

Acórdão: 17.931/06/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010116259-45  
Impugnante: Distribuidora Helmo Ltda.  
Proc. S. Passivo: Marcelo Pereira Vianello/Outros  
PTA/AI: 01.000150544-44  
Inscr. Estadual: 313.733504-0078  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO** – Constatou-se mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LQFD que a Autuada deu entrada, promoveu saída e manteve em estoque mercadorias desacobertas de documentação fiscal. O Fisco reformulou o crédito tributário, após desmembrar o LQFD original em 02 (dois) LQFDs, excluiu o ICMS e MR relativamente às saídas desacobertas apuradas no LQFD relativo ao período em que as mercadorias se encontram submetidas à ST, adequou o percentual das multas isoladas a 20% (vinte por cento) no LQFD concernente ao exercício fechado e, ainda, excluiu a majoração das multas isoladas. Exigências parcialmente mantidas.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMSST – MATERIAL DE CONSTRUÇÃO CIVIL** – Comprovado nos autos a falta de recolhimento do ICMS/ST devido nas aquisições interestaduais de vidros e espelhos. Legítimas as exigências do ICMS/ST e respectiva MR, em face do disposto no art. 425, da Parte 1 e itens 38 a 44, da Parte 5, ambos do Anexo IX do RICMS/02 (vigente à época).

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTO FISCAL** – Acusação fiscal de falta de escrituração no Livro Registro de Entradas de notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias de fornecedores localizados no Estado de São Paulo. Infração caracterizada. Mantida a penalidade exigida, capitulada no art. 55, inciso I da Lei 6763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DIVERSAS IRREGULARIDADES** - Comprovada a falta de encadernação e autenticação na repartição fazendária de livros fiscais emitidos por processamento eletrônico de dados. Inobservância das disposições contidas no art. 37, Parte 1, do Anexo VII do RICMS/02. Legítimas as penalidades exigidas, capituladas no art. 54, incisos II (falta de autenticação) e XXXIII (falta de encadernação) da Lei 6763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos. Acionado, à unanimidade, o permissivo legal estatuído no art. 53, § 3º da Lei 6763/75 para cancelar a MI relativa às saídas desacobertadas apuradas no exercício de 2005.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1 - Entradas, saídas e estoque desacobertados de documento fiscal de espelhos e vidros, constatados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD), realizado em exercício aberto no período de **31/12/2003 a 20/05/2005**. Exigências originais de: ICMS, MR e MI capitulada no art. 55 II da lei 6763/75, majorada em 50%, em razão da quitação do DAF n.º 04.000150877-54.

2 - Falta de escrituração no Livro Registro de Entradas de 15 (quinze) notas fiscais relacionadas no Anexo 3 (fls. 44), concernentes ao exercício de 2004. Exigência da MI capitulada no art. 55, inciso I da Lei 6763/75.

3 - Falta de recolhimento do ICMS/ST no mês de janeiro/2005, conforme demonstrado no Anexo 5 (fls. 188 e 189) decorrente da aquisição de vidros e espelhos, através das notas fiscais de n.º 004.213 e 004.266 emitidas Termari Com. Imp. e Exp. Ltda., localizada em Vitória/ES. Exigência de ICMS/ST e MR.

4 - Falta de autenticação pela repartição fazendária dos Livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, ambos do exercício de 2004 e, ainda, do Livro Registro de Inventário dos exercícios de 2003 e 2004. Exigência da MI capitulada no art. 54, inciso II da Lei 6763/75, conforme demonstrado no Anexo 6 (fls. 193).

5 - Falta de encadernação dos Livros Registro de Entradas e Registro de Saídas do exercício de 2004 e do Livro Registro de Inventário dos exercícios de 2003 e 2004. Exigência da MI capitulada no art. 54, inciso XXXIII da Lei 6763/75, conforme demonstrado no Anexo 6 (fls. 193).

Lavrado em 08/08/05 - AI exigindo ICMS, MR e MI supracitadas.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 201/204.

O Fisco se manifesta às fls. 233/237, refutando as alegações da Impugnante.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 240/249, opina pela procedência parcial do Lançamento, para que seja excluída a majoração das multas isoladas apuradas através do LQFD.

A 1ª Câmara de Julgamento em sessão realizada dia 04/04/06 determina a diligência de fls. 253, a qual resulta na manifestação do Fisco, bem como na reformulação do crédito tributário (doc. de fls. 255 a 341).

Cientificada da reformulação do crédito tributário o Sujeito Passivo comparece aos autos fls. 349 e 350.

O Fisco manifesta-se às fls. 363/366, refuta as alegações da Impugnante e ratifica posicionamento já externado.

**DECISÃO**

**DA PRELIMINAR**

**1 – Nulidade do Auto de Infração**

Depois de cientificada da reformulação do crédito tributário pelo Fisco (fls. 255/341), argüiu a Impugnante a nulidade do Auto de Infração, argumentando que a reforma do crédito tributário agravou as penalidades lhe impostas (*reformatio in pejus*), além de introduzir nova fundamentação legal. Requereu, ainda, a concessão de oportunidade para defesa, por entender tratar-se a citada reformulação de “nova autuação”.

No entanto, razão não lhe assiste, posto que conforme bem alertou o Fisco, o § 1º do art. 100 da CLTA/MG (Decreto n.º 23.780/84) prevê a reformulação do crédito tributário, devendo neste caso ser aberto ao Sujeito Passivo o prazo de 10 (dez) dias para pagamento com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis no prazo de 30 (trinta) dias do recebimento do Auto de Infração.

Verifica-se, mediante exame dos documentos acostados às fls. 344, 346 e 347, que este foi o procedimento adotado pelo Fisco, em perfeita consonância com o dispositivo legal retro citado.

Contrariamente ao alegado pela Impugnante, não houve alteração da fundamentação legal do presente AI, consoante se extrai da análise dos documentos anexados aos autos pelo Fisco quando da reformulação do crédito tributário.

Ademais, não há se falar em ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório, uma vez que a Impugnante não só teve assegurado, como também exerceu seu direito ao contraditório, nos exatos termos da legislação vigente, com a apresentação da Impugnação de fls. 349 e 350, após a reformulação do crédito tributário.

Desta forma, rejeita-se a prefacial argüida.

**DO MÉRITO**

**Item 01 do Auto de Infração**

**Entradas, saídas e estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, constatados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LQFD**

Oportuno esclarecer que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário - LQFD, relativo ao período compreendido entre 31/12/2003 a 20/05/05, originalmente elaborado às fls. 124/187, que resultou nas exigências fiscais de ICMS, MR e MI demonstradas às fls. 123, foi alterado pelo Fisco em virtude da diligência de fls. 253 determinada por esta Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 04/04/06, uma vez que a partir de 01/01/05 as mercadorias autuadas se submeteram ao regime de substituição tributária.

Assim, o LQFD original foi desmembrado em 02 (dois) Levantamentos, os quais se encontram acostados às fls. 262/314 (relativo ao exercício fechado de 2004) e fls. 316/340 (exercício aberto – período de 01/01/05 a 20/05/05).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao trabalho de apuração das irregularidades e valores, ou seja, aos levantamentos em si, não há dificuldades em se de entendê-los. As quantidades de entradas e saídas das mercadorias objeto da autuação foram extraídas dos próprios documentos da Autuada (incluindo-se, inclusive, as quantias constantes das notas fiscais de aquisições não escrituradas). Os estoques inicial e final, no tocante ao LQFD do **exercício fechado de 2004**, originam-se dos Livros Registro de Inventário (cópias às fls. 16/20 e 21/24). Os estoques inicial e final, concernente ao LQFD do **exercício aberto** que compreende o período de 01/01/05 a 20/05/05, derivam do Livro Registro de Inventário (fls. 21/24) e da Contagem Física de Mercadorias em Estoque elaborada em 20/05/05 (fls. 11/13), respectivamente.

No tocante às diferenças apuradas a título de entradas, saídas e estoque desacobertos, no LQFD do **exercício fechado** de 2004 (quando as mercadorias autuadas não estavam sujeitas ao ICMS/ST), exigiu-se ICMS, MR e MI (capitulada no art. 55, inciso II, **alínea “a”** da Lei 6763/75), conforme demonstrado às fls. 261 dos autos.

Em relação às diferenças apuradas de **entradas e estoque desacobertos** no LQFD do **exercício aberto**, exigiu-se **ICMS/ST** acrescido da respectiva **MR**, posto que neste período as mercadorias autuadas já se encontram submetidas ao regime de recolhimento por ST (nos termos dos itens 38 e 44 da Parte 5, do Anexo IX do RICMS/02) e, ainda, **MI** (capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6763/75). Com referência às **saídas desacobertas** (do LQFD exercício aberto) exigiu-se tão somente a **MI** retro mencionada, uma vez que as aquisições se deram acobertas por documentos fiscais e presumidamente com o imposto retido, à exceção das NFs de n.º 4.213 e 4.266 emitidas por Termari Com. Imp. e Exp. Ltda. Os valores apurados em relação a este LQFD estão demonstrados às fls. 315.

Vale acrescentar que o Levantamento Quantitativo consiste em procedimento tecnicamente idôneo, respaldado na legislação tributária, previsto no artigo 194, inciso II do RICMS/02. Para contrariá-lo é imperativo trazer à colação elementos incisivos capazes de invalidar a pretensão fiscal, ou apontar com veemência, os equívocos cometidos pelo Fisco no levantamento.

Na peça de defesa apresentada reconhece a Impugnante que sua desorganização não permite sequer fazer uma apreciação pontual de todos os aspectos do trabalho fiscal. Relativamente ao LQFD questiona apenas a não consideração pelo Fisco das perdas inerentes à sua atividade, quando do transporte e manuseio dos vidros e espelhos, na ordem de 20%, conforme atestariam as fotos que anexa aos autos (fls. 213 e 214).

Entretanto, as 05 (cinco) fotos juntadas aos autos pela Impugnante não dão suporte ao índice de perda no seu processo de produção, haja vista que não se pode precisar se a “quebra” retratada nas fotos correspondem efetivamente à 20%, posto que não acompanhadas de laudo elaborado por órgão técnico idôneo, ou de documentos que a respalde.

Os argumentos da Impugnante acerca da impossibilidade econômica de suportar o ônus financeiro constante dos autos não podem ser acolhidos em face das disposições contidas no art. 136 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante o disposto no artigo 88, I e II da CLTA/MG, o artigo 226 da Lei n.º 6.763/75 estabelece a vinculação dos critérios adotados para a cobrança de juros moratórios e de correção de débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais, que efetuam a cobrança com base na taxa SELIC.

Insta destacar que, quando da reformulação do crédito tributário com a elaboração dos 02 (dois) LQFD o Fisco não mais exigiu a majoração da MI, por entendê-la indevida.

Oportuno esclarecer que a imputação de responsabilidade à Autuada pelo pagamento do ICMS e MR concernentes às **entradas e manutenção** em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, para o período em que os produtos autuados **não estavam sujeitos à substituição tributária** (exercício fechado de 2004), alicerça-se nas disposições contidas no art. 21, inciso VII da Lei 6763/75.

Não é por demais repetir que as situações retro enfocadas, referem-se a responsabilidade solidária, efetivamente os fatos geradores da obrigação tributária principal ocorreram, porém foram praticados pelos fornecedores da Autuada (terceiros não identificados nos autos), haja vista tratar-se de operações de entradas desacobertadas, em que parte das mercadorias ainda permanecia em estoque quando do encerramento do LQFD.

Legítimas, portanto, as exigências fiscais apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário LQFD.

### **Item 02 do Auto de Infração**

#### **Falta de registro de notas fiscais de entradas no Livro Registro de Entradas - LRE**

Não restam dúvidas, nem a Impugnante contesta, que no período de março/2004 a dezembro/2004 não foram lançadas no Livro Registro de Entradas as 15 (quinze) notas fiscais, relacionadas pelo às fls. 44, cujas cópias encontram-se inseridas dentre os documentos de fls. 45/112.

Salienta-se que a partir de janeiro de 2005 a Autuada, após enquadrar-se, no regime Simples Minas, não escriturou, igualmente, a nota fiscal de entrada nº 664.082 no arquivo magnético (SAPI) em maio/2005. No entanto, no cálculo da MI não foi incluída o valor pertinente a este documento.

O Fisco acostou aos autos, juntamente com as notas fiscais autuadas, documentos que comprovam o recebimento das mercadorias (originárias do Estado de São Paulo), cujas notas fiscais não foram escrituradas, cita-se a assinatura do recebedor das mercadorias no rodapé das Notas fiscais, comprovantes bancários de pagamentos, registros das operações pela empresa remetente das mercadorias e recibos de pagamentos.

Correta, por conseguinte, a exigência da penalidade estatuída no art. 55, inciso I da Lei 6763/75.

### **Item 03 do Auto de Infração**

#### **Falta de recolhimento do ICMS/ST referente a 02 (duas) notas fiscais.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta perfeitamente comprovado nos autos que a Autuada não recolheu o ICMS/ST devido em operações de aquisições interestaduais de **vidros e espelhos** acobertados pelas notas fiscais nº 004.213 e 004.266 emitidas em 05/01/05 e 18/01/05 respectivamente, anexadas às fls. 190 e 191.

Mencionados produtos encontravam-se sujeitos à ST, de conformidade com o disposto nos itens 38 a 44, da Parte 5, do Anexo IX do RICMS/02 (vigente à época).

O inciso I, do art. 425, da Parte 1, do Anexo IX do RICMS/02 (vigente à época), estabelecia a forma e o tempo em que seria efetuado o pagamento do ICMS/ST referente às operações com os citados produtos:

“Art. 425 - A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se:

I - ao contribuinte mineiro que adquirir ou receber mercadoria de que trata este Capítulo de outra unidade da Federação, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro Município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE);”

O carimbo do Fisco, datado de 06/01/2005, apostado na nota fiscal nº 004.213 às fls. 190 determina a data em que o contribuinte deveria ter feito o recolhimento do ICMS/ST. Quanto a nota fiscal nº 004.266 (fls. 191 dos autos), foi considerado pelo Fisco a data de saída constante nesse documento (18/01/05) como prazo final para recolhimento do ICMS/ST, prazo bastante razoável devido a proximidade geográfica entre os Estados de Espírito Santo e Minas Gerais.

Conclui-se que, neste item, foram corretas as exigências fiscais calculadas, pelo Fisco, às fls. 189, cujas datas de ocorrências constam no DCMM às fls. 05.

### **Itens 04 e 05 do Auto de Infração**

#### **Falta de autenticação e encadernação de livros fiscais na Repartição Fazendária**

Consta do Relatório do AI itens 04 e 05 (fls. 03) que a Autuada deixou de **encadernar e autenticar** livros fiscais na Repartição Fazendária os livros: Registro de Entradas e de Saídas do exercício de 2004, bem como o Livro Registro de Inventário dos exercícios de 2003 e 2004.

Depreende-se do exame dos documentos às fls. 16/37 que, no ano de 2003 e 2004, a Autuada fazia uso do sistema de escrituração por processamento eletrônico de dados (PED), cujos modelos encontram-se na Parte 3, do Anexo VII do RICMS/2002.

Sobre a escrituração de livros fiscais por PED dispõe o art. 176, da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

“Art. 176 - Para emissão ou escrituração de documentos ou livros fiscais por sistema de processamento eletrônico de dados será observado o disposto no Anexo VII.

(... )”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A obrigatoriedade de encadernar e autenticar os livros fiscais emitidos por PED encontra-se estatuída no art. 37, Parte 1, do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 37 - Os livros fiscais escriturados por PED, após **encadernados**, serão **autenticados** no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contados da data do último lançamento, pela Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito o contribuinte. (gn)

O prazo de encadernação e autenticação pela repartição fazendária dos livros referente ao ano de 2003, não restam dúvidas, estava esgotado em 24/05/2005, data do início da ação fiscal (fls. 09 dos autos).

Quanto aos livros relacionados neste item, referentes ao ano de 2004, considerando-se ter sido realizado o último lançamento em 31/12/2004, depreende-se que, também, o prazo estava esgotado na data do início da ação fiscal, haja vista que o contribuinte teria até dia 02/05/2005 para cumprir as obrigações estatuídas no dispositivo acima transcrito.

A Impugnante não contesta tais fatos, mesmo porque não restam dúvidas sobre a assertiva na aplicação das penalidades prescritas na Lei 6763/75:

**Art. 54** - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes: (...)

II - por falta de livros fiscais devidamente registrados na repartição fiscal ou de livros fiscais escriturados por processamento eletrônico de dados devidamente autenticados - 500 (quinhentas) UFEMGs por livro; (...)

XXXIII - por deixar de encadernar ou por encadernar em desacordo com o estabelecido na legislação tributária as vias dos documentos fiscais ou os livros fiscais emitidos ou escriturados por processamento eletrônico de dados - 500 (quinhentas) UFEMGs por infração; (...)

Legítimas, portanto, as exigências das multas isoladas supracitadas, cujos valores encontram-se demonstrados às fls. 193 e 341 dos autos.

Por derradeiro, vale acrescentar que a ausência da citação pelo Fisco dos dispositivos infringidos pela Autuada, relativamente às irregularidades constantes dos itens 3, 4 e 5 do Auto de Infração, não macula o trabalho fiscal, haja vista que o Relatório do AI (fls. 02 e 03) narra com clareza as infrações cometidas pelo Sujeito Passivo. Ademais, dispõe o art. 60 da CLTA/MG que: *“as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida”*.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o Lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 255/341. Vencida, em parte, a Conselheira Juliana Diniz Quirino (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para além da adequação mencionada: a) cancelar as exigências

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos itens 3, 4 e 5 do Auto de Infração; b) excluir o ICMS e MR relativos às entradas e estoque desacobertados no exercício de 2004; adequar a MI inerente a entrada e estoque a 15% (quinze por cento) nos termos do § 2º do art. 55 da Lei 6763/75. Em seguida, à unanimidade, acionou-se o permissivo legal, art. 53, § 3º da Lei 6763/75, para cancelar a Multa Isolada relativa às saídas desacobertadas no exercício de 2005. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Revisora) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 25/10/06.**

**Roberto Nogueira Lima**  
Presidente

**Aparecida Gontijo Sampaio**  
Relatora

CC/CMG

Acórdão: 17.931/06/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010116259-45  
Impugnante: Distribuidora Helmo Ltda.  
Proc. S. Passivo: Marcelo Pereira Vianello/Outros  
PTA/AI: 01.000150544-44  
Inscr. Estadual: 313.733504-0078  
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

Versa o presente processo sobre a constatação, em fiscalização no estabelecimento epigrafado, das seguintes irregularidades:

- 1 - entradas, saídas e estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal – LQFD de período aberto (31.12.03 a 20.05.05);
- 2 - falta de registro, no LRE de 2004, das NF arroladas;
- 3- falta de recolhimento do ICMS/ST de material de construção (NF 4213 e 4266, emitidas por Termari Com. Imp. Exp. Ltda., em jan./05);
- 4 - falta de autenticação, na repartição fazendária, dos livros fiscais LRE e LRS de 2004, e LRI de 2003 e 2004;
- 5 - falta de encadernação dos livros LRE e LRS de 2004, e LRI de 2003 e 2004.

Instruíram a acusação os documentos abaixo arrolados:

- AI lavrado em 08.08.05 (fls. 02-04) e recebido em 17.08.05 (fl. 199);
- tabela – conversão para m2 do levantamento quantitativo (fl. 06);
- relação das NF entrada não registradas (fl. 07);
- demonstrativo de cálculo de ICMS e penalidades decorrentes (irregularidade 1) – fl. 08 e 123;
- levantamento quantitativo – contagem física em 20.05.05 (fls. 11-13);
- cópia dos livros LRI (2003/2004 – fls. 16-24) e LRE 2004 (fls. 25-36);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- relatório de NF /SAPI – jan. a maio/05 (fls. 37-42);
- relação de NF entrada não registradas (fl. 44) e cópia do documento/comprovante de recebimento/extrato da conta corrente do contribuinte/tela de programa de computador (fls. 45-121);
- relatório LQFD (fls. 124-187);
- planilha – NF omissas de recolhimento de ST interna/mat. construção (fl. 189) – cópia dos documentos (fls. 190-191) – remetente de Vitória/ES – alíquota interestadual/sem recolhimento de diferencial/ICMS-ST;
- demonstrativo das multas isoladas (fl. 193);
- intimações (fls. 195-197).

A fundamentação da divergência de votos será dividida em dois tópicos distintos, quais sejam:

- . adequação das exigências relativas às operações desacobertadas de documento fiscal; e
- . exclusão das exigências por falta ou deficiência de capitulação legal.

### **A) Adequação das exigências relativas às operações realizadas sem documento fiscal**

Este tópico, referente ao item 01 do Auto de Infração, deve ser subdividido em dois períodos distintos:

#### **A.1 - exercício fechado de 2004**

Constatou-se, no ano de 2004, a ocorrência de entradas, saídas e estoque de mercadorias sem documentação fiscal.

O agente autuante fez incidir ICMS (18%), MR e MI ( art. 55, II, a), nos três momentos da comercialização da mercadoria.

A discordância de voto, no caso, refere-se à incidência do imposto – e respectiva Multa de Revalidação – nas entradas e estoque de produtos sem nota fiscal; e à adequação, ao disposto no art. 55, §2º da Lei 6763/75, da Multa Isolada incidente nestas operações.

Justifica-se a discordância pelos motivos que se seguem.

A regra-matriz do imposto relativo à circulação de mercadorias e serviços tem sua base na Constituição Federal de 88:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O detalhamento da área de atuação do legislador estadual coube à Lei Complementar n. 87/96, que, em seu art. 2º, dispôs que:

“O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explicitadas as hipóteses de incidência, é necessário tratar do momento de ocorrência do fato gerador.

Por interpretação dos dispositivos acima transcritos pode-se concluir que, em linhas gerais, o imposto incide no momento da saída da mercadoria do estabelecimento ou no ato da prestação do serviço.

Este fato fica patente quando se verifica que o tributo pertence à pessoa política onde a operação mercantil se realizou – em outras palavras, de onde saiu a mercadoria e/ou teve início a prestação do serviço –, ainda que o destinatário da mercadoria/serviço esteja localizado em outra unidade federativa ou mesmo no exterior.

Desta forma, indevida a exigência de ICMS na hipótese de constatação de entradas ou manutenção de estoque de mercadorias sem nota fiscal.

Deve ser ressaltado que a cobrança do tributo, nestes momentos operacionais, gera distorções na carga tributária, visto que estas mercadorias sofreram a incidência quando saíram do estabelecimento. A duplicidade de incidência do imposto é vedada pela Constituição brasileira.

No tocante à Multa Isolada, determina o § 2º do art. 55 da Lei 6763/75 que ela não poderá ultrapassar duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação.  
*Ipsis litteris:*

Art. 55 - (...)

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

Note-se que a norma se refere ao imposto *incidente na operação* cujo documento fiscal é questionado. E o imposto ora tratado, como dito, incide nas operações de transferência de mercadorias, mais precisamente, nas saídas destas.

Entrada de mercadoria no estabelecimento contribuinte é fato gerador do imposto estadual apenas em operações de importação ou de aquisição, em hasta pública, de bens abandonados ou perdidos.

Não há qualquer previsão legal de estoque de produtos como fato gerador de imposto sobre circulação – ICMS.

Em outras palavras, não há “imposto incidente” nestes momentos factuais.

Assim, como o dispositivo citado impõe, como teto da multa isolada por desacobramento, um múltiplo do valor do imposto incidente e este é inexistente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(qualquer múltiplo de zero é zero), aplica-se, nas hipóteses mencionadas, o *quantum* mínimo permitido, qual seja, 15% do valor da operação.

Convém ponderar que não é aceitável a argumentação de que a operação da qual decorreu a entrada da mercadoria – ou que possibilitou que esta fosse encontrada em estoque – era tributada. A um, porque existe a possibilidade de que não o fosse, em razão de algum benefício fiscal do qual gozasse o fornecedor. A dois, porque, se tributação houve, o sujeito passivo do qual a obrigação poderia ser exigida é diverso do ora autuado.

O eterno mestre Geraldo Ataliba lecionava que:

“Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo”. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 6. ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 86)

Significa dizer que o sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, é a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência.

Se houve incidência de ICMS na operação que gerou a entrada ou o estoque, esta ocorreu em momento anterior (na saída do estabelecimento alienante) e em razão de fato (alienação) desencadeado por contribuinte diverso da empresa autuada, a qual não poderia sequer ser responsabilizada pelo recolhimento deste tributo se porventura não recolhido aos cofres públicos.

### **A.2 - exercício aberto de 01.01.2005 a 20.05.2005**

Também neste período, verificou-se a existência de operações de entrada, saída e manutenção de estoque sem documento fiscal.

A separação ora promovida justifica-se pelo fato de que, a partir desta data, a mercadoria comercializada passou a se sujeitar ao regime de substituição tributária progressiva.

O Auto de Infração formalizou a exigência de imposto e multas de revalidação e isolada, nas entradas e estoque desacobertados, e apenas de multa isolada, no caso de saídas sem documento.

Pelos mesmos fundamentos expostos anteriormente, não é devido o imposto na constatação de manutenção de estoque sem documento fiscal. Estoque de mercadoria não é fato gerador do ICMS.

Relativamente à Multa Isolada, deve a mesma ser adequada ao já mencionado § 2º do art. 55, II da Lei 6763/75, nas hipóteses de entrada ou estoque sem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documento fiscal, uma vez que a norma não se refere ao imposto *cobrado*, mas ao *incidente* na operação.

Para melhor compreensão, faz-se necessária breve digressão pelo tema da autuação. É o que ora se faz:

As operações envolvendo as mercadorias autuadas estão sujeitas à substituição progressiva ou 'para frente'.

### **Anexo XV do RICMS/02**

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

(...)

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

Em termos conceituais, é possível definir a substituição tributária como o regime jurídico que atribui, por força de lei, a determinado contribuinte do ICMS ou a depositário de mercadoria a qualquer título, a responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento do imposto incidente em uma ou mais operações ou prestações, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, quando devido, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto, localizado no Estado destinatário.

Assim diferencia a legislação duas modalidades de contribuintes:

- a) contribuinte substituto: é aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do imposto;
- b) contribuinte substituído: é aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subseqüentes sofre a retenção.

Em relação às operações subseqüentes, em razão da antecipação do ICMS, por força do regime de substituição tributária, as posteriores operações e prestações internas realizadas pelos contribuintes substituídos, como regra geral, não mais serão tributadas pelo imposto, encerrando-se o ciclo de tributação.

O sistema de substituição tributária tem o escopo de modificar a característica do ICMS, de um imposto plurifásico, em um imposto monofásico, facilitando sua fiscalização, mas não altera – nem o poderia – a sua hipótese legal de incidência.

O imposto incide nas operações de transferência das mercadorias, mais precisamente, nas saídas destas. Quando estas operações estão regularmente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentadas, não haverá recolhimento/exigência do ICMS, tão-só porque este já teria sido recolhido em momento antecedente.

Isto pode ser claramente visualizado em razão do disposto no art. 10 do Anexo XV do RICMS/02, que elege o valor da operação realizada pelo substituto como base de cálculo do imposto:

“A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária de que trata esta Seção é o valor da operação praticado pelo contribuinte substituído”.

Assim, embora, neste regime, a mercadoria seja adquirida pelo contribuinte com o imposto já retido, não há dúvidas de que não é fato gerador de ICMS a entrada (ou a manutenção em estoque) desta mercadoria – frisando, o imposto não *incide* nesta operação.

A responsabilidade imputada à empresa atuada advém da imposição prescrita no artigo 15 do Anexo XV do RICMS/02.

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.

Isto significa que o imposto irá incidir na saída do produto, tendo sido apenas antecipado o seu pagamento, por força de norma expressa.

Há um deslocamento do momento de recolhimento do tributo, mas não do momento de sua incidência – em outras palavras, permanece inalterado o fato gerador do imposto, como não poderia deixar de acontecer.

Corroborar esta afirmação o fato de que o adquirente da mercadoria tem direito de se creditar do valor do imposto previamente recolhido na hipótese de não se realizar a operação subsequente – no caso de não se concretizar a hipótese de incidência do mesmo.

Tem-se, portanto, que, como o parágrafo 2º do art. 55 da Lei 6763/75 impõe como teto da multa isolada por desacobramento (art. 55, II) um múltiplo do valor do imposto incidente e este é inexistente nas entradas e estoque (qualquer múltiplo de zero

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é zero), aplica-se ao caso o *quantum* mínimo permitido, qual seja, 15% do valor da operação.

Não obstante os argumentos tecidos, o citado parágrafo 2º gerou inúmeras dúvidas e discussões, as quais se pretendeu esclarecer através da edição da Instrução Normativa SUTRI n.º 003, de 19 de maio de 2006, como se verifica por sua ementa:

“Dispõe sobre a aplicação das disposições contidas no art. 2º da Lei n.º. 15.956, de 29 de dezembro de 2005, referente à cobrança de multa isolada relativamente às operações ou prestações alcançadas pelo ICMS”.

Dispõe o art. 1º que:

“Na operação ou prestação alcançada pelo ICMS, na qual o imposto tenha sido retido ou recolhido antecipadamente pelo regime de substituição tributária, ou em razão de técnica fiscal na apuração de irregularidade, e que resulte na aplicação apenas de multa isolada ou na exigência de parcela do imposto, os limitadores previstos no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763, de 1975, terão como parâmetros o valor da operação ou prestação constatada e do imposto incidente, embora não integrante do crédito tributário constituído”.

O texto não determina expressamente em qual momento há de ser considerado incidente o imposto em operações sujeitas à substituição tributária. Ao se referir a ‘operação/prestação alcançada pelo ICMS’, infere-se que esteja tratando da operação de saída da mercadoria, que é o momento em que se concretiza o fato gerador do imposto (*frisa-se*: recolhido pelo regime de substituição tributária progressiva).

Esta dedução é confirmada pela parte final do dispositivo: “(...) imposto incidente, *embora não integrante do crédito tributário constituído*”.

Explica-se.

Quando se constatada a ocorrência de operação de entrada de mercadoria sujeita a ST (leia-se: progressiva, como é o caso em discussão), será exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, II da Lei 6763/75, mas também o imposto referente às operações subseqüentes, o qual deixou de ser recolhido com antecedência como o determinava a lei.

Apenas nas saídas sem documentação ter-se-á a aplicação apenas da referida multa isolada.

Convém ressaltar que este entendimento não se altera com o comando do art. 2º da IN em comento. *In verbis*:

Art. 2º Conceitua-se como operação, nos termos do § 2º do art. 55 da Lei n.º. 6.763, de 1975, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

totalidade de saídas ou entradas de mercadorias ou a prestação de serviços, sujeitas a uma mesma carga tributária.

Como no artigo anterior, refere-se, como não poderia deixar de ser, à operação/prestação em que houver incidência do imposto (entrada ou saída).

Este artigo não tem por finalidade complementar o anterior, mas determinar a técnica de cálculo das limitações trazidas pelo § 2º do art. 55 da Lei 6763/75. Determina ele que não será necessário o cálculo individualizado por mercadoria, mas por faixa de alíquota do imposto incidente.

A instrução normativa, que visava pôr fim às discussões referentes à aplicação do benefício introduzido na Lei 6763/75, gerou interpretações conflitantes, não tendo alcançado seu intento.

Havendo dúvidas quanto à correta interpretação, há de se aplicar o art. 112, IV do Código Tributário Nacional.

No caso, a interpretação acima exposta é a mais benéfica ao contribuinte.

### **B. Exclusão das exigências por falta ou deficiência de capitulação legal**

Este tópico abarca os itens 03, 04 e 05 do Auto de Infração, cujas exigências devem ser canceladas.

Tratam referidos itens de:

- . falta de recolhimento do ICMS/ST de material de construção;
- . falta de encadernação e autenticação, na repartição fazendária, de livros fiscais - MI (art. 54, II e XXXIII).

Capitulação legal: Lei 6763/75 – art. 16, II , VI, VII, IX e XIII; 39, §1º

RICMS/02 – 89, 96, III, X, XIII, XVII e XIX

Importante a reprodução dos dispositivos arrolados no Auto de Infração.  
*Ipsis litteris:*

Art. 16 - (...)

II - manter livros fiscais devidamente registrados na repartição fazendária, bem como os documentos fiscais e arquivos com registros eletrônicos, na forma e no prazo previstos na legislação tributária

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

§ 1º - A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

### RICMS/02

Art. 89 - Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal

Os incisos destacados do art. 96 são reproduções daqueles já citados na Lei 6763/75.

Fica claro, portanto, não ser possível, diante das normas capituladas na peça de acusação, verificar a exigência de um dado comportamento do contribuinte, o qual não teria sido observado por ele.

É imprescindível a citação do dispositivo legal violado, pois, apenas opondo-o ao comportamento do sujeito passivo e à acusação do Fisco, poder-se-á constatar ou não a subsunção de um ao outro.

Djalma de Campos, em *Direito Processual Tributário* (São Paulo: Atlas, 1996, p. 56), ensina que:

“No Auto de Infração, a autoridade administrativa deverá identificar o infrator, descrever a infração com clareza, indicar os dispositivos legais dados por infringidos e capitular a penalidade.

O Auto de Infração e Imposição de Multa deverá observar os seguintes requisitos essenciais:

a) nome e qualificação do autuado;

- b) o local, a data e a hora da lavratura;
- c) a descrição clara e precisa do fato;
- d) a descrição da disposição legal infringida;
- e) a exigência a ser cumprida;
- f) a intimação para cumprir a exigência ou impugná-la dentro do prazo legal;
- g) a assinatura do autuante e do autuado, se possível;
- h) a indicação da repartição por onde correrá o processo.

O Auto de Infração deve conter todos os requisitos e elementos necessários ao lançamento para, entre outras coisas, permitir informações seguras ao autuado e elementos para sua defesa”.

Com efeito, a lavratura do Auto de Infração, consistindo em um lançamento tributário - ato administrativo vinculado -, está adstrito ao disposto no ordenamento jurídico, não se podendo inovar, sob pena de violação dos princípios da legalidade, da segurança jurídica e do contraditório.

Senão, veja-se:

O Princípio da Legalidade está preceituado no art. 5º, II da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos: *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Percebe-se, pois, que qualquer comando jurídico impondo comportamentos forçados há de provir de uma das espécies normativas devida e regularmente elaboradas.

A ocorrência, no mundo fenomênico, da situação hipoteticamente descrita na regra jurídica como apta a gerar o crédito tributário (tributo e/ou multas), faz surgir uma relação jurídica de caráter obrigacional, onde a pretensão é exercida pela pessoa jurídica de direito público, cabendo o dever de prestá-la ao sujeito passivo, aquele que praticou a conduta ou se encontrava na situação jurídica descrita como hipótese de incidência tributária.

A estrutura da norma jurídico-tributária não é diferente da das demais normas – é exatamente a subsunção do fato concreto (fato gerador *in concreto*) à situação hipoteticamente prevista/descrita que faz nascer a obrigação tributária. É condição necessária e suficiente à formação da relação Fisco-contribuinte, como se depreende do disposto no art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Mas, note-se, para se validar a tal subsunção, faz-se necessário o conhecimento da norma dita violada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sem sua menção na peça fiscal, fica tolhido o contribuinte em sua defesa, pois não poderá demonstrar a observância da mesma. Ademais, mesmo que o fizesse, poderia o poder autuante alterar o foco da acusação, após a apresentação da Impugnação, adequando à situação nela apresentada e inovando o lançamento.

Forçosa a conclusão de não podem prevalecer os itens 03, 04 e 05 do AI em julgamento, por ausência/deficiência de citação dos dispositivos normativos violados.

PELO EXPOSTO, em preliminar, julgo nulo o AI, por falta de capitulação legal, e no mérito, julgo parcialmente procedente para:

Item 1 – relativamente ao período anterior a 01.01.05, excluir as exigências de ICMS e MR nas entradas e estoque desacobertados e adequar a Multa Isolada, nestes casos, aos limites impostos pelo § 2º do art. 55 (15%); e, a partir desta data, excluir ICMS e MR nos estoques sem nota fiscal, bem como adequar a Multa Isolada, nas entradas e estoque, aos mencionados limites.

Item 2 – manter.

Item 3 – excluir, por falta de capitulação legal - cerceamento de defesa.

Itens 4 e 5 – excluir por deficiência de capitulação legal.

**Sala das Sessões, 25/10/06.**

**Juliana Diniz Quirino  
Conselheira**

*jdq/vsf*