIDONEIDADE JUNTADOS AOS AUTOS, RELATIVAMENTE ÀS NOTAS FISCAIS AUTUADAS. LEGÍTIMAS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS DA MI PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXII DA LEI 6763/75, BEM COMO DO ICMS E MR IMPUTADOS À AUTUADA EM VIRTUDE DA SOLIDARIEDADE PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 21, INCISO VII DA MESMA LEI. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 2.670/02/CE

### EMENTA

(...)

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL - INFRAÇÃO APURADA PELO FISCO ATRAVÉS DO CONFRONTO ENTRE OS DOCUMENTOS EXTRAFISCAIS APREENDIDOS NO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA COM SUA DOCUMENTAÇÃO FISCAL E CONTÁBIL. EXIGÊNCIAS FISCAIS PERTINENTES, TENDO EM VISTA A RESPONSABILIDADE PREVISTA NO ART. 21, VII, DA LEI Nº 6763/75 E O ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO PARA AS OPERAÇÕES (ART. 12, II, DA PARTE GERAL DO RICMS/96), DEVENDO-SE RETIFICAR A DECISÃO DA CÂMARA ANTECEDENTE, PARA RESTAURAR O LANÇAMENTO DE ICMS E MR, COM MANUTENÇÃO DA MI CAPITULADA NO ARTIGO 55, INCISO XXII, DA LEI Nº 6763/75.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - NOTA FISCAL INIDÔNEA - CONSTATADO ENTRADAS DE MERCADORIAS (FEIJÃO) ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS REPUTADAS INIDÔNEAS, CONFORME ATOS DECLARATÓRIOS, HIPÓTESE EM QUE A MERCADORIA É CONSIDERADA DESACOBERTADA, NOS TERMOS DO ART. 149, INCISO I DO RICMS/96, PARTE GERAL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS FISCAIS MANTIDAS. MATÉRIA NÃO OBJETO DO RECURSO.

RECURSO DE REVISTA CONHECIDO À UNANIMIDADE E PROVIDO, POR MAIORIA DE VOTOS.

ACÓRDÃO: 16.951/05/1ª

### EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. CONSTATADA, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, ENTRADA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MR E MI. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

A seguir constam ementas de diversos acórdãos favoráveis à exigência de ICMS, MR e MI sobre entradas, estoques e saídas desacompanhados de documento fiscal, apurados por Levantamento Quantitativo:

ACÓRDÃO: 18.440/07/3ª

### EMENTA

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

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. CONSTATADO, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO (LQFD), ENTRADAS, MANUTENÇÃO EM ESTOQUE E SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, ENSEJANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INC. II, DA LEI Nº 6.763/75. RAZÕES DA IMPUGNANTE PARCIALMENTE ACEITAS PELO FISCO, QUE RETIFICOU O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 17.707/07/2ª

**EMENTA**

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. CONSTATAÇÃO MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO, DE ENTRADAS, ESTOQUE E SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. ACOLHIMENTO PARCIAL DAS RAZÕES DA IMPUGNANTE, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDIDA PELO FISCO. CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA PENALIDADE ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II DA LEI 6.763/75.

(...)

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

ACÓRDÃO: 17.553/07/2ª

**EMENTA**

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO. CONSTATADO MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO REALIZAÇÃO DE ENTRADAS, ESTOQUE E SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. IRREGULARIDADE APURADA MEDIANTE PROCEDIMENTO IDÔNEO, PREVISTO NO INCISO III DO ARTIGO 194 DO RICMS/02. LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ARTIGO 55, INCISO II, ALÍNEA "A" DA LEI 6763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 18.313/07/1ª

**EMENTA**

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. CONSTATADO, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO (LQFD), ENTRADAS, ESTOQUE E SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ENSEJANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INC. II, DA LEI 6763/75 MAJORADA EM 100%(CEM POR CENTO) PELA SEGUNDA REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º, DA MESMA LEI. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 17.821/06/3ª

### EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. CONSTATADA, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO (LEQFID) NO PERÍODO DE 01/05/2004 A 31/12/2004, A REALIZAÇÃO DE ENTRADAS, ESTOQUE E SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. ACOLHIMENTO PARCIAL DAS RAZÕES DA IMPUGNANTE, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDIDA PELO FISCO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 17.178/06/2ª

### EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. CONSTATADO, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, QUE O CONTRIBUINTE PROMOVEU SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS (CAFÉ CRU EM GRÃO ARÁBICA) DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, LEGITIMANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E A MULTA ISOLADA, PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A" DA LEI 6.763/75. ACOLHIMENTO PARCIAL, PELO FISCO, DAS RAZÕES APRESENTADAS PELA IMPUGNANTE, REFORMULANDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, EM PARTE. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 18.689/08/3ª

### EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. AS IRREGULARIDADES FORAM APURADAS MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO - LQFD. EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO II DA LEI 6763/75 PARCIALMENTE PROCEDENTES, NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO EFETUADA PELO FISCO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Legítima é, portanto, a exigência do imposto na entrada de mercadoria desacobertada, haja vista desta tratar-se de exigência pela ocorrência de operação anterior. Há que se distinguir a operação de entrada desacobertada, sobre a qual está sendo exigida a responsabilidade solidária do adquirente pela ausência da

documentação fiscal correspondente, da operação de saída, ainda que esta tenha ocorrido com o devido acobertamento de nota fiscal e destaque do imposto, se devido. As operações são distintas.

Assim, pergunta-se: por que a legislação revogou todo o conteúdo do inciso XXII do artigo 55? Não seria porque a responsabilidade solidária prevista no artigo 21, inciso VII da Lei 6.763/75 se sobrepõe aos argumentos citados em decisões que vão de encontro ao explicitado, de forma contrária ao Parecer DOET/SLT 024/2004, ainda vigente? Importante ressaltar: trata-se de fatos geradores distintos. Por isso a Consulta Interna 060/2008 diz: ... *“Nos termos do inciso VII, art. 21 da Lei nº 6763/75 c/c inciso III, art. 56, Parte Geral do RICMS/02, a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro desacobertada de documento fiscal é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e acréscimos legais, inclusive multa por infração para a qual tenha concorrido por ação ou omissão.”*

A Autuada cita os Acórdãos nº 18.889/08/1ª e 19.292/11/2ª, que em casos análogos, em que outros estabelecimentos da empresa figuram como parte, o CC/MG se pronunciou favorável a sua tese.

Trata-se de discussão polêmica em que cada caso é um caso e os julgamentos nem sempre seguem uma mesma linha de argumentação para aprovar ou não determinada tese. Como prova disso basta verificar outros julgamentos de casos análogos, em que outros estabelecimentos desta mesma empresa figuram como parte, onde o CC/MG decidiu pela aprovação integral do lançamento, ou seja, manteve a exigência do ICMS, MR e MI, inclusive, pela entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal, de acordo com o que preceitua o artigo 21, VII da Lei 6.763/75, transcrito acima.

É o caso dos Acórdãos 19.260/11/2ª e 19.261/11/2ª, cuja ementa transcreve-se abaixo:

#### EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. 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. 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.

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

IMPUTAÇÃO FISCAL DE ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA 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 EMRELAÇÃO 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. MANTIDAS AS DEMAIS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA “A”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALOR.** IMPUTAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, DECORRENTE DA DIFERENÇA APURADA E RECOLHIDA PELA ORA IMPUGNANTE E AQUELA APURADA PELO FISCO COM BASE NOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS POR ELA TRANSMITIDOS. EXIGÊNCIAS DE ICMS E 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.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

E também do Acórdão 19.262/11/2ª:

#### **EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** 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. RAZÕES DE DEFESA INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MANTIDAS AS 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.

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

IMPUTAÇÃO FISCAL DE ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DESACOBERTADAS DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADAS POR MEIO DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, PROCEDIMENTO TECNICAMENTE IDÔNEO PREVISTO NO ART. 194, INCISO II E § 4º, PARTE GERAL DO RICMS/02. RAZÕES DE DEFESA INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALOR. IMPUTAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, DECORRENTE DA DIFERENÇA APURADA E RECOLHIDA PELA ORA IMPUGNANTE E AQUELA APURADA PELO FISCO COM BASE NOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS POR ELA TRANSMITIDOS. EXIGÊNCIAS DE ICMS E 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.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes, em defesa da exclusão do ICMS e da Multa de Revalidação no caso em discussão, argumenta que todas as entradas desacobertas autuadas decorrem de saídas acobertadas, em relação às quais o ICMS foi cobrado monofasicamente, sem direito a crédito, em face do já citado desacobertamento da entrada. Aduz que com isso haveria ofensa ao princípio da não cumulatividade, consignado no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, que prevê a compensação do ICMS devido em cada operação com aquele efetivamente cobrado nas operações anteriores.

Pedimos vênias para discordar deste entendimento, porque o direito ao crédito não foi negado à Impugnante em momento algum. O aproveitamento extemporâneo de crédito está regulado pelo § 2º do art. 67 da Parte Geral do RICMS, *in verbis*:

Art. 67.

(...)

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - escrituração de seu valor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo "Outros Créditos", se o documento fiscal já houver sido lançado no livro Registro de Entradas, consignando-se observação esclarecedora da ocorrência;

III - comunicação do fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

Portanto, se houve alguma conduta que prejudicou ou mesmo inviabilizou a utilização do crédito decorrente do primeiro fato gerador do ICMS, esta conduta partiu da própria Impugnante, que adquiriu a mercadoria desacompanhada de documento fiscal. Se o imposto referente a esta operação de aquisição de mercadorias de seu fornecedor não foi devidamente cobrado e pago e, ainda, se a Impugnante resolveu adquirir mercadorias sem a emissão de nota fiscal que destacasse o imposto a apropriar, tais ações não podem ser atribuídas a mais ninguém senão à Impugnante.

E mais, é possível dizer que quando recebeu o Auto de Infração, teve a Impugnante uma segunda oportunidade de beneficiar-se de crédito pelas operações de entrada e, mais uma vez, em função de sua conduta, abriu mão deste direito. Caso tivesse recolhido o imposto exigido na peça fiscal, teria então, e somente então, o direito de apropriar-se do crédito de ICMS, agora efetivamente pago, referente às suas aquisições de mercadorias não sujeitas à substituição tributária. Mas não o fez. Afinal, imposto não recolhido na etapa anterior não gera direito a crédito.

Nota-se, portanto, que o gozo dos efeitos do princípio da não cumulatividade não é, e não pode ser, incondicional; depende da conduta do contribuinte. A adequação de sua conduta à norma tributária vigente é que permite a certeza da fruição do crédito.

Por isso, julgo procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2012.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Conselheiro**