

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.134/18/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000972270-20  
Impugnação: 40.010145939-63, 40.010145942-00 (Coob.), 40.010145943-82 (Coob.)  
Impugnante: Makro Atacadista Sociedade Anônima  
IE: 186211204.00-92  
Roger Allan Anthony Laughlin Guevara (Coob.)  
CPF: 233.937.768-43  
Titus Paulus Cunnen (Coob.)  
CPF: 235.401.648-47  
Coobrigados: David Yvon Joseph Francois Poussier  
CPF: 233.499.148-10  
Juan Pablo Aliaga Cornejo  
CPF: 231.719.678-47  
Proc. S. Passivo: Sérgio Farina Filho/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo, a ocorrência de entrada, saída e manutenção em estoque desacobertados de documentação fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária e à tributação normal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02, com base nas informações sobre entradas, saídas e estoques fornecidas pela Autuada, constantes das escriturações da empresa (Sintegra/EFD/livros fiscais). Infração caracterizada. Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55, alínea “a”, observando a limitação do § 2º do citado artigo, todos da Lei nº 6.763/75. Exigiu-se somente a citada multa isolada nas saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas à substituição tributária e nas entradas desacobertadas de mercadorias tributadas pelo ICMS normal.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatou-se que a Autuada deixou de destacar e recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias previstas no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12, em razão das entradas e

**estoques de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, mediante levantamento quantitativo, nos exercícios fechados de 2014, 2015 e 2016, apurado após conferência dos livros, documentos fiscais e arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada:

- entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos à tributação normal do ICMS.

Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;

- entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos ao ICMS/ST.

Exigência do ICMS operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75;

- saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos à tributação normal do ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75;

- saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos ao ICMS/ST.

Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75;

- estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Na apuração da multa isolada foi observado o limitador previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

A autuação versa, também, sobre a falta de recolhimento do adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS para fins de constituição do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

Exigências do ICMS/ST complementar (adicional FEM) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que foram incluídos no polo passivo da autuação os diretores da empresa autuada com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 41/62.

Às fls. 54 apresenta quesitos que embasam sua causa de pedir produção de prova pericial.

Ao final requer a nulidade do lançamento e a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 118/130, entende desnecessária a pretendida produção de prova pericial e refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Das Preliminares**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

Preliminarmente, deve-se afastar a hipótese de nulidade do Auto de Infração alegada pela Impugnante por falta de atendimento ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Alega a Impugnante que o Auto de Infração não aponta de forma clara e precisa as circunstâncias que ensejaram a sua lavratura e que, tampouco haveria indicação das provas que embasaram a conclusão de que o Contribuinte teria cometido as ilegalidades apontadas na autuação.

Argui que a “descrição do fato” contida no Auto de Infração não esclareceu a razão que o teria motivado, tendo se limitado a indicar genericamente que o conhecimento da suposta infração fiscal se deu por intermédio do levantamento quantitativo de mercadorias, por presunção.

Entretanto, razão não lhe assiste.

É cediço que o art. 142 do CTN dispõe que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A sua formalização encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(Grifou-se)

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal (fls. 08/26), no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, qual seja a entrada, a saída e a manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, estando capituladas todas as infringências e penalidades, atendendo a todos os requisitos previstos no art. 89, do RPTA, notadamente ao inciso IV (descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado).

Não procede o argumento de que o Fisco teria se limitado a indicar genericamente que o conhecimento da suposta infração fiscal se deu por intermédio do levantamento quantitativo de mercadorias.

Cabe esclarecer que o levantamento quantitativo financeiro tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período.

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco 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, em uma simples operação matemática de soma e subtração, na qual o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente ou por período.

Oportuno destacar que para a realização do levantamento quantitativo, o Fisco utilizou-se do aplicativo “Auditoria – Código de Barras” que efetua os cálculos matematicamente utilizando os arquivos Sped transmitidos pelo Contribuinte e as notas fiscais de entradas e de saídas.

O resultado da apuração encontra-se no Relatório Fiscal e DVDs entregue ao Contribuinte (também constantes do PTA às fls. 31 e 33 como anexo ao Auto de Infração), juntamente com o Auto de Infração e demais documentos relacionados.

Consta dos DVDs demonstrativos dos resultados do quantitativo, bem como informações relativas aos estoques, notas fiscais de entrada e de saída e cupons fiscais que foram utilizados no levantamento quantitativo, relatório com a identificação dos produtos que apresentaram divergência no quantitativo (Apuração Quantitativo), com o código interno do produto fornecido pela Impugnante, sua descrição, todos os dados relacionados à movimentação do produto e cálculo das diferenças apuradas.

No presente caso, foi constatada a ocorrência de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções.

Destaca-se que a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não configura “presunção”, como quer fazer crer a Impugnante, mas sim, apuração por meio de operação matemática, como já exposto, cujo resultado representa exatamente a movimentação das mercadorias e o estoque existente ao final de cada período, de acordo com a documentação e a escrita fiscal do estabelecimento. O resultado do levantamento encontra-se demonstrado na planilha Apuração Quantitativo (DVDR de fls. 31).

Da análise dos presentes autos, em face das normas retrotranscritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária

mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, para tanto formula os quesitos de fls. 54 e indica assistente técnico.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Cabe destacar que a Fiscalização às fls. 124/126 analisa cada um dos quesitos formulados, conforme segue:

A seguir, serão analisados os quesitos apresentados:

I) Queiram o I. Perito e os Srs. Assistentes técnicos informar os períodos dos débitos de ICMS e ICMS/ST objeto de cobrança do presente Auto de Infração;

II) Queiram o I. Perito e os Srs. Assistentes técnicos informar a existência das alegadas divergências encontradas nos arquivos eletrônicos da Requerente, e detalhar sua origem, causa e quantificação;

III) Queiram o I. Perito e os Srs. Assistentes técnicos informar se as divergências encontradas estão relacionadas ao peso ou a quantidade das mercadorias;

IV) Queiram o I. Perito e os Srs. Assistentes técnicos confirmar se tais divergências podem decorrer da comparação de unidades de medidas diferentes;

V) Queiram o I. Perito e os Srs. Assistentes técnicos informar se existem evidências concretas de entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal;

VI) Queiram o I. Perito e os Srs. Assistentes técnicos indicar se, após a análise acima, de fato houve entradas e saídas de embalagem sem a devida documentação e se houve falta de recolhimento de tributo nas operações em questão e;

VII) Queiram o I. Perito e os Srs. Assistentes técnicos informar como foram calculadas e aplicadas as multas isoladas e de revalidação.

Analisando a solicitação da perícia, verificamos que as respostas para esses quesitos encontram-se expressas no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (fls. 08 a 29), que detalha qual o trabalho fiscal foi desenvolvido, o período fiscalizado, cada infração cometida e as respectivas bases legais, infringências e penalidades, a demonstração dos cálculos das multas de revalidação e isoladas, o demonstrativo do crédito tributário, a relação dos arquivos que estão contidos no DVD, incluindo o relatório "APURAÇÃO-QUANTITATIVO".

Em que pese todo o detalhamento do Relatório Fiscal, o fisco irá contrapor todos os quesitos apresentados.

I e II) Os períodos dos débitos de ICMS e ICMS/ST objeto de cobrança do presente Auto de Infração referem-se ao período fiscalizado, que nesse caso, tem início em 01/01/2014 e término em 31/12/2016. O levantamento quantitativo utiliza a fórmula matemática tão difundida na seara técnico-contábil, qual seja:

(ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS) - SAÍDAS = ESTOQUE FINAL

O estoque inicial e final referem-se às quantidades de mercadorias em estoque, informadas pelo contribuinte, no início e final de cada exercício. As entradas e saídas de mercadorias indicam as operações com mercadorias que ocorreram dentro do período fiscalizado já citado. Todos esses dados estão detalhados no DVD anexo ao Auto de Infração (fls. 33), com uma cópia entregue ao contribuinte. No Relatório Fiscal (fls. 28 e 29) estão relacionados todos os arquivos inclusos no DVD.

III) As divergências encontradas no Levantamento Quantitativo referem-se à quantidade de

mercadorias que entraram, saíram ou foram mantidas em estoque sem o devido acobertamento de documento fiscal. Essas mercadorias estão perfeitamente identificadas, com código do produto e descrição, nos relatórios gravados no DVD fls. 31 (01APURAÇÃO-QUANTITATIVO2014 - 01APURAÇÃO-QUANTITATIVO2015 - 01APURAÇÃO-QUANTITATIVO2016)

IV) Quanto ao questionamento de que tais divergências encontradas no levantamento quantitativo podem decorrer da comparação de unidades de medida diferentes, entendemos que sim. Entretanto, constata-se que não é o caso, tendo em vista que o contribuinte retificou e retransmitiu os arquivos eletrônicos atendendo aos Termos de Intimação enviada no ano de 2015.

Esta Intimação indicou ao contribuinte a falta de fator de conversão (Registro 0220) em seus arquivos eletrônicos transmitidos, entre outras irregularidades apontadas.

Isto posto, entendemos que o contribuinte dever indicar a unidade em que irá cadastrar seus produtos na entrada e a respectiva conversão dos mesmos em unidades menores, se houver, para operações de saída. Esse procedimento de cadastramento de produtos e correspondente confecção dos arquivos SPED, por determinar o adequado controle do estoque e das operações é de vital importância, é de exclusiva responsabilidade do Contribuinte, conforme previsão legal.

V) Aplicando a fórmula matemática citada, utilizando-se os arquivos SPED transmitidos pelo contribuinte e as notas fiscais eletrônicas de entrada e saída chega-se ao resultado do Levantamento Quantitativo dos exercícios de 2014, 2015 e 2016. Não há que se falar em “evidências” conforme indica a Impugnante em seu quesito de número “V”. Trata-se o Levantamento Quantitativo de procedimento fiscal idôneo previsto no artigo 194, inciso II do RICMS/02.

Vale citar trecho do Acórdão de nº 19.451/11/2ª que traz a definição de levantamento quantitativo:

ACÓRDÃO: 19.451/11/2ª:

O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS CONSTITUI-SE EM TÉCNICA FISCAL QUE SE BASEIA EM PRINCÍPIOS MATEMÁTICOS VISANDO A APURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIA OCORRIDA NO ESTABELECIMENTO.

VI) Os resultados dos levantamentos quantitativos demonstram que houve entradas, saídas e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, além da falta de recolhimento de imposto nas operações respectivas. Não há, nos resultados apontados, movimentação de embalagens.

VII) Para o cálculo do ICMS/ICMS ST e das respectivas multas de revalidação e isolada foi utilizada a legislação tributária em vigor. Os cálculos foram detalhados por infringência no relatório fiscal anexo ao Auto de Infração (fls. 08 a 29)

Com base no exposto, não vemos necessidade para recomendar a perícia solicitada, pois o trabalho fiscal está pautado em informações claras e incontroversas prestadas pelo contribuinte, resultando num Auto de Infração amplamente detalhado com diversos relatórios.

A propósito da temática da produção de prova pericial vale citar decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e, mais, as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, mediante levantamento quantitativo, nos exercícios fechados de 2014, 2015 e 2016, apurado após conferência dos livros, documentos fiscais e arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada:

- entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos à tributação normal do ICMS.

Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;

- entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos ao ICMS/ST.

Exigência do ICMS operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75;

- saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos à tributação normal do ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75;

- saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, produtos sujeitos ao ICMS/ST.

Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;

- estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

A autuação versa, também, sobre a falta de recolhimento do adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS para fins de constituição do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

Exigências do ICMS/ST complementar (adicional FEM) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Na apuração das multas isoladas exigidas nesse Auto de Infração foi observado o limitador previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tais irregularidades foram apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LQFD, em exercício fechado, utilizando-se do programa institucional da SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico.

Para execução do trabalho fiscal, foram consideradas as informações contidas nos arquivos eletrônicos (Sintegra/EFD) transmitidos pela Impugnante e documentos fiscais da empresa, portanto, o levantamento quantitativo foi realizado com base somente em dados apresentados pela própria Autuada.

A Impugnante informa que o estabelecimento autuado dedica-se à atividade de comércio atacadista, assim, adquire produtos em grandes quantidades e em embalagens de grande volume, que por sua vez são constituídas por embalagens de menor volume. Para atender seus clientes, desmembra as mercadorias em porções menores, o que geraria uma série de divergências em seus arquivos eletrônicos.

Cita como exemplo o açúcar adquirido em fardo, embalagem que contém 10 (dez) peças, cuja nota fiscal de entrada estaria expressa em fardos, enquanto a nota fiscal de saída em embalagens menores, o que teria ensejado a equivocada presunção de entradas desacobertas de documentação fiscal.

Alega que a Fiscalização não teria utilizado em sua auditoria o fator de conversão das mercadorias adquiridas pela Impugnante, gerando, assim, essas distorções no resultado final do levantamento quantitativo.

A Fiscalização refuta tal argumento informando que o Contribuinte foi intimado a retificar os arquivos eletrônicos, pois verificou a falta de entrega do “Registro 0220”, o qual informa o fator de conversão em unidades das mercadorias que comercializa, entre outras irregularidades apontadas.

A Impugnante atendeu ao Termo de Intimação, regularizando o “Registro 0220” e retransmitido os arquivos SPED de suas filiais. Dessa forma, todos os produtos que apresentaram movimentação em unidades diferentes foram “convertidos” para uma unidade padrão definida no referido registro.

O Fisco informa que, ao fazer a apuração do levantamento quantitativo o programa usou adequadamente os fatores de conversão que foram apresentados nos arquivos retificados transmitidos pelo Contribuinte. A título de exemplo, às fls. 127, analisa o caso do produto de código 723021 para demonstrar a efetividade da conversão de unidades de medida.

Diante dos elementos dos autos conclui-se que a Fiscalização demonstrou que no levantamento quantitativo foi utilizado o “Registro 0220 – Fatores de Conversão de unidades”, o qual, como já dito, tem por objetivo informar fatores de conversão dos itens discriminados na Tabela de Identificação do Item entre a unidade informada nesse registro e as unidades informadas nos registros dos documentos fiscais.

Ademais, pela simples leitura dos valores unitários de entrada e saída constantes do Relatório Apuração Quantitativo verifica-se que a Fiscalização utilizou a mesma unidade de medida para entrada e saída, afastando-se a alegação de que não foi considerado o fator de conversão de unidades.

Noutra toada, a Impugnante discorre sobre a sistemática de débito e crédito do ICMS, sustentando que “os créditos adquiridos na operação de entrada de mercadorias devem ser utilizados para abater o valor do imposto incidente sobre a operação de saída das mercadorias”.

Alega que não se poderá exigir o ICMS na entrada, pois o mesmo já teria sido recolhido na operação de saída, que foi devidamente registrada, conforme comprovado pelo levantamento quantitativo.

Primeiro cabe esclarecer que o ICMS operação própria não foi exigido na entrada de mercadorias sujeitas à tributação normal desacobertadas de documentação fiscal, apenas a multa isolada.

Já no tocante à entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, foi exigido o ICMS/ST, visto que é devido no momento da entrada no estabelecimento, a respectiva multa de revalidação e a multa isolada, conforme estabelece a legislação tributária.

Nesse sentido, dispõe o art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75, bem como o art. 1º, inciso II, e os arts. 14 e 15, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

RICMS/02

Anexo XV - Parte 1

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

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

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

Registre-se que, no caso das mercadorias sujeitas à substituição tributária foi exigido, também, o ICMS operação própria, uma vez que este é calculado e compensado com o ICMS/ST apurado.

Já nas saídas desacompanhadas das mercadorias sujeitas ao regime do ICMS/ST foi exigida somente a multa isolada.

E, nas saídas desacompanhadas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária foi exigido o ICMS, a multa de revalidação e a multa isolada.

Dessa forma, com fundamento na legislação retrotranscrita, correta a exigência de ICMS, ICMS/ST e respectivas multas de revalidação capituladas no art. 56, inciso II, e § 2º, da Lei nº 6.763/75.

A Multa Isolada exigida está capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacompanhada 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

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

A Impugnante alega que a multa isolada aplicada em relação às supostas entradas desacobertas deve ser cancelada visto que é conexa com a multa isolada aplicada pelas supostas saídas desacobertas, devendo-se aplicar a mais grave, conforme estabelece o art. 211 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem. (Grifou-se).

Veja-se que o dispositivo legal supra deixa claro que as infrações devem ser conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Desprende-se da leitura do dispositivo legal retrotranscrito e da análise da situação descrita nos autos, que as infrações passíveis de exigência de multa isolada não são conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem. Não incorre em dependência lógica ou factual a entrada desacoberta de documento fiscal e a saída desacoberta.

Os momentos de ocorrência das infrações são distintos e independentes, não podendo ser considerada aplicação de penalidade em duplicidade. Portanto, correta a aplicação da penalidade nos termos da legislação.

Ainda relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa quanto à alegação de não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades (Revalidação + Isolada).

Com efeito, a multa 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Cabe destacar que a Fiscalização adotou, para cálculo da multa isolada, os limites previstos no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Ainda, conforme bem destacado pela Fiscalização às fls. 130 *“Improcedente, também, alegação do Impugnante quanto ao possível agravamento da Multa Isolada em 50% devido à reincidência. No PTA em questão, até porque o dispositivo legal que permitia o agravamento da penalidade nos casos de reincidência foi revogado (vigência até 30/06/2017), não se exigiu o acréscimo da Multa Isolada. Logo, não há qualquer fundamento nas alegações do impugnante”*.

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

Sobre o Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), a Impugnante alega a existência da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN, nº 5.593, movida pela AFEBRAS (Associação dos Fabricantes de Refrigerante do Brasil), contestando a inconstitucionalidade da majoração da alíquota do ICMS pela instituição do FEM.

Porém, não foram carreados aos autos quaisquer elementos de prova, nem da vinculação da Autuada com a autora da ação, nem de que a ação judicial tenha sido proposta contra a Fazenda Pública Estadual, prejudicando a análise do alegado em relação a eventual aplicação do art. 105 do RPTA e, quanto ao conteúdo material do alegado, o debate foge à competência do CC/MG por força do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

A disciplina normativa da exigência da parcela do ICMS/ST, correspondente ao adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas de ICMS, destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), tem como fundamento de validade a norma contida nos termos do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República de 1988, e foi instituída no âmbito do estado de Minas Gerais, nos termos do disposto no art. 2º da Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República de 1988

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Grifou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Efeitos de 28/03/2012 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

"Art. 12-A. Fica criado, com vigência até 31 de dezembro de 2015, adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas previstas para as operações internas com cervejas sem álcool, com bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão, com cigarros, exceto os embalados em maço, com produtos de tabacaria e com armas, inclusive quando estabelecidas no regulamento do imposto, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República.

(...)

§ 4º A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 22 desta Lei aplica-se ao adicional de alíquota de que trata o caput deste artigo.

A exigência em exame foi regulamentada nos termos das disposições contidas no Decreto nº 45.934/12. Confira-se:

DECRETO Nº 45.934, DE 22 DE MARÇO DE 2012  
(MG de 23/03/2012 e retificado no MG de 10/07/2012)

Art. 2º Na operação interna que tenha como destinatário consumidor final e na operação interestadual que tenha como destinatário pessoa não contribuinte do ICMS, realizadas até 31 de dezembro de 2015, com mercadoria abaixo relacionada, a alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais:

I - cerveja sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria;

III - armas.

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se, também, na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

(...)

Art. 4º O valor do ICMS resultante da aplicação do adicional de alíquota de que tratam os arts. 2º e 3º:

(...)

II - será recolhido em Documento de Arrecadação Estadual - DAE distinto:

(...)

b) nos prazos estabelecidos no art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, em se tratando de operação sujeita ao regime de substituição tributária;

(...)

Art. 8º Este Decreto entra em vigor em 28 de março de 2012.

(Grifou-se)

Exigiu também a Multa de Revalidação em dobro, nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

### Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

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 de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do 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 à afronta 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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à

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

unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 13 de novembro de 2018.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

*D*

CC/AMG