

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

Acórdão: 18.024/08/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000156431-81  
Impugnação: 40.010121533-54  
Impugnante: Magazine Luiza S/A  
IE: 367299210.39-00  
Proc. S. Passivo: Márlen Pereira de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

***EMENTA***

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatada, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LQFD), a ocorrência de entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ensejando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50 (cinquenta) e 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, pelo Fisco, resultando em reformulação do crédito tributário. Exclusão das exigências de ICMS e multa de revalidação, referentes a entrada e estoque de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, exceto nos casos de mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como adequação da multa isolada, referente às citadas operações, ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º, do art. 55, da Lei 6763/75. Exclusão, também, das exigências referentes a entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais nos casos relacionados a SSE (saída sem estoque), no LQFD, nos quais as mercadorias deram entrada no estabelecimento da Autuada até o 3º dia após a venda excluindo-se, para efeito de contagem, o dia da venda. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LQFD), referente ao exercício de 2005, da ocorrência de entrada e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ensejando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50 (cinquenta) e 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 410/428.

O Fisco promove reformulação do lançamento às fls. 458/651.

Intimada da reformulação, a Autuada se manifesta às fls. 660/662.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, em Manifestação Fiscal de fls. 664/676, refuta as alegações de defesa.

A 3ª Câmara de Julgamento exara despacho interlocutório às fls. 682, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 688/690, com juntada de planilha em “CD” (*compact disc*) às fls. 691 dos autos.

Por fim, o Fisco volta a se manifestar às fls. 693/695.

### ***DECISÃO***

A autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LQFD), referente ao exercício de 2005, da ocorrência de entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ensejando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50 (cinquenta) e 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75.

Salienta-se que a exigência de multa de revalidação no percentual de 100% (cem por cento) relaciona-se a mercadorias sujeitas à tributação por substituição tributária.

#### **DAS PRELIMINARES**

##### **Da arguição de nulidade**

A Impugnante argúi a nulidade do Auto de Infração sob vários aspectos.

De início, argúi que o levantamento quantitativo não contemplou o movimento do mês de janeiro de 2005 de vários produtos.

Tal fato foi reconhecido pelo Fisco, o que gerou a reformulação do lançamento. Percebe-se não ser caso de nulidade, tendo em vista a previsão constante do art. 149 do CTN.

Sustenta, também, a Impugnante, a nulidade do Auto de Infração sob o enfoque de que não teria sido cumprida a norma constante do § 6º, do art. 54, da revogada CLTA/MG (atual art. 68, do RPTA).

Tal norma prescrevia que nas ações fiscais de cruzamento eletrônico de dados, com a finalidade de elucidar as inconsistências detectadas, a Delegacia Fiscal, preliminarmente, deveria solicitar ao sujeito passivo esclarecimentos ou a apresentação de documentos, bem como lhe deveria ser informado sobre a possibilidade de denúncia espontânea, se fosse o caso.

Não obstante, verifica-se que o lançamento em questão cuida de levantamento quantitativo de mercadorias, não se consistindo ou mesmo se relacionando a cruzamento eletrônico de dados, desqualificando a arguição levada a efeito pela Impugnante.

Outra arguição levantada pela Impugnante diz respeito à alegação genérica de que deve ser nulo o lançamento que estiver eivado de vícios e erros insanáveis. Contudo, esta alegação não tem o condão de produzir o efeito pretendido sem que se

aponte, objetivamente, as situações que acarretem o cerceamento do direito de defesa ou a nulidade do Auto de Infração.

Noutra vertente, a Impugnante faz várias alegações concernentes a nulidade mas que na verdade são matérias de mérito, devendo naquela seção ser tratadas.

Dentro desse enfoque, a Autuada questiona itens que não deveriam fazer parte do levantamento quantitativo, questiona a desconsideração, pelo Fisco, de sua forma de emissão de documentos fiscais, questiona a indispensável análise de livros e documentos fiscais, a correta aplicação de alíquotas, além da falta de transparência na apuração da base de cálculo.

Conclui-se, sem muito esforço, que essas matérias dizem respeito ao mérito do lançamento, como definido no art. 142 do CTN, e serão tratadas na seção própria.

Dessa forma, conclui-se pela rejeição das prefaciais argüidas pela Autuada.

### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante faz solicitação de realização de prova pericial, apresentando quesitos às fls. 428 dos autos.

O pedido suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram a produção de prova pericial, uma vez que alguns dos quesitos propostos envolvem questões que já foram objeto de reformulação do lançamento pelo Fisco e outros dizem respeito à própria essência do levantamento quantitativo, não carecendo de profissional especializado para análise dos mesmos.

Verifica-se que a autuação cuida de situação meramente aritmética, não carecendo de profissional especializado para produção ou análise de qualquer tipo de prova necessária para o deslinde da controvérsia.

Dessa forma, indefere-se o pedido de prova pericial, por desnecessário.

### **DO MÉRITO**

O Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD), elaborado pelo Fisco, representa de forma exata, completa e total toda a movimentação física das mercadorias comercializadas pelo Contribuinte no período objeto do levantamento (2005), tendo como base as informações fornecidas pela própria Autuada.

O Fisco juntou aos autos o resumo geral do levantamento (fls. 10/84, reformulado às fls. 461/506), sendo juntado, também, o “CD” (*compact disc*) contendo todo o levantamento em meio magnético (fls. 460), o que possibilitou à Impugnante fazer minuciosa conferência do levantamento.

Cumprе ressaltar, como esclarecido pelo Fisco, que foram utilizados os arquivos mais recentes, alguns, já objeto de substituição pelo Contribuinte.

As alegações genéricas de que os arquivos eletrônicos entregues, poderiam ter causado distorções no levantamento em razão da existência de falhas nos mesmos não se apresentam devidamente motivadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como bem observado pelo Fisco, tanto o registro que cuida das notas fiscais (registro 50) quanto o que cuida dos cupons fiscais (registro 60) foram utilizados dentro de suas especificações, não causando qualquer distorção no levantamento.

O Levantamento Quantitativo Financeiro Diário é procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 194, do RICMS/02.

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

(...)

**II** - levantamento quantitativo de mercadorias;

**III** - levantamento quantitativo-financeiro;

Consiste, tal levantamento, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável.

O programa apura diariamente, a partir do estoque inicial de determinada mercadoria no dia, as entradas de itens desta mercadoria, as saídas da mesma, apurando-se o estoque final, que será transferido para o dia seguinte.

Como se vê, é uma equação muito simples, limitando-se apenas às operações de soma e subtração.

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.

Foi exatamente o que ocorreu. A Impugnante apresentou, em sede de Impugnação, uma série de alegações pontuais, sendo que uma delas foi acatada pelo Fisco, gerando a reformulação do lançamento (fls. 458/651).

O Fisco reconheceu que não havia computado as informações do mês de janeiro de 2005. Essa, portanto, a motivação para a reformulação do lançamento.

Outro aspecto levantado pela Impugnante é o de que o levantamento apurou movimentação de entradas e saídas de materiais de uso/consumo e de bens do ativo imobilizado.

Contudo, verifica-se que tal alegação é mero equívoco da Impugnante, posto que ao se analisar as planilhas do levantamento (fls. 10/84, reformulada às fls. 461/506) conclui-se que as exigências se limitam exclusivamente às mercadorias comercializadas no estabelecimento autuado.

Noutra vertente, tratando-se de levantamento quantitativo fechado, levando-se em consideração os estoques de mercadorias inventariados em 31 de dezembro de 2004 e de 2005, além das notas fiscais de entradas e saídas no período, verifica-se que não procede a alegação da Impugnante de que o Fisco “... não fez a indispensável análise dos livros e documentos fiscais e contábeis do estabelecimento ...”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argúi, ainda, a Impugnante, que o Fisco utilizou valores aleatórios para a apuração da base cálculo das exigências fiscais.

Contudo, verifica-se que o levantamento quantitativo financeiro diário, neste aspecto (base de cálculo), é auto-explicativo, ou seja, efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento, resultado de aplicação de critério razoável.

Nesse aspecto, cumpre esclarecer que no levantamento quantitativo consta no quadro **Resumo** de cada produto, na primeira linha, a informação: “Média Ponderada Preço Unitário das Saídas”, que obviamente, esclarece como foi formado o valor da base de cálculo para as saídas desacobertadas apuradas.

Quanto à base de cálculo das entradas/estoque desacobertados, basta observar o quadro **Movimento** e verificar que o valor utilizado pelo programa é o preço médio imediatamente anterior à ocorrência ou a média destes, nos casos de mais de uma ocorrência para o mesmo produto.

Portanto, os valores das saídas, entradas e estoque desacobertados foram arbitrados, conforme autorizam o art. 51, incisos I e III, da Lei n. 6.763/75, e arts. 194, § 4º, 53, incisos I e III, ambos do RICMS/02, com base no art. 54, inciso IX, também do RICMS/02.

Merece destaque a alegação da Autuada intitulada como “*venda pela loja com estoque zero*” (fls. 415/416).

Alega que sendo um estabelecimento varejista, realiza vendas a consumidor final, com emissão do respectivo cupom fiscal (ou nota fiscal), sem que haja a mercadoria em estoque, a qual é transferida de seu Centro de Distribuição no dia seguinte.

Apresenta alguns exemplos (fls. 416).

De pronto, cumpre esclarecer que este procedimento não encontra respaldo formal na legislação tributária.

Não obstante, compulsando a planilha de resumo geral do levantamento quantitativo financeiro diário (fls. 10/84, reformulado às fls. 461/506), bem como o levantamento propriamente dito em meio magnético (“CD” às fls. 460), conclui-se, sem muito esforço, que grande parte das exigências fiscais relaciona-se, realmente, com mercadorias vendidas, com emissão de cupons fiscais (ou notas fiscais), sem que houvesse as mesmas em estoque, sendo que elas deram entrada no estabelecimento no dia ou dias seguintes.

Consubstanciado nessa premissa, a 3ª Câmara de Julgamento (fls. 682) exarou despacho interlocutório com o intuito de que a Autuada demonstrasse, objetivamente, quais as operações que estariam inseridas dentro deste contexto, ou seja, o de venda da mercadoria e emissão do documento fiscal respectivo, sem que a mesma estivesse no estoque do estabelecimento, o que somente ocorreria no dia ou dias seguintes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em atendimento à solicitação, a Autuada apresentou a planilha em meio magnético (fls. 691).

A análise das informações constantes da planilha apresentada denota que o procedimento adotado pelo Contribuinte conduz à conclusão de caracterização formal de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, fato que, na realidade, não ocorreu em relação a todas as operações imputadas como tal.

Por ser diário e preciso, o programa/roteiro LQFD acusa, como não poderia ser diferente, as irregularidades apuradas diariamente, ainda que na prática elas não sejam reais, tendo em vista serem consequência de descontrole provocado pelo procedimento errôneo da Autuada.

Considerando-se o princípio da verdade material, um dos sustentáculos do processo tributário administrativo, e considerando-se, também, a localização do Centro de Distribuição, origem das mercadorias vendidas, no município de Ribeirão Preto, Estado de São Paulo, conclui-se, em relação ao caso ora sob análise, que as entradas das mercadorias até o 3º (terceiro) dia após a venda, excluindo-se, para efeito de contagem, o dia da venda, podem ser admitidas como entradas relativas às referidas saídas (vendas).

É de bom alvitre salientar que esta conclusão relaciona-se estrita e especificamente ao conjunto probatório destes autos.

Dessa forma, nessas situações, considerando-se que essas operações de entrada encontram-se intrinsecamente relacionadas às respectivas operações de saída ora analisadas, conclui-se que não devam ser exigidos para esse fato (gerador) mais dois fatos geradores de entrada (ou estoque) e saída de mercadorias desacobertas, que são as consequências inevitáveis do LQFD para a situação em foco.

Outro aspecto que merece análise no levantamento fiscal diz respeito às exigências relacionadas a ICMS e multa de revalidação sobre entradas e estoques de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Reitera-se que o levantamento quantitativo foi realizado em exercício fechado, não se constatando estoque físico de mercadorias desacobertas, uma vez que não foi realizada contagem física de mercadorias.

Sendo assim, no programa LQFD, exercício fechado, quando se apura entrada/estoque de mercadoria desacoberta, tal ocorrência alicerça-se na constatação de que a mesma mercadoria deu saída acoberta por documento fiscal.

Nesse sentido, considerando-se que o imposto já foi apurado na saída acoberta não faz sentido sua exigência na entrada. Cabe aqui apenas a ressalva das mercadorias sujeitas à substituição tributária, em que não há destaque de ICMS nas saídas. Nesses casos, mantém-se a exigência do imposto e respectiva multa de revalidação nas entradas.

Dessa forma, considerando-se que o imposto referente às entradas/estoque de mercadorias desacobertas já foi debitado nas saídas, utilizando-se base de cálculo que contempla toda a cadeia (preço a consumidor final), devem ser excluídos dessas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigências (entradas e estoque de mercadorias desacobertas de documentos fiscais) o ICMS e a respectiva multa de revalidação.

Cumprе ressaltar, como já informado em sede de relatório, que a Multa Isolada, capitulada no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75, por descumprimento de obrigação acessória, relativamente às entradas, estoques e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento), conforme previsto na alínea “a” do dispositivo.

Nesse sentido, considerando-se a previsão contida no § 2º, do art. 55, da Lei 6763/75 c/c a Instrução Normativa SUTRI nº 03/2006, conclui-se que a multa isolada referente às entradas e estoque de mercadorias desacobertas deve ser adequada ao percentual de 15% (quinze por cento), exceto, como já esclarecido, em relação às operações (mercadorias) sujeitas à tributação por substituição tributária, nas quais não foram excluídos o ICMS e a multa de revalidação.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram caracterizadas, em parte, as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Cumprе ressaltar que o pedido para redução ou cancelamento de multas (art. 53, § 3º, da Lei 6763/75) não pôde ser apreciado pelo Órgão Julgador tendo em vista o aspecto objetivo de caracterização de reincidência na infração pela Autuada (art. 53, § 5º, da Lei 6763/75), conforme informação às fls. 680.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas pela Impugnante. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 458/651, e ainda para: 1) excluir o ICMS e a multa de revalidação referentes à imputação fiscal de entrada e estoque de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, exceto nos casos de mercadorias sujeitas à substituição tributária; 2) adequar a Multa Isolada referente ao item anterior ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º, do art. 55, da Lei 6763/75; 3) excluir das exigências referentes a entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais os casos relacionados a SSE (saída sem estoque), no LQFD, nos quais as mercadorias deram entrada no estabelecimento da Autuada até o 3º dia após a venda (excluindo-se, para efeito de contagem, o dia da venda), através da emissão de nota ou cupom fiscal. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 16 de julho de 2008.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator**