

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

Acórdão: 21.318/17/2ª Rito: Sumário

PTA/AI: 01.000573347-12

Impugnação: 40.010141390-65, 40.010141392-27 (Coob.), 40.010141393-08 (Coob.), 40.010141395-53 (Coob.), 40.010141394-81 (Coob.)

Impugnante: Lojas Riachuelo S/A  
IE: 702053333.02-80  
Flávio Gurgel Rocha (Coob.)  
CPF: 013.609.928-98  
Newton Rocha de Oliveira Júnior (Coob.)  
CPF: 102.558.854-15  
Oswaldo Aparecido Nunes (Coob.)  
CPF: 874.563.548-04  
Pedro Roberto de Siqueira (Coob.)  
CPF: 140.826.674-15

Proc. S. Passivo: Bianca Schettini da Silva Neaime/Outro(s)

Origem: DF/Juiz de Fora

***EMENTA***

**MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as 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 nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a ocorrência de entradas e de saídas desacobertadas de documento fiscal, bem como a existência de produtos em estoque, sem o devido acobertamento fiscal, no ano de 2013. Irregularidades apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) por espécie de mercadoria, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela própria Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 38/58, acompanhada dos documentos de fls. 59/81, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 90/97.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a ocorrência de entradas e de saídas desacobertas de documento fiscal, bem como a existência de produtos em estoque, sem o devido acobertamento fiscal, no ano de 2013. Irregularidades apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) por espécie de mercadoria, com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela própria Autuada.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

No que tange à metodologia utilizada pela Fiscalização para desenvolvimento dos trabalhos, cabe ressaltar que o levantamento quantitativo financeiro é um método tecnicamente idôneo que 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.

Pela utilização de tal método, valendo-se da combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), é possível verificar-se a ocorrência de possíveis irregularidades, utilizando a seguinte equação:

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

O LEQFID está previsto no art. 194 do RICMS/02, que assim determina:

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;

(...)

Observa-se que o LEQFID consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado representa toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

No presente caso, foi constatada a ocorrência de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal, utilizando-se a Fiscalização das informações prestadas pela Autuada nos arquivos eletrônicos transmitidos pela empresa.

A Impugnante sustenta que o resultado do Levantamento Quantitativo ficou distante da realidade, já que a Fiscalização desconsiderou as mercadorias que retornaram ao estoque em função das trocas diárias efetuadas no período fiscalizado; amparadas pela emissão de uma única nota fiscal de entrada, englobando todas as operações de entradas de mercadorias devolvidas durante o dia, consoante o disposto no Regime Especial/PTA de nº 16.000169670-93.

Destaca, a título de exemplificação, a primeira mercadoria especificada no relatório Apuração-Quantitativo, demonstrando que inexistente a diferença apontada pela Fiscalização, quando são regularmente computadas as respectivas notas fiscais de devolução.

Entende que todas as omissões de entrada que compõe o Relatório de Apuração-Quantitativo referem-se a mercadorias que retornaram ao estoque da Impugnante em operação de troca, e possuem notas fiscais de devolução regularmente emitidas.

Afirma, no entanto, ser incontestável a ocorrência de diversos problemas de ordem operacional que justificariam a apuração de saídas desacobertas, como perdas de etiqueta dos produtos ou furtos de mercadorias, entre outros, que podem resultar em diferenças de estoque. Exemplifica uma situação de perda de etiqueta e declara que a única possibilidade de saída de mercadoria sem nota fiscal é através de furto, o que por certo ocorre com frequência.

Com referência à constatação de estoque desacoberto, sustenta que essa se confunde com as duas outras infrações, sendo o resultado natural das supostas incongruências cometidas pela Fiscalização – e igualmente improcedente.

Por conseguinte, entende que o presente Auto de Infração afronta o princípio do *non bis in idem*. Comenta, assim, sobre a proibição de dupla penalização e coloca em destaque a jurisprudência existente a respeito do assunto, desenvolvendo a questão e declarando que se a empresa autuada já foi penalizada pelo apontamento de entradas e saídas desacobertas, já foi penalizada pela divergência de estoque.

No tocante às entradas desacobertas, o Levantamento Quantitativo realizado demonstra de forma cristalina que, contrariamente ao que afirmou a Impugnante e de acordo com as reiteradas decisões do egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, nenhum recolhimento de tributo foi exigido pela Fiscalização por meio da notificação em comento.

O Auto de Infração ora em análise exigiu somente, no caso de constatação de entradas desacobertas, a Multa Isolada (MI) estabelecida pelo artigo 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6.763/75, como expressa o Relatório Fiscal a ele apensado:

“Através de Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, efetuado com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos, constatou-se que o contribuinte, no exercício de 2014, deu entrada, em seu estabelecimento, de produtos sem o devido acobertamento fiscal, fato que impõe a exigência da Multa Isolada (MI) estabelecida pelo artigo 55, inciso II,

alínea “a” da Lei 6.763/75, que prevê a aplicação do percentual de 20% sobre o valor da operação. Tendo em vista que a saída dos referidos produtos ocorreu com emissão de documentos fiscais e o correspondente destaque do ICMS devido, **o presente Auto de Infração não exige, por conseguinte, o imposto em questão, relativamente às entradas desacobertadas referidas neste tópico**” (grifou-se).

Outrossim, é incorreto afirmar, como o fez a Impugnante, que a Autoridade Fiscal procedeu a apuração baseando-se nos arquivos eletrônicos do SINTEGRA, no qual a Impugnante teria deixado de contabilizar a entrada de mercadorias e efetuado o pagamento das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de outras mercadorias também não contabilizadas no mesmo exercício.

A apuração efetuada pela Fiscalização teve por base os arquivos eletrônicos do SPED da empresa autuada, importados por meio do aplicativo Auditor Eletrônico e processados pelo programa “Auditoria Código de Barras”, ambos de amplo reconhecimento no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Por outro lado, o Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias é um roteiro clássico de auditoria fiscal, que encontra supedâneo nos documentos fiscais emitidos ou recebidos pelos contribuintes, bem como nos inventários por estes realizados.

Ora, o presente trabalho resulta da análise, depuração e quantificação dos dados gerados por meio dos arquivos eletrônicos do SPED da própria Impugnante, por ela transmitidos à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, por meio de ambiente virtual estabelecido para tal fim.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) é parte integrante do projeto SPED, como estabelece o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI, já na sua primeira página, na seção destinada aos “Objetivos”, buscando “integrar todo o processo relativo à escrituração fiscal, com a substituição do atual documentário em meio físico (papel) por documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins”, ou seja: não existem mais, há muito, livros fiscais de entradas, saídas ou apuração em papel, capazes de refletir uma realidade contábil diversa daquela expressa nos arquivos constantes da Escrituração Fiscal Digital (EFD), como argumenta a Impugnante em sua defesa. Esses livros fiscais são a própria Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Logo, não procede a afirmação da Impugnante de que o equívoco cometido pela Fiscalização tem suas raízes na ausência de análise dos seus livros fiscais, nos quais se encontraria registrada a realidade do movimento comercial dela.

É impossível imaginar que o movimento comercial de qualquer pessoa jurídica não esteja fundamentado nos documentos fiscais de entradas e de saídas de seus estabelecimentos, assim como nos inventários realizados – cujos dados são expressos nos arquivos eletrônicos do SPED, de forma fidedigna.

Destarte, a Fiscalização tomou todo o cuidado na fase prévia de saneamento de dados do programa “Auditoria Código de Barras”, no sentido de retirar todas as distorções possíveis.

Se a Impugnante declara que registrou diversas entradas usando a unidade ‘grade’ composta por diversas ‘peças’ as quais são relacionadas nas saídas, tal irregularidade, a despeito da desídia da Autuada, não gerou a “distorção sobre a qual está calcado o presente auto de infração”. A Fiscalização teve o cuidado de suprimir, do presente trabalho, todos os produtos que se encontravam maculados, em termos de apuração quantitativa, pelas distorções em causa.

A própria Impugnante afirma ser incontestável a ocorrência de diversos problemas de ordem operacional, como perdas de etiqueta dos produtos ou furtos de mercadorias, entre outros, que resultaram, naturalmente, em diferenças de estoque. Tais diferenças produziram a ausência de recolhimento de tributo por parte da empresa autuada, de acordo com o Levantamento Quantitativo levado a efeito pela Fiscalização.

A respeito das ocorrências de perda ou roubo, o inciso V do art. 71 do RICMS/02 estabelece claramente a necessidade de estorno do imposto creditado, fato que não foi observado pela Impugnante. Veja:

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;

(...)

Tal estorno exige a emissão de “nota fiscal com destaque do imposto”, nos termos do art. 73 do RICMS/02, fato igualmente não observado pela Autuada:

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.

Com referência à constatação de estoque desacobertado, é óbvio que esta não se confunde, em hipótese alguma, com as duas outras infrações (entradas e saídas desacobertadas), possuindo natureza absolutamente distinta.

As mercadorias constantes do estoque desacobertado são aquelas que se encontravam fisicamente no momento do inventário final do exercício, mas que não tiveram o devido acobertamento fiscal quando da sua entrada no estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As três situações (entradas, saídas e estoque desacobertados) decorrem de procedimentos irregulares, essencialmente diferenciados em sua natureza operacional, por parte dos contribuintes.

Por conseguinte, o presente Auto de Infração não afronta o princípio do *non bis in idem* e inexistente, assim, qualquer dupla penalização imposta pela Fiscalização. Também, a penalização estabelecida para a ocorrência de entradas e saídas desacobertadas, obviamente, não se confunde de forma alguma com a penalização prevista para os casos de divergência de estoque.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força da limitação de sua competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Marcelo Nogueira de Moraes e Hélio Victor Mendes Guimarães.

**Sala das Sessões, 02 de fevereiro de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Relator**

IS/D

CC/MG