

Acórdão: 14.679/01/3^a
Pedido de Reconsideração: 40.040100101-33
Requerente: Del Rei Indústria e Comércio de Pedras Decorativas Ltda
Requerida: Fazenda Pública Estadual
Advogado: José Magalhães Lima/Outro
PTA/AI: 01.000118911-63
Inscrição Estadual: 062.272556.0070 (Autuada)
Origem: AF/Belo Horizonte
Rito: Ordinário

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - SAÍDA COM VALOR INFERIOR AO CUSTO - Constatada a exclusão indevida, pelo contribuinte, de 20% (vinte por cento) do valor apurado do Custo de Mercadorias Vendidas (CMV) a título de quebra, no período de 01.01.95 a 31.10.97, em planilha elaborada pela própria Autuada, resultando em recolhimento a menor do ICMS. Entretanto, tendo em vista que a infringência indicada pelo Fisco se atém apenas ao RICMS/96, com vigência a partir de 01.08.96, as exigências relativas ao período de 01.01.95 a 31.07.96 devem ser excluídas por errônea capitulação legal. Pedido de Reconsideração conhecido à unanimidade e deferido parcialmente pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 14.024/00/3^a, por maioria de votos, manteve integralmente as exigências fiscais de ICMS, MR (50%) e MI (20%).

Inconformada, a Requerente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o presente Pedido de Reconsideração (fls. 181/190), sustentando que o Acórdão referiu-se à planilha de índices elucidativos, sem contudo apreciar e discutir a prova principal indicada pela Impugnante, ou seja, de que a planilha de índices foi elaborada inicialmente pelo Fisco.

Aduz que, a respeito das respostas a consultas dadas pela DLT/SRE, nada foi dito pela Doutra Auditoria Fiscal, onde fica expresso que quebras não comprovadas ensejam apenas o estorno dos créditos de ICMS correspondentes às mesmas.

Salienta que, quanto à possível tributação de mercadorias ainda em estoque, o parecer da Doutra Auditoria e Acórdão foram omissos (no articulado I.2.2 - fl. 42 foi tratado com maiores detalhes tal assunto).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Questiona a margem de lucro adotada pelo Fisco e o disposto no art. 52, inc. III, do RICMS/96, entendendo que tal matéria não foi abordada na decisão.

Quanto ao mérito, faz considerações sobre a planilha de índices, respostas da DLT/SRE a consultas e sobre a base de cálculo.

Requer seja conhecido e deferido o Pedido de Reconsideração.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 202/206, opina, em preliminar, pelo não conhecimento do Pedido de Reconsideração e, quanto ao mérito, pelo seu indeferimento.

DECISÃO

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

Superadas as condições de admissibilidade capituladas nos incisos II e III do artigo 135 da CLTA/MG, cumpre-nos verificar o atendimento, também, da condição estatuída no inciso I do citado dispositivo legal.

Passamos a seguir, ao exame dos pontos suscitados pela Requerente:

Planilha de Índices Elucidativos:

O relatório da Auditoria Fiscal, conforme consta à fl. 167, fez menção ao alegado pela Impugnante:

“Salienta que a planilha na qual o Fisco baseou o seu trabalho não foi apresentada pela Contribuinte, pelo contrário, foi elaborada inicialmente pelo Fisco e adotada pela empresa como modelo para chegar a um valor que se adequasse ao estilo PROMAF”

A decisão prolatada (fl. 174) diz que:

“em sua peça defensiva, a Impugnante tenta desmerecer as informações constantes na planilha de fl. 09 dos autos, que se apresenta assinada por seu sócio-gerente, documento esse que alicerça o trabalho fiscal.” (grifo nosso)

“Outrossim, importante salientar que aludido documento serviu de base para que a própria Contribuinte, mediante o Termo de Autodenúncia de fl. 57, parcelasse o débito ali consignado, conforme Requerimento de fl. 58, fato que é ratificado pela mesma, a teor de sua manifestação de fl. 41 dos autos”.

Extrai-se dos fundamentos acima que a matéria suscitada pela Impugnante foi apreciada quando do julgamento, principalmente quando é mencionado o fato de a Impugnante, em sua peça defensiva, tentar desmerecer as informações constantes na planilha de fl. 09.

Nesse sentido, reputa-se não atendido o disposto no artigo 135, inciso I, da CLTA/MG.

Respostas dadas a Consultas pela DLT/SRE:

A Contribuinte, quando de sua Impugnação (fl.44), de fato, fez referências a Consultas respondidas pela DLT/SRE, no sentido de que crédito de ICMS aproveitado e oriundo de quebra normal no processo industrial não enseja estorno de crédito.

Conforme documento de fl. 157 (Consulta) “a quebra normal verificada no processo de industrialização de mercadorias, não importa em estorno de créditos de ICMS, pois o seu custo está incorporado no preço de venda do produto final”.

Eis a decisão prolatada (fl. 174):

“...infere-se que no Auto de Infração em comento o Fisco opõe-se ao procedimento da Impugnante constante da planilha de fl. 09 que, indevidamente, deduziu do CMV o valor das quebras normais do processo de industrialização ..” (grifo nosso)

“O Fisco procura demonstrar que o procedimento da Autuada encontra-se em desacordo com as normas contábeis, haja vista que os valores das quebras normais do processo industrial devem compor o CMV ao invés de serem expurgados, como fez a Impugnante em sua planilha de fl. 09.” (grifo nosso)

A decisão prolatada (fls. 175/176) discorre ainda sobre a contabilização das quebras ou perdas normais, no sentido de que devem integrar o custo normal.

Assim, sendo as quebras consideradas normais, conforme consta da decisão, não há o que se falar em estorno de crédito, mas sim em incorporação das mesmas ao custo industrial, exatamente nos termos das respostas às Consultas respondidas pela DLT/SRE.

Nesse sentido, não se verifica o atendimento ao disposto no artigo 135, inciso I, da CLTA/MG.

Tributação de Mercadorias ainda em Estoque no Estabelecimento:

A Contribuinte, quando de sua Impugnação (fl.42), de fato, fez referências a levantamento quantitativo e ao fato de que a mercadoria não foi revendida em sua totalidade.

O relatório da Auditoria Fiscal, conforme consta à fl. 167, fez menção ao alegado pela Impugnante:

“Assevera que o Fisco deveria adotar o Levantamento Quantitativo de Mercadorias, que é o único meio idôneo para se apurar as diferenças, principalmente em relação ao exercício aberto de 1997”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Eis a decisão prolatada (fl. 174):

“Outrossim, importante salientar que aludido documento serviu de base para que a própria Contribuinte, mediante o Termo de Autodenúncia de fl. 57, parcelasse o débito ali consignado, conforme Requerimento de fl. 58, fato que é ratificado pela mesma, a teor de sua manifestação de fl. 41 dos autos”

“Em sendo assim, entendemos que a Autuada não pode vir agora querer invalidar os valores ali expressos, quer seja a título de quebra normal (20%), quer seja a título de margem de lucro (30%), mesmo porque o art. 6º do Decreto nº 38.300/96, que trata sobre o parcelamento do crédito tributário, dispõe que o pedido de parcelamento implica confissão irretratável do débito ...” (grifo nosso)

Assim, os valores correspondentes às saídas de mercadorias constantes na planilha foram considerados como base para o Termo de Autodenúncia e parcelamento (confissão irretratável). Portanto, em relação ao item mercadorias em estoque, o Acórdão recorrido não apresentou qualquer abordagem.

Desta forma, reputa-se atendido o disposto no artigo 135, inciso I, da CLTA/MG.

Base de Cálculo – Margem de Lucro:

A Contribuinte, quando de sua Impugnação (fl. 45), de fato, fez referências ao percentual de 30% adotado pelo Fisco, aplicado sobre o CMV, para se chegar aos valores correspondentes a saídas reais.

O relatório da Auditoria Fiscal, conforme consta à fl. 167, fez menção ao alegado pela Impugnante:

“Aduz que o Fisco não observou o art. 52, inc. III, do RICMS/96 e arbitrou uma hipotética e aleatória margem de lucro de 30%”.

Eis a a decisão prolatada (fl. 174):

“Outrossim, importante salientar que aludido documento serviu de base para que a própria Contribuinte, mediante o Termo de Autodenúncia de fl. 57, parcelasse o débito ali consignado, conforme Requerimento de fl. 58, fato que é ratificado pela mesma, a teor de sua manifestação de fl. 41 dos autos”.

“Em sendo assim, entendemos que a Autuada não pode vir agora querer invalidar os valores ali expressos, quer seja a título de quebra normal (20%), quer seja a título de margem de lucro (30%), mesmo porque o art. 6º do Decreto nº 38.300/96, que trata sobre o parcelamento do crédito tributário, dispõe que o pedido de parcelamento implica confissão irretratável do débito ...” (grifos nossos)

Assim, o argumento da Contribuinte foi devidamente trazido pela Auditoria Fiscal para análise. O percentual (margem) foi extraído de planilha fornecida e assinada pela própria Contribuinte, a qual foi utilizada ainda para efeito de autodenúncia.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, reputam-se não atendido o disposto no artigo 135, inciso I, da CLTA/MG.

Diante do exposto acima, estão configurados os pressupostos de admissibilidade para o Pedido de Reconsideração, relativamente ao item "mercadorias em estoque".

DO MÉRITO

Cuida o presente trabalho fiscal da constatação, mediante apuração de utilização indevida de quebra de mercadorias no custo das mercadorias vendidas, que o contribuinte deixou de recolher o ICMS e emitir documentos fiscais concernentes às saídas ocorridas no período de 01.01.95 a 31.10.97.

O feito fiscal originou-se de "conclusão fiscal" elaborada pela Autuada e apresentada ao Fisco, relativamente aos exercícios de 1995, 1996 e até 30 de setembro de 1997. O resultado apurado pela Autuada, conforme documentos de fls.08/09, foi objeto de denúncia espontânea, sendo o débito do imposto quitado pela via do parcelamento fiscal, conforme documento de fls. 10.

O inconformismo da peça Impugnatória não encontra respaldo na legislação vigente à época dos fatos geradores, não passando de infundadas alegações.

A planilha de fls. 08/09 não foi elaborada pelo Fisco como afirma veladamente a Impugnante. Pode até ser que o Fisco tenha mesmo dado as diretrizes para elaboração da denúncia espontânea, mas com certeza, dentro do seu mister de prestar esclarecimentos ao contribuinte. Outra não é a verdade, conforme se verifica pela assinatura aposta pelo sócio gerente da empresa no documento de fls. 09.

A margem bruta de comercialização não é fantasiosa e, ainda que o fosse, foi admitida pela Autuada, face ao pagamento da diferença de imposto apresentada na conclusão fiscal.

Por outro lado, os estoque iniciais e finais foram considerados, conforme se depreende pela análise da planilha de fls. 08. Assim, os percentuais de quebra e margem bruta de comercialização não incidiram sobre as mercadorias em estoque, como afirma a Requerente.

No tocante ao percentual de 20% inerente a quebra no processo industrial, razão tem o Fisco ao lançar sobre tal montante o valor agregado estipulado pela própria Autuada (30%) e exigir o imposto e consectários sobre o produto. É que, pelas próprias Consultas apontada pela defesa, a quebra no processo industrial constitui custo. Nesse sentido nos reportamos aos ensinamentos de Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins (*in*, Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 2ª edição, Atlas, 1987, pág. 112):

“Existem certas quebras ou perdas da produção, muitas das quais são inerentes e normais ao processo produtivo. É o caso de aparas e rebardas

de matérias-primas, evaporação de produtos químicos, etc...

Basicamente, o critério a ser seguido com essas quebras e perdas é lançá-los ao custo normal de produção, sempre que forem normais e inerentes ao processo produtivo, e lançá-las diretamente em resultado do período, quando esporádicas e não normais”. (gn)

Corroborando esse entendimento, George S. G. Leone (*in*, Custos – Planejamento, Implantação e Controle, editora Atlas, SP, 1987, pág. 316), explica que:

“As perdas podem ser estimadas. São as perdas inevitáveis, não recuperáveis economicamente.

Admita que sua empresa faz bolos, usando como um dos ingredientes principais o leite condensado.

A experiência revela que de 50 latas de leite condensado, perde-se uma lata inteira em virtude do produto ficar aderido à parede interna da lata. A contabilidade de custos estimaria essa perda em 2%. Essa estimativa seria usada para finalidade de controle em relação ao consumo de leite condensado.

Se a perda em determinada produção de doces for igual ou inferior a 2%, será considerada normal. Os produtos produzidos deverão absorvê-la.

Caso a perda seja superior a 2%, ela será considerada como uma perda anormal. A contabilidade de custos deverá analisar as suas causas e o montante da perda será considerado como despesa do período, debitada diretamente ao resultado como variação operacional exclusiva do exercício.” (gn)

Podemos citar também Eliseu Martins (*in*, Contabilidade de Custos, 4ª edição, Atlas, 1993, pág. 101):

“9.6 – O Tratamento Contábil das Perdas de Materiais

Inúmeras vezes ocorre o desperdício de materiais, principalmente de matérias-primas, durante o processo de fabricação. Entram 10 000 kg de um determinado material, por exemplo, mas 700 kg são desperdiçados, não se incorporando ao produto elaborado.

Precisamos aqui primeiramente diferenciar Perdas Normais e Perdas Anormais. As Perdas Normais

são inerentes ao próprio processo de fabricação; são previsíveis e já fazem parte da expectativa da empresa, constituindo-se num sacrifício que ela sabe que precisa suportar para obter o produto. As Perdas Anormais ocorrem de forma involuntária e não representam sacrifício premeditado, como é o caso de danificações extraordinárias de materiais por obsolescência, degeneração, incêndio, desabamento, etc.

As Perdas Normais podem ocorrer por problemas de corte, tratamento térmico, reações químicas, evaporação etc., e, por serem inerentes à tecnologia da produção, fazem parte do custo do produto elaborado. Se entramos com 10 000 kg de matéria-prima mas são aproveitados apenas 9 300 kg em condições normais, para o produto será apropriado o valor do total dos 10.000 kg. O custo do material perdido fará parte do custo do produto fabricado.

Por sua vez, as Perdas Anormais não sofrem o mesmo tratamento; por serem aleatórias e involuntárias, deixam de fazer parte do Custo da Produção e são tratadas como Perdas do período, indo diretamente para Resultado, sem se incorporarem aos produtos; só deixam de ser assim tratadas se forem de um valor em cruzados muito pequeno, e, devido a essa sua irrelevância, em nada influem na avaliação dos estoques ou do réditto do exercício. Caso aqueles 700 kg fossem perdidos por um problema anormal, um incêndio por exemplo, seriam então subtraídos ao Custo da Produção, e os bens elaborados arcariam com o custo relativo aos 9 300 kg.” (gn)

Como se percebe, ao compor o CMV no processo industrial, a Autuada não poderia excluir qualquer parcela relativa a quebra, que é inerente ao seu processo de produção.

Quanto à margem de lucro, revela-se cabível, pois a quebra aqui aventada é ficção contábil, devendo o levantamento abarcar o volume total de aquisições, agregados os estoques iniciais e deduzidos os volumes de mercadorias em estoque ao final de cada exercício. A quebra deixaria de ser peça de ficção somente em caso de levantamento total e emissão de notas fiscais pela Contribuinte, consignando a perda, no mínimo, em períodos mensais. Neste caso, verifica-se perfeita a agregação de 30% (definida pela Autuada em sua denúncia espontânea) ao montante excluído da apuração pela Contribuinte, como fez o Fisco no documento de fls. 06.

Relativamente ao percentual de agregação em substituição ao volume de despesas, trata-se de arbitramento definido pela empresa, haja vista a inexistência de escrita contábil regular. Assim, uma vez admitida na peça espontânea, não há o que reclamar quando o Fisco se utiliza do mesmo percentual para arbitrar o volume de saídas, mediante apuração do custo de mercadorias vendidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda em relação às Consultas da "DLT", indicadas na peça impugnatória, verifica-se que aquele órgão esclarece que o crédito de ICMS aproveitado, oriundo de quebra normal no processo industrial, não enseja o seu estorno, mas em nenhum momento manifesta-se sobre "ser justo e legal a adoção do percentual de quebra".

Quanto à indicação de Levantamento Quantitativo de Mercadorias, mencionado pela defesa às fls. 46, trata-se sem dúvida de técnica fiscal idônea. No entanto, cabe aqui o poder discricionário do agente do Fisco, sendo lícito a opção pelo LQEM ou por outra técnica igualmente idônea.

Relativamente à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1951-1, em que por decisão liminar, suspendeu-se a eficácia do art. 51 do RICMS/96, tem-se que tal decisão somente produz efeitos, até que seja confirmada no mérito, após 17.12.99, data de sua publicação. Desta forma, enquanto não decidido o mérito, os trabalhos anteriores gozam de certeza e licitude fiscal.

Já em relação à errônea capitulação legal, citada e exemplificada mediante transcrição de acórdãos desta Casa, não obstante a linha de raciocínio da Recorrente estar voltada para o conflito entre a acusação fiscal de saídas desacobertadas e a apuração de saídas abaixo do custo, revela-se cabível um melhor exame da matéria. É que a capitulação das infringências no Auto de Infração contempla apenas a legislação pertinente ao RICMS/96, que passou a vigor a partir de 01.08.1996. Assim as acusações fiscais relativas ao período de 01.01.1995 a 31.07.1996 encontram-se sem capitulação legal das infringências, razão pela qual merecem ser excluídas do Auto de Infração.

Neste caso, quanto ao exercício de 1996, para apuração do resultado deve-se tomar a diferença apurada pelo Fisco e realizar a proporção pelo número de dias remanescentes (valor da diferença apurada dividido por 365 e multiplicado por 153).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Pedido de Reconsideração. No mérito, pelo voto de qualidade, deferiu-se parcialmente o PR para: 1) manter as exigências fiscais referentes ao período de 01.08.96 a 31.10.97 (voto de qualidade); 2) excluir as exigências relativas ao período de 01.01.95 a 31.07.96, por errônea capitulação legal da infringência (maioria de votos). Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o deferiam integralmente e Aparecida Gontijo Sampaio que o indeferia. Designado Relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima. Pela Requerente, sustentou oralmente o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Estadual, a Dra. Nardele Débora Carvalho Esquerdo.

Sala das Sessões, 08/05/01.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator Designado

Bsfr/