

Acórdão: 17.275/05/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010113395-94
Rec. de Agravo: 40.030114290-99
Impugnante/Agr.: Indústrias Alimentícias Itacolomy S.A Itasa
Proc. S. Passivo: Marcos Antônio Vieira/Outro(s)
PTA/AI: 01.000146137-41
Inscr. Estadual: 686.184158.17-97
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA. Dispensável a perícia requerida, vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEITE PRÉ-CONDENSADO - DOCUMENTO EXTRA FISCAL. Imputação fiscal de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante o confronto de valores de saída declaradas ao Fisco com valores encontrados em planilha de custos emitida pela Impugnante. Entretanto, as provas dos autos deixam dúvida quanto ao cometimento da infração, razão pela qual cancelam-se as exigências fiscais, com fulcro no art. 112, inciso II do CTN.

Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Consta do Auto de Infração que, mediante o confronto entre planilhas de custo e notas fiscais emitidas, foi constatada a saída desacobertada de leite pré-condensado, nos meses de março, junho, agosto, outubro e dezembro/03.

Não se conformando, a empresa autuada apresentou, regular e tempestivamente, a Impugnação de fls. 43/46), na qual argumenta, em síntese, que:

- houve simples deslocamento de mercadoria da unidade fabril de Teófilo Otoni para a de Montes Claros, o que não constitui fato gerador do ICMS – de qualquer forma, o imposto foi recolhido;
- para fins de controle, até 12/02, a empresa registrava o produto leite pré condensado em 02 códigos contábeis: C511203-00, para o destinado ao uso da unidade de Teófilo Otoni; e E111202-00, para o que seria objeto de transferência para Montes Claros. A partir desta data os custos das 02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unidades foram unificados e este produto passou a ser registrado sob o código E11203-00 – mas, nesta data, esqueceu-se de transferir o saldo de estoque;

- as pretensas diferenças decorrem da fusão dos custos industriais das 02 unidades, quando os estoques de ambas passaram a ser demonstrados em uma só base de dados e contábil.

Pleiteia redução da multa isolada ao percentual de 20%, pois a infração teria sido apurada exclusivamente com base nos documentos do próprio Contribuinte.

Requer perícia contábil para demonstrar que existiam, fisicamente, mercadorias estocadas – quesitos a fl. 47.

O agente autuante refuta a defesa, em Manifestação fiscal juntada a fls. 62/64.

Sustenta que:

- não se sabe o destino de mercadorias saídas sem documentação fiscal – não existe recolhimento de ICMS, quando não há emissão de NF; e

- não faria qualquer diferença considerar o estoque de 31.185 kg de pré-condensado, no mês de janeiro/03.

- Discorda da redução da penalidade, por ter sido utilizado documento extra-fiscal.

A perícia foi indeferida, em despacho juntado a fl. 92, sob o fundamento de que os elementos constantes dos autos são suficientes para esclarecer a questão, sendo desnecessária a solução dos quesitos propostos (art. 116, inciso I da CLTA/MG).

Foi interposto Agravo (fls. 95/98), sob os mesmos fundamentos da impugnação.

O processo foi encaminhado à Auditoria, para elaboração de parecer.

Neste, o auditor Antônio Leonart Vela opina, em preliminar, pelo não provimento do Agravo, e, no mérito, pela procedência do lançamento (fls. 119/124).

Levado a julgamento, em 06.04.2005, foi este transformado em diligência e interlocutório, para esclarecimentos quanto ao estabelecimento no qual se verificam as operações e quanto à elaboração da planilha que embasou a autuação (fl.126).

As providências foram tomadas a fls. 128 (Fisco) e 133/135 (Contribuinte).

Resposta do Fisco – foi autuado o estabelecimento de Teófilo Otoni por estar sendo ele objeto de fiscalização – as planilhas reportam-se a ambas unidades (Montes Claros e Teófilo Otoni). São elaboradas em um mesmo documento, mas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

individualizadas por unidade – único produto de TO é o leite pré-condensado não açucarado.

Resposta do Contribuinte

- a partir de 01.01.03, foram unificadas as apurações de custo das 02 unidades (MC e TO), em Montes Claros

- coluna “Utilização” = movimentações de saída, como transferência, venda ou uso na produção

- em virtude de ser única a base, foram feitas movimentações em ambas unidades (é o mesmo código: 111.203)

O Fisco se manifesta a fl. 142. Aduz, em suma, que:

- utilização e saídas diversas têm o mesmo significado – esta usada até 31.12.03 e aquela a partir de 01.02.03

- os dados da unidade de Teófilo Otoni e aqueles da unidade de Montes Claros são completamente separados – o fato da planilha ser ou não elaborada separadamente não interfere.

A Auditoria Fiscal, em Parecer da lavra de Afrânio Moraes Vilaça (fls. 156/159), mantém o posicionamento anterior.

DECISÃO

Versa o presente processo sobre supostas saídas de leite pré-condensado, desacobertas de documentação fiscal.

A empresa “Indústrias Alimentícias Itacolomy S/A – Itasa” mantém estabelecimentos nos Municípios de Montes Claros e Teófilo Otoni, tendo sido este último objeto de fiscalização.

Como mencionado no Auto de Infração, foi processado o confronto entre as planilhas de custo de contribuinte (fls. 28/40) e as notas fiscais emitidas (relação – fls. 08/27), sendo elaborado um demonstrativo mensal de saídas (fl. 07), para demonstrar a irregularidade da qual é acusada a empresa.

- demonstrativo mensal de saídas – colunas: data/estoque anterior/produção/saída declarada em planilha/saída levantada através das NF/diferença (fl. 07)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Data	Estoque Anterior	Produção	Saídas declaradas planilha	Saídas levant. NF	Diferença	Diferença teste**
01.03	Zero	1.699,24	zero	1.709.229,44	--	1.709.229,44
02.03	20.836	1.358.767	1.362.385	1.370.549,08	---	8.164,08
03.03	17.218	1.383.597	1.400.815	1.364.797,00	36.018,00	---
04.03	129.260	1.220.625	1.212.825	1.218.195,37	---	5.370,37
05.03	137.060	1.145.386	1.142.663	1.159.730,00	---	17.0607,00
06.03	139.783	1.084.790	1.101.578	1.074.139,35	27.438,65	---
07.03	122.995	956.352	910.354	969.232,73	---	58.878,73
09.03	145.233	724.890	666.865	731.624,08	---	64.759,08
10.03	203.258	702.768	742.461	709.930,95	32.530,05	---
11.03	163.565	993.054	897.347	998.757,87	---	101.410,87
12.03	259.272	1.316.397	1.283.301	1.279.798,40	3.502,60	---
01.04	292.368	1.438.068	1.432.538	1.451.229,75	---	18.691,75
					129.812,61	
	1.799.841	14.821.462	12.974.416	14.828.174,71	129.812,61	1.983.571,24

** Refere-se às supostas saídas com nota fiscal, mas que não constam da planilha de custo

Observe-se que:

- o estoque inicial (ou anterior) de um mês deve, necessariamente, ser igual à soma do estoque inicial do mês anterior com a produção, subtraídas as saídas – esta relação é inexistente na tabela acima;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o fiscal só anota diferenças quando as saídas declaradas são maiores, nada diz das hipóteses em que são inferiores;
- pelos valores lançados pelo fiscal, no período fiscalizado, o contribuinte, inexplicavelmente, teria emitido mais notas fiscais do que promovido saída da mercadoria (a diferença entre as duas últimas colunas é de 1.853.758,63);
- o item *saídas diversas* pode se referir a entradas ou saídas (verifica-se na planilha de custos que a inversão dos sinais dos valores podem indicar uma ou outra operação);
- o item utilização pode se referir a transferência, venda ou uso na produção (possibilidade de transformação em leite condensado).

Conclusão: a planilha que serviu de base ao trabalho é absolutamente inconsistente.

Por outro lado, o contribuinte junta à resposta ao interlocutório planilha para demonstrar as saídas de Teófilo Otoni, que afirma estarem de acordo com as notas fiscais emitidas (fl. 136).

Data	Estoque Anterior	Produção	Saídas	Estoque Final
01.03	<i>31.185</i>	1.699.244	1.709.537	20.892
01.03	20.892	1.358.767	<i>1.371.105</i>	8.554
03.03	<i>8.554</i>	1.383.597	1.364.832	<i>27.319</i>
04.03	<i>27.319</i>	1.220.625	1.217.977	<i>29.967</i>
05.03	<i>29.967</i>	1.145.386	1.159.637	<i>15.716</i>
06.03	<i>15.716</i>	1.84.790	1.074.145	<i>26.361</i>
07.03	<i>26.361</i>	956.352	969.354	<i>13.359</i>
08.03	<i>13.359</i>	797.524	794.901	<i>15.982</i>
09.03	<i>15.982</i>	724.890	731.946	8.926
10.03	8.926	702.768	<i>697.671</i>	<i>14.023</i>
11.03	<i>14.023</i>	993.054	1.002.759	<i>4.318</i>
12.03	<i>4.318</i>	1.316.397	1.279.635	<i>41.080</i>
01.04	<i>41.080</i>	1.438.068	1.451.706	<i>27.442</i>
Total	31.185	14.821.462	14.825.205	27.442

** os itens em itálicos são os que apresentam diferença em relação à tabela do Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Total – saídas em transferência = 12.779.830

vendas = 2.045.375

A empresa conseguiu explicar a planilha de movimentação por ele apresentada. Em sentido oposto, o Fisco não justificou as incongruências constantes nos documentos que apresenta.

A respeito do tema *ônus da prova*, convém analisarmos importante contribuição do jurista Paulo Celso Bergstrom Bonilha, in "DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO":

"O vocábulo *ônus* provém do latim (*onus*) e conserva o significado de fardo, carga, peso ou imposição. Nessa acepção, o *ônus de provar* (*onus probandi*) consiste na necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento da autoridade julgadora. Bem de ver que a idéia de *ônus da prova* não significa a de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar. Trata-se de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível obter êxito na causa."

O *ônus da prova* é regulado, no ordenamento jurídico brasileiro, pelo Código de Processo Civil:

Art. 333 – O *ônus da prova* incumbe:

I – ao Autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, também no direito tributário prevalecem as regras do *ônus da prova*, que impõem o dever de provar o alegado à parte em favor de quem a norma corre – exceptuando-se os casos em que a lei dispuser de forma diferente.

Se a prova de sua ocorrência cabia ao Fisco, então a presunção, por parte do aplicador da lei, revela uma inversão do *ônus da prova* contrária à lei e, por isso, deve ser afastada, não se sustentando a pretensão fiscal.

A razão por que não cabe o emprego de presunções simples é elementar: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador substitua a prova é conceber a possibilidade de que se exija um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.

Ademais, no caso em tela, o contexto que motivou a autuação é apenas possível, não é certo ou sequer provável.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, persistindo dúvidas quanto às circunstâncias materiais do fato, há de se cancelar as exigências fiscais. É o que determina o art. 112 do CTN:

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”.

Com isso, prevalece o princípio do direito penal de que, na dúvida, deve-se interpretar em favor do réu.

Não poderia ser de outra maneira. O princípio da estrita legalidade tributária traz consigo o rigor na tipificação. Qualquer incerteza quanto ao perfeito enquadramento do fato à norma compromete a aplicação desta.

A conduta típica é aquela na qual verifica-se plena identidade entre os seus componentes fáticos e aqueles descritos na norma jurídica que comina penalidade à sua prática.

Além da *lex praevia* (princípio da legalidade), é indispensável a *lex certae* (princípio da tipicidade).

Repetindo, a tipicidade, relação entre o tipo e a conduta, é desdobramento do Princípio da legalidade e sua observância é imprescindível à correta imputação de pena.

O Prof. Paulo de Barros CARVALHO reduz, com maestria, o tema à sua idéia central, ao estabelecer que o princípio da legalidade pode ser definido em duas dimensões:

"I) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo exposto e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e II) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como *regra-matriz de incidência*". (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9.^a ed. rev., São Paulo: Saraiva, 1997)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aníbal Bruno, a seu turno, define tipicidade como a “conformidade do fato àquela imagem diretriz traçada na lei, a característica que apresenta o fato quando realiza concretamente o tipo penal”.

Nesta precisa linha, preceitua Maria Rita FERRAGUT que "a existência do fato jurídico é pressuposto necessário da própria existência da obrigação." (FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001)

Os fatos e documentos trazidos a julgamento não permitem a manutenção do feito fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em negar provimento ao Agravo Retido. No mérito, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento, com base no art. 112, inciso II do CTN. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Relator), que o julgava procedente. Designada relatora a Conselheira Juliana Diniz Quirino (Revisora). Participou também do julgamento o Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões.

Sala das Sessões, 12/09/05.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Juliana Diniz Quirino
Relatora

JDQ/cecs

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.275/05/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010113395-94
Rec. de Agravo: 40.030114290-99
Impugnante/Agr.: Indústrias Alimentícias Itacolomy S.A Itasa
Proc. S. Passivo: Marcos Antônio Vieira/Outro(s)
PTA/AI: 01.000146137-41
Inscr. Estadual: 686.184158.17-97
Origem: DF/Teófilo Otoni

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no Parecer da Auditoria Fiscal, de fls. 119/124, foram os mesmos utilizados por este Conselheiro para sustentar seu voto e, por esta razão, passam a compor o presente voto vencido.

Decorre a exigência fiscal formalizada da constatação do recolhimento a menor do ICMS incidente na saída de mercadoria (leite pré-condensado) desacobertada de documentação fiscal, nos meses de março, junho, agosto, outubro e dezembro de 2003, apurada mediante o confronto das quantidades de saídas declaradas através das notas fiscais emitidas com as quantidades encontradas em planilha de custos apresentada pela Autuada.

Compõem o AI o “Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário” (fls. 6); o “Demonstrativo Mensal das Saídas de Sólidos Totais Desacobertadas de Documentos Fiscais Apuradas no Confronto entre Planilhas de Custo da Empresa X Notas Fiscais Emitidas no Período” (fls. 7); a relação das notas fiscais objeto da autuação de fls. 8/27 e a planilha “Custo Efetivo dos Produtos” de fls. 28/40.

O trabalho fiscal encontra-se lastreado em citados quadros, nos quais o Fisco faz um cotejamento entre a quantidade do produto leite pré-condensado cuja saída se deu mediante acobertamento por documentação fiscal regular e a quantidade de saída do mesmo produto encontrada em planilha apresentada pela própria Autuada, evidenciando a ocorrência da saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal nos meses de março, junho, agosto, outubro e dezembro de 2003, nos quais o valor encontrado no documento extrafiscal foi superior ao apurado na documentação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que a Autuada não questiona o procedimento adotado pelo Fisco em seu levantamento, considerado tecnicamente idôneo conforme previsão contida no inciso I do art. 194 do Regulamento do ICMS (RICMS/02), aprovado pelo Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Quanto à alegação de que a saída objeto da autuação não constitui fato gerador do ICMS por tratar-se de simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, lembramos que não é esse, no entanto, o entendimento esposado pela Lei Complementar (LC) n.º 87, de 16 de setembro de 1996, ao estabelecer que:

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Também no mesmo sentido estabelece o inciso VI do art. 6º da Lei n.º 6.763, de 1975, quanto à tributação da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

No tocante à solicitação de juntada posterior do livro de Registro de Saída e do Registro de Apuração do ICMS, cumpre-nos destacar que os documentos que constituam prova deveriam ter sido anexados à impugnação, ficando, conseqüentemente, sujeitos à pena de preclusão, conforme o mandamento do parágrafo único do art. 98 da CLTA/MG.

Verifica-se que não pode ser apreciado o pedido de cancelamento ou redução da MI com utilização do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763, de 1975, devido ao fato de que da infração praticada resultou em falta de pagamento do tributo, conforme impedimento expresso no item 3 do § 5º do art. 53 da Lei n.º 6.763, de 1975.

No mesmo sentido, inaplicável à exigência em tela a redução a 20% (vinte por cento) prevista na alínea “a” do inciso II do art. 55 da mesma Lei, uma vez que a irregularidade foi apurada com base em documentos extrafiscais.

Constata-se, assim, que a Autuada não trouxe aos autos, de forma objetiva, quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração, de maneira a contraditar o levantamento e a demonstrar pontos porventura conflitantes.

Verifica-se, portanto, que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais de ICMS, MR de 50% (cinquenta por cento) e MI de 40% (quarenta por cento) capitulada no inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763, de 1975.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 12/09/05.

**Edwaldo Pereira de Salles
Relator**

CC/MIG