

Acórdão: 16.716/06/2^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010115064-91
Impugnante: Hipolabor Farmacêutica Ltda.
Proc. S. Passivo: Leonardo Varella Giannetti/Outros
PTA/AI: 01.000147171-21
Inscr. Estadual: 567.425899.00-73
Origem: DF/ BH-4

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO . Constatada, através de levantamento quantitativo, a realização de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Acolhimento parcial das razões da Impugnante conforme reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, devendo, ainda, ser adequada a Multa Isolada exigida no exercício de 2002, aos termos do disposto no §2º do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, com redação dada pela Lei n.º 15.956/05. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre estoque e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apuradas mediante o confronto entre os valores de entradas e saídas lançadas nos livros de Apuração do ICMS e o valor total do estoque inventariado no final dos exercícios, referentes ao depósito fechado.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 172/179, em síntese, aos seguintes argumentos:

- o método utilizado pela fiscalização não foi adequado e suficiente para demonstrar a ocorrência do fato gerador do imposto;

- o Fisco, ao verificar que ao final dos exercícios havia um estoque menor do que aquele resultante da diferença entre remessas e a devolução para a matriz, presumiu que houve operações de retorno de mercadorias do depósito fechado para a matriz sem a emissão de documento fiscal;

- a falta de emissão de documento fiscal pode ensejar a aplicação da multa isolada, mas é indevido o lançamento do tributo, pois as operações supostamente

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacobertas de documento fiscal não implicam em incidência do ICMS, nos termos do artigo 7º, da Lei n.º 6.763/75;

- somente poderia ser presumida a ocorrência do fato gerador do tributo caso fosse constatada a saída desacoberta de mercadoria da matriz para outrem, e não do seu próprio depósito em retorno para a matriz;

- a divergência verificada na análise do estoque do depósito fechado decorre em grande parte de erros materiais na confecção de algumas notas fiscais da matriz para aquele local;

- há erros em notas fiscais específicas, em que foram lançados valores unitários muito superiores ao real, tendo havido, por causa deste e de outros erros, uma contabilização inexistente de mais de oito milhões de reais;

- os equívocos nos valores unitários podem ser observados ao se confrontar as operações realizadas com a mesma mercadoria.

Pede que seja aplicado o permissivo legal para redução da multa isolada, vez que as operações ora arroladas não são tributadas, e, ao final, a procedência da Impugnação.

Após a reformulação do crédito tributário de fls. 349/351, a Impugnante comparece novamente ao Processo às fls. 358/365, apresentando, em sua defesa, os seguintes fundamentos:

- apesar de terem sido acatadas as diferenças apontadas, devido aos erros materiais, o Fisco rejeitou a apuração conjunta do tributo nos dois exercícios fiscalizados;

- deve ser aplicado o artigo 53, § 3º, da Lei n.º 6.763/75, principalmente por ter sido aumentado, na reformulação, o total lançado a título de multa isolada;

- não é devido imposto nas operações apuradas pelo Fisco, quais sejam, o retorno de mercadorias do depósito fechado para a matriz, pois, conforme dispõe o artigo 7º, da Lei n.º 6.763/75, o imposto não incide sobre saída de mercadoria de depósito fechado para o estabelecimento do depositante;

- todas as saídas de mercadoria do depósito fechado destinam-se à matriz, mesmo que para simples retorno simbólico, não procedendo, portanto, os valores de tributos lançados;

- houve um equívoco do Fisco ao reconhecer a existência de erros materiais e apenas corrigir o valor das remessas de mercadoria para o depósito fechado e não para corrigir o valor do estoque inventariado no final dos exercícios;

- os erros apontados na Impugnação anterior, demonstram diferenças substanciais no valor da mercadoria, especialmente em relação ao medicamento ranitidina – item 15.09.006, que em seis notas fiscais foi lançado um valor unitário 130

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vezes superior ao real, o que contribuiu para uma contabilização indevida de quase nove milhões de reais no exercício de 2002 e duzentos mil reais no exercício de 2003;

- foi utilizado equivocadamente o mesmo valor do estoque inicial do depósito fechado em 2003, inventariado antes da correção dos erros materiais, pois tendo sido constatado uma diferença nas saídas para o depósito fechado, esta deveria ter sido subtraída do valor inventariado, uma vez que o estoque inventariado do depósito fechado corresponde ao valor das mercadorias pelo valor na nota fiscal de remessa ao depósito fechado.

Reitera seu pedido de procedência de sua Impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 367/370 refuta as alegações da defesa, aos seguintes argumentos:

- não houve presunção, mas sim a constatação da ocorrência da irregularidade, tendo sido tributado não o retorno simbólico, mas as saídas de mercadorias sem nota fiscal;

- no retorno simbólico do depósito para a matriz não há incidência do imposto, porém, para ocorrer este retorno simbólico, devem ocorrer saídas de mercadorias armazenadas no depósito fechado, não estando, por isso, tributando o retorno, mas sim a saída da matriz para seus clientes;

- a diferença entre as remessas para o depósito fechado e o retorno simbólico deveria corresponder ao estoque existente no depósito ao final do exercício, posto que este depósito emitiria a nota fiscal de retorno simbólico para a matriz que por sua vez emitiria a nota fiscal de venda;

- se o estoque inventariado for diferente do apurado pela diferença entre as remessas para o depósito e o retorno simbólico, é sinal de que houve saída desacobertada ou estoque desacobertado;

- os cálculos efetuados pela Impugnante não se justificam, porque esta teria realizado a contagem física e financeira, conforme preceitua a legislação, pois se assim não fizesse o valor do medicamento ranitidina (item 15.09.006) ao final do exercício de 2002 absorveria os erros materiais, no valor de mais de oito milhões de reais.

Requer a procedência do lançamento, conforme reformulação de fls. 349/351.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 372 a 377, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco.

DECISÃO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apuradas mediante o confronto entre os valores de entradas e saídas lançadas nos livros de Apuração do ICMS e o valor total do estoque inventariado no final dos exercícios, referentes ao depósito fechado.

Os valores das saídas e do estoque desacoberto de documentos fiscais foram apurados através da utilização da seguinte fórmula:

$$\text{Saída Desacoberta} = \text{Estoque Apurado} - \text{Estoque Inventariado}$$

$$\text{Estoque Desacoberto} = \text{Estoque Inventariado} - \text{Estoque Apurado}$$

O “Estoque Apurado” foi obtido a partir da subtração dos valores referentes às remessas da matriz para o depósito fechado, pelos valores de retorno do depósito fechado para a matriz.

Os valores do “Estoque Inventariado” de 31 de dezembro de 2001 e de 31 de dezembro de 2002 foram obtidos do Registro de Inventário da própria Impugnante, Anexo 4 do Auto de Infração, respectivamente às fls. 48 e 141 dos autos.

A ora Defendente refuta o método utilizado pela fiscalização para demonstrar a ocorrência do fato gerador do imposto. Entretanto, o argumento da Impugnante não merece prosperar. A sustentação defensiva de que comparação entre o estoque inventariado pela Impugnante e o estoque apurado pela diferença entre a remessa da matriz para o depósito fechado e o retorno simbólico das mercadorias do depósito para a matriz não seria adequado para demonstrar a ocorrência das irregularidades apontadas no Auto de Infração em exame carece de maiores provas e fundamentações.

Inicialmente, a alegação de que se procedeu a um levantamento de estoque no depósito fechado para demonstrar a ocorrência de saída de mercadoria sem nota fiscal, não encontra respaldo nos autos.

Ademais se o estoque inventariado pela Impugnante foi maior que o estoque apurado através do Registro de Apuração, como em 2002, comprova-se a ocorrência de estoque desacoberto no final do exercício.

Por outro lado, se houve remessa de mercadorias da matriz para seu depósito fechado, esta remessa gerou um estoque contábil neste depósito. Se tal estoque é maior que o estoque inventariado pela própria Impugnante, denota-se que houve saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

O método utilizado pela fiscalização foi, portanto, adequado e suficiente para apurar a ocorrência do fato gerador do imposto, sobre o qual, no caso, incide o imposto, já que não se está tributando o retorno, mas sim a saída da mercadoria armazenada pela matriz para outro estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No retorno simbólico do depósito para a matriz não há incidência do ICMS, porém, para ocorrer o retorno simbólico do depósito para a matriz deverá ocorrer uma saída de mercadoria armazenada em depósito fechado, portanto, repita-se pela importância, não se está tributando o retorno, mas sim a saída da matriz para os clientes. Segundo as regras constantes do Regulamento do ICMS mineiro, o depósito fechado emitirá nota fiscal de retorno simbólico para a matriz e a matriz emitirá nota fiscal com os dados do adquirente que acobertará a operação. Decorrente disto, a diferença entre as remessas para o depósito fechado e o retorno simbólico deveria corresponder ao estoque existente no depósito ao final dos exercícios. Se tal não ocorrer e o estoque inventariado for menor que o apurado pela diferença entre as remessas para o depósito e o retorno simbólico comprova-se a saída desacobertada de documento fiscal (exercício de 2003), caso contrário, se o inventariado for maior que o apurado comprova estoque desacobertado (exercício de 2002).

Ressalte-se que de outro modo não poderia agir o Fisco, já que a Impugnante não comprovou que todas as saídas do depósito fechado, consideradas no levantamento simplesmente como saídas desacobertadas, se tratavam de retorno ao estabelecimento depositante, remetida pelo depósito fechado.

Houve a reformulação do crédito tributário, conforme planilha abaixo:

Exercício de 2002	CT Original	CT Reformulado
Estoque inicial 2002	-	-
Remessa p/ depósito fechado	38.530.706,70	29.810.640,83
Retorno do depósito p/ matriz	28.218.134,94	28.218.634,94
Estoque apurado conf. Anexo IX	10.312.571,76	1.592.005,89
<u>Estoque inventariado depósito fechado</u>	<u>9.152.389,35</u>	<u>9.152.389,35</u>
Diferença menos saída/estoque desacobertado	1.160.182,41	7.560.383,46
ICMS 18%	208.832,83	-
MR	104.416,42	-
MI 20%	232.036,48	1.512.076,69
<u>Crédito Tributário 2002</u>	<u>545.285,73</u>	<u>1.512.076,69</u>

Exercício de 2003	CT Original	CT Reformulado
Estoque inicial 2003	9.152.389,35	9.152.389,35
Remessa p/ depósito fechado	42.619.731,21	42.415.929,95
Retorno do depósito p/ matriz	37.607.351,56	37.607.351,56
<u>= Estoque apurado conf. Anexo IX</u>	<u>14.164.769,00</u>	<u>13.960.967,74</u>
Estoque inventariado depósito fechado	5.888.666,01	5.888.666,01
= Saída/estoque/entrada desacobertado	8.276.102,99	8.072.301,73
ICMS 18%	1.489.698,54	1.453.014,31
MR	744.849,27	726.507,16
MI 20%	1.655.220,60	1.614.460,35
<u>Crédito Tributário 2003</u>	<u>3.889.768,41</u>	<u>3.793.981,81</u>

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Demonstrativo Crédito Tributário	CT Original	CT Reformulado
ICMS	1.698.531,37	1.453.014,31
MR	849.265,69	726.507,16
MI	1.887.257,08	3.126.537,04
Crédito Tributário Total	4.435.054,14	5.306.058,51

É de se destacar que a reformulação do crédito tributário se deu em razão da Impugnação apresentada, que alegou ter cometido erros materiais no preenchimento de determinadas notas fiscais de remessa para o depósito fechado, em virtude da indicação errônea do valor unitário de alguns produtos.

Este fato ocasionou, como se vê na planilha acima, diferença entre o estoque apurado e o estoque inventariado pela ora Impugnante, alterando, por consequência, o valor do crédito tributário e a própria acusação fiscal, já que o exercício de 2002 não apresentou saídas desacobertas, mas sim estoque desacoberto, com aumento do valor da Multa Isolada.

A Impugnante entende que deveria ter sido utilizado na reformulação do crédito tributário o estoque inicial de 2003 subtraído da diferença no preço transferido, decorrente dos erros de escrituração. Tal alteração excluiria do feito qualquer saída desacoberta de documento fiscal.

Porém, esse entendimento não foi acatado pelo Fisco. Registre-se mais uma vez pela importância que o valor do estoque final de 2002 foi inventariado pela própria Impugnante, tendo havido a contagem física, conforme indica o valor do item 15.09.006, à fl. 139 dos autos, corrigido em relação ao que foi discriminado nas notas fiscais de transferência para a matriz.

Uma alteração deve ser feita no crédito tributário tendo em vista a publicação da Lei n.º 15.956/05, de 29 de dezembro de 2005, que alterou os critérios de cobrança da Multa Isolada aplicada nos presentes autos, para reduzir o montante exigido. Referida Lei previu em seu artigo 2º, novas regras a serem observadas quando da cobrança das penalidades estabelecidas nos incisos II, IV, VI, XVI, XIX e XXIX do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

A exigência dessas penalidades, a partir de então, estará sujeita aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º, acrescentados pela Lei, e, ainda, àquele já existente no antigo parágrafo único (atual § 1º), que assim dispõem:

“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:

.....

§ 1º – A prática de qualquer das infrações previstas neste artigo ensejará aplicação das penalidades nele estabelecidas em valor nunca inferior a 500 (quinhentas) UFEMGs.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

§ 3º - Nas hipóteses dos incisos II, VI, XVI, XIX e XXIX do caput deste artigo, quando a infração for constatada pela fiscalização no trânsito da mercadoria, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto cobrado na autuação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência."

Esta alteração é cabível em face do que dispõe o artigo 106 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

Sobre esta matéria se manifestou o eminente Professor Hugo de Brito Machado em sua obra "Comentários ao Código Tributário Nacional", da seguinte forma:

"A denominada retroatividade benigna da lei tributária concernente a penalidades é a manifestação, no âmbito do Direito Tributário, de um princípio fundamental do Direito Penal, a determinar a aplicação retroativa de lei mais favorável ao réu, ou acusado.

No Direito Penal, a retroatividade da lei mais favorável é imperativo constitucional e alcança, sem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer restrição, todos os fatos, não encontrando limites sequer na coisa julgada. Retroatividade plena que está expressa em norma segundo a qual a lei posterior, que de qualquer modo favoreça o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.”

No que tange à aplicação do permissivo legal, artigo 53, § 3º, da Lei n.º 6.763/75, cabe mencionar que esta foi analisada, no entanto, a Câmara entendeu que a mesma não se aplica aos casos em que da infração tenha resultado falta de pagamento do tributo, conforme ocorre nos presentes autos.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 349 a 350, devendo ainda ser adequada a Multa Isolada exigida no exercício de 2002, aos termos do disposto no § 2º do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, com a redação dada pela Lei n.º 15.956/05. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Leonardo Varella Giannetti e, pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Aguiar Machado. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor), Edwaldo Pereira de Salles e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 15/02/06.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/Relatora

LMMP/EJ