

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

Acórdão: 20.126/13/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172405-21  
Impugnação: 40.010131182-93  
Impugnante: Cooperativa dos Agricultores da Região de Orlândia  
IE: 577695982.03-60  
Proc. S. Passivo: Alexandre Rego/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatada, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LEQFD) a ocorrência de entrada, estoque e saída de mercadoria (soja e milho) desacobertada de documentação fiscal. Apuração das diferenças com base nas informações sobre entradas e saídas transmitidas por meio do Sintegra, e nos estoques escriturados no livro Registro de Inventário. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Para as entradas e estoque desacobertados exigiu-se somente a citada multa isolada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entradas (saídas sem estoques), estoque e saídas de mercadoria (soja e milho) desacobertadas de documentação fiscal, nos exercícios fechados de 2006 a 2009.

Irregularidades constatadas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, executado utilizando-se o programa institucional da SEF/MG denominado Auditor Eletrônico. Para execução do levantamento foram utilizadas as informações contidas nos arquivos eletrônicos (Sintegra) transmitidos pela Autuada.

Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Para as entradas e estoque desacobertados exigiu-se somente a citada multa isolada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 70/94.

Acatando parcialmente as razões apresentadas na peça de defesa, a Fiscalização reformula o crédito tributário. Na oportunidade, acosta aos autos os documentos de fls. 170/186 (manifestação fiscal, levantamento quantitativo sintético

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2006 e 2007 impresso, novo DCMM em razão da alteração do crédito tributário para valores a maiores e média (CD) contendo o LEQFID detalhado.

Devidamente intimada da reformulação do crédito tributário (fls. 187/188), a Impugnante manifesta-se às fls. 191/216.

A Fiscalização manifesta-se novamente às fls. 219/222. Refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG exara a diligência de fls. 225 e o despacho interlocutório de fls. 226/228.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 230.

Prorrogado o prazo para cumprimento do despacho interlocutório (fls. 241/242), a pedido da Autuada, ela não se manifesta.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 243/244.

No parecer de fls. 246/260 a Assessoria do CC/MG opina pela procedência do lançamento os termos da reformulação do crédito tributário de fls. 170/186.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme já destacado a autuação versa sobre entradas (saídas sem estoques), estoque e saídas de mercadoria (soja e milho) desacobertadas de documentação fiscal, apuradas nos exercícios fechados de 2006 a 2009.

Irregularidades constatadas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, por exercício fechado, executado utilizando-se o programa institucional da SEF/MG denominado Auditor Eletrônico.

Para execução do levantamento foram utilizadas as informações contidas nos arquivos eletrônicos (Sintegra) transmitidos pela Autuada. Para tanto, a Fiscalização elaborou 04 (quatro) levantamentos quantitativos os quais coincidem com os exercícios fechados de 2006, 2007, 2008 e 2009.

Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Para as entradas e estoque desacobertados exigiu-se somente a citada multa isolada.

As operações de Entradas e Saídas consideradas no levantamento fiscal estão representadas pelos CFOPs, relacionados pela Fiscalização, por exercício, às fls. 17/25.

Ressalte-se que os dados relativos a estoques inicial e final foram extraídos do livro Registro de Inventário, conforme arquivos Sintegra transmitidos pela Autuada.

Constata-se que as irregularidades relativas a cada exercício encontram-se detalhadas no “Relatório Fiscal” às fls. 05/09.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe destacar, inicialmente, que não há de se falar em decadência ao direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 23/12/06 com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Destaque-se que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20637/11/1ª e 19626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expirou em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21/12/11 (fls. 03).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já mencionado, a Fiscalização, acatando parcialmente as razões apresentadas na peça de defesa, reformulou o crédito tributário às fls. 170/186.

Inicialmente cabe esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período.

Por meio da combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), verifica-se a ocorrência de possíveis irregularidades, utilizando a seguinte equação:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$$

Trata o LEQFID de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pela Fiscalização para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02:

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

(...)

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

Consiste tal roteiro em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre à emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia, neste caso, o levantamento informa que houve “saída sem estoque” (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período, o levantamento quantitativo apresentar a apuração de estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo Contribuinte no livro Registro de Inventário ou apurado em levantamento físico verifica-se a ocorrência de estoque desacoberto de documento fiscal. Enquanto que, se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado pelo Contribuinte pressupõe-se que houve saída desacoberta de documentação fiscal. Tais ocorrências são constatadas ao final do levantamento quando é apresentado o resumo.

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que a Fiscalização, caso os acate, promova as devidas correções, o que, de fato, ocorreu no momento da Defesa apresentada.

Vale mencionar que em razão da alegação da Defesa de que há erros nos levantamentos realizados pela Fiscalização a Assessoria deste Conselho exarou o despacho interlocutório de fls. 226/228.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, mesmo após prorrogado o prazo para cumprimento da medida, a Autuada quedou-se inerte.

Mencione-se que a Impugnante consignou às fls. 237 dos autos que há notas fiscais que foram declinadas em sacas e não em toneladas e também, com valores de mercadoria incorretos, sem, contudo, trazer aos autos a comprovação do alegado o que impossibilita a análise desses fatos.

Também não prospera o argumento da Autuada contrário à inclusão de documentos fiscais referentes a saídas para o exterior no levantamento quantitativo, uma vez que o que se busca com tal procedimento é a conferência da movimentação das mercadorias.

Já o parâmetro adotado pela Fiscalização de arbitrar o valor das operações com base no valor médio destas, por seu turno, está previsto nos arts. 54, inciso IX e 194, § 4º, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 54 - Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

(...)

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

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.  
(grifou-se).

Verifica-se, por meio dos relatórios constantes dos autos, que a base de cálculo para cobrança do imposto e das multas foi obtida das médias ponderadas distintas para cada tipo de situação identificada. No caso da entrada de mercadorias, média ponderada entre o preço declarado no próprio inventário da Autuada e os preços praticados nas entradas dos produtos no período fiscalizado; no caso de estoque final de mercadorias, média ponderada dos preços praticados nas entradas dos produtos no período fiscalizado, e, no caso da saída de mercadorias, média ponderada dos preços praticados nas saídas dos produtos no período fiscalizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais supracitados que o procedimento adotado pela Fiscalização está correto e perfeitamente embasado na legislação tributária, não havendo que se falar em ilegalidade na determinação da base de cálculo do imposto.

A Impugnante questiona, também, o fato do trabalho fiscal não ter considerado a perda de umidade dos grãos durante o período de armazenagem e a quebra técnica. Cita Resolução do Ministério da Agricultura que versa sobre o tema (Definições e percentuais aplicáveis para quebra técnica e quebra de umidade) e a resposta à Consulta de Contribuintes nº 282/09, por ela efetuada.

Como bem menciona a Fiscalização, para contabilizar tais perdas, constou na resposta à consulta de contribuintes retromencionada o seguinte procedimento:

(...) a Consulente para estabelecer o percentual médio de quebra natural no peso dos grãos, obtenha um LAUDO TÉCNICO (junto a órgão idôneo) e, posteriormente, submeta-o à apreciação do Fisco.

Posto isso, cabe ressaltar que na entrada da mercadoria no estabelecimento, a Consulente deve proceder a sua pesagem e emitir nota fiscal de entrada com peso e valor real da operação. Por ocasião da sua devolução, deve ser emitida nota fiscal para o depositante com o valor e quantidade de mercadoria, correspondentes àqueles atribuídos no momento da entrada no estabelecimento. As informações relativas à quebra deverão constar do campo “informações complementares” da nota fiscal.

No caso de mercadoria própria, para regularização do estoque existente, a Consulente deverá emitir nota fiscal correspondente ao percentual relativo à baixa, adotando o CFOP 5.927, que alcança os registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias.

Como informa a Fiscalização, a Impugnante não apresentou laudo técnico referente à quebra técnica e perda de umidade, bem como não emitiu nota fiscal referente à baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração de mercadorias referentes aos períodos de 2006, 2007 e 2008.

No que tange à quebra técnica, ressalta a Fiscalização (fls. 230) que em 2009 foi emitida a nota fiscal nº 000121, CFOP 5927, incluída no levantamento quantitativo realizado.

Quanto aos questionamentos da Defesa acerca das multas aplicadas, vale destacar que as penalidades exigidas nos presentes autos são duas. Uma pelo não cumprimento da obrigação principal de recolher tributo (multa de revalidação) correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75). A outra (multa isolada) tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória, e corresponde a 20% (vinte por cento) do valor

global das saídas desacobertas, com fulcro no art. 55, inciso II, alínea "a" da citada lei.

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS, visando em tese coibir a inadimplência, e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária. Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina:

Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

Lado outro, a multa isolada incide nos caso de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de emitir e exigir documento fiscal idôneo a toda entrada/saída de mercadoria, por exemplo, como é o caso dos presentes autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

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.

Ressalte-se, por oportuno, que é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente, não havendo que se falar em violação ao art. 150, inciso IV da CF.

Portanto, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítima a exigência do crédito tributário em comento, constituído de ICMS relativo às operações, além da Multa de Revalidação e da Multa Isolada, previstas nos arts. 55, II, e 56, II da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A propósito, já decidiu o TJMG que:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO - TRANSPORTE E ENTREGA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL HÁBIL E SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO - EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA - PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NÃO ILIDIDA (LEI DE EXECUÇÃO FISCAL, ARTIGO 3º) - EMBARGOS JULGADOS IMPROCEDENTES - RECURSO IMPROVIDO. 1. A DÍVIDA, REGULARMENTE INSCRITA, GOZA DE PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ, E SOMENTE É ILIDIDA POR PROVA INEQUÍVOCA, A CARGO DO SUJEITO PASSIVO OU DE TERCEIRO A QUE APROVEITE, EX VI DOS ARTS. 204 E PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E 3º E PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI FEDERAL Nº 6.830/80 (LEI DE EXECUÇÃO FISCAL). 2. A MULTA DE REVALIDAÇÃO, COBRADA EM CONFORMIDADE COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO MINEIRO, NÃO TEM CARÁTER DE CONFISCO, SIM DE MERA PENALIDADE COM O OBJETIVO DE COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. NO CASO, REFERIDA MULTA DEVE INCIDIR À BASE DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO TRIBUTO, COMO PRECEITUA A LEI ESTADUAL Nº 12.729/97 (ART. 1º), QUE ALTEROU A LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. 3. DE IGUAL MODO, É DEVIDA A MULTA ISOLADA, APLICADA COM BASE LEGAL, COM O CARÁTER DE PENALIDADE PARA COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.856150-7/001. RELATOR NÉPOMUCENO SILVA.

Vale ainda acrescentar, no que tange à alegada natureza confiscatória das multas aplicadas, que a situação não restou caracterizada, uma vez que a vedação constitucional (art. 150, inciso IV da CF) é aquela do ente público utilizar do tributo com efeito de confisco, ou seja, este óbice incide apenas sobre o tributo e não sobre seus acréscimos reconhecidos por lei, dentre os quais as multas aplicadas.

Ressalte-se, por fim, que as multas de revalidação e isolada exigidas são disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontra-se regularmente capitulada no Auto de Infração. Confira-se:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

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:

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de elidir o lançamento, legítima as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação de fls. 170/186, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 29 de maio de 2013.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Relator**

IS/CI