

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.052/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172479-75
Impugnação: 40.010131762-85
Impugnante: Nutriara Alimentos Ltda
IE: 578063178.00-02
Proc. S. Passivo: Paula da Silva Morandi/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - APLICAÇÃO DE ÍNDICE TÉCNICO – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatou-se que a Autuada promoveu saída de mercadoria (ração PET), sujeita à substituição tributária, desacobertada de documentação fiscal, conseqüentemente sem o recolhimento do imposto devido. Irregularidade apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria c/c aplicação de índice técnico de produtividade, procedimentos idôneos, previstos nos incisos II e VI do art. 194 do RICMS/02. Exigências de ICMS operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS operação própria e de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º, III da Lei nº 6.763/75, bem como da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei. **Infração caracterizada. Entretanto, deve-se adotar na apuração da multa isolada a base de cálculo do ICMS operação própria. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS operação própria e de ICMS/ST por ter sido constatado que o Sujeito Passivo promoveu, no período compreendido entre 01 de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2006, saídas de rações PET desacobertadas de documentos fiscais.

Irregularidade apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria c/c aplicação de índice técnico de produtividade.

Exigências de ICMS operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS operação própria e de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º, III da Lei nº 6.763/75, bem como da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 1.000/1.021 e documentos de fls. 1.022/1.065, requerendo a improcedência do lançamento.

Da Rerratificação do Lançamento

A Fiscalização acostou às fls. 1.068 novo “*Quadro I – Levantamento de Produção do Ano de 2006 da Parte da linha Bybos e Disney através do Microingredientes Panodan*”.

Ressalte-se que a juntada do citado quadro, anteriormente acostado às fls. 23 dos autos, ocorreu em virtude de constatação de erro de digitação. Todavia, tal fato em nada alterou os cálculos do crédito tributário.

Devidamente intimada da juntada de documentos, conforme documentos de fls. 1.081/1.084, a Autuada não se manifesta.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.113/1.134, opina pela procedência parcial do lançamento para que se adote na apuração da multa isolada a base de cálculo do ICMS operação própria.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal de fls. 1.086/1.108 e no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo adequações de estilo.

Das Preliminares

Alega a Impugnante que o lançamento é nulo, por entender que não há justa causa para a lavratura do Auto de Infração, ante a falta de comprovação de qualquer ilicitude.

Reconhece que a Fiscalização apurou saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais com base em procedimentos legais, mas que eles foram realizados com base em análise de documentos que não demonstram cabalmente a relação com a Impugnante, tratando-se do levantamento físico de mercadorias comercializadas por clientes de atacadistas responsáveis pela revenda de produtos.

Afirma que as quantidades apuradas no levantamento quantitativo não tiveram origem em documentos por ela apresentados, tampouco em levantamento físico de suas mercadorias, o que certamente suscita dúvidas não só quanto ao trabalho realizado pela Fiscalização, mas também, quanto ao resultado obtido, uma vez que a Fiscalização se valeu de documentos de terceiros.

Considera que a decadência, equivocadamente chamada por ela de prescrição, referente ao ano de 2006, foi um dos fatos que motivou a Fiscalização a agir de forma que considera desmedida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta que a Fiscalização formulou intimações para atendimento em prazos exíguos com a solicitação de um grande volume de informações e, que da forma como foi conduzida a autuação e em atenção aos princípios norteadores da Administração Pública é inquestionável a eiva de nulidades no lançamento em análise.

Entende que o levantamento quantitativo realizado foi um procedimento impreciso, chegando à conclusão de que certamente existem equívocos cometidos pela Fiscalização e, que havendo dúvida quanto ao resultado da referida ação fiscal evidencia-se a presença de incerteza quanto ao crédito fiscal, ferindo o princípio constitucional do devido processo legal, uma vez que comprometeu o seu direito de contestar o lançamento.

Entende que os procedimentos adotados pela Fiscalização são incertos e incomuns.

Conclui que o Auto de Infração deve ser considerado nulo ou insubsistente, bem como a multa pretendida, uma vez que o crédito lançado não pode ser visto como definitivo e válido.

Entretanto, conforme restará demonstrado, não prospera a alegada arguição de nulidade do lançamento.

Inicialmente, torna-se necessário contextualizar os procedimentos que antecederam a autuação em análise, conforme destacado no Relatório Fiscal, anexo ao Auto de Infração (fls. 11/13), e na Manifestação Fiscal de fls. 1.086/1.108.

Nesse sentido, destaca a Fiscalização que:

- o trabalho fiscal foi realizado, inicialmente, para a verificação dos produtos fabricados e comercializados pela Nutriara Alimentos Ltda, ora Autuada, tendo em vista que a maior parte das saídas de mercadorias por ela declaradas, destinadas a um grupo de atacadistas, referia-se a produtos isentos de tributação na saída, conforme demonstrado no Anexo 4.5 (fls. 65/74), e, por outro lado, as entradas/saídas informadas à SEF/MG por tais atacadistas, da marca Nutriara, corresponderam, basicamente, a produtos sujeitos à substituição tributária, conforme demonstrado no Anexo 4.3 (47/55);

- a incompatibilidade dessas informações levou a realização de auditoria para conhecimento dos tipos de produtos vendidos pela Nutriara, Anexo 4.5 (65/74) e daqueles adquiridos e comercializados pelos atacadistas, Anexos 4.3, 4.4 e 4.6 (fls. 47/64 e 75/83);

- na escrita fiscal da Autuada foi detectado que dos R\$ 17.114.979,67 (dezessete milhões, cento e quatorze mil, novecentos e setenta e nove reais e sessenta e sete centavos) vendidos pela Nutriara no exercício de 2006 a tal grupo de atacadistas, mencionados no quadro adiante, somente R\$ 2.752,80 (dois mil, setecentos e cinquenta e dois reais e oitenta centavos) correspondiam a produtos tributados e eram embalagens para ração (Anexo 4.5). A outra parte, ou seja, a quase totalidade das vendas para esses distribuidores correspondia a rações isentas para alimentação de frangos, principalmente, conforme resumo constante no quadro de fls. 1.091, que se reproduz:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUADRO I – SÍNTESE DAS INFORMAÇÕES ÀS FOLHAS 42 A 44 DO PTA

Atacadista	Venda da Nutriara para o Atacadista	BC Venda ao Atacadista	Situação cadastral
Mais Rações Ltda.	9.815.878,46	2.752,80	Cancelado – desaparecimento do contribuinte – Cadastro Folhas 43 deste PTA
Design Distribuidora Ltda.	2.765.934,23	0,00	Cancelado – desaparecimento do contribuinte – Cadastro Folhas 42 deste PTA
Distribuidora de Rações Século XXI	2.681.369,18	0,00	Cancelado – desaparecimento do contribuinte – Cadastro Folhas 42/43 deste PTA
MG Rações Ltda	1.851.797,80	0,00	Cancelado – desaparecimento do contribuinte – Cadastro Folhas 44 deste PTA
Total	17.112.226,87	2.752,80	

- outros cruzamentos de dados foram promovidos, com base nos arquivos Sintegra entregues por contribuintes deste Estado e de outras unidades da Federação e **não foram identificadas aquisições pelos citados atacadistas de rações PET, da marca Nutriara, de outros fornecedores que justificassem o volume comercializado desses produtos (Anexo 4.4 – fls. 56/64);**

- consta na escrita fiscal da Autuada que ela vendeu o valor total de R\$ 17.109.474,07 (dezessete milhões, cento e nove mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e sete centavos) de produtos isentos aos atacadistas supra, não tendo efetuado qualquer venda de Rações PET sujeitas à substituição tributária para tais empresas (fls. 65/74);

- foram identificados vários clientes que adquiriam produtos dos citados atacadistas e, em atendimento à intimação fiscal, tais contribuintes apresentaram os documentos fiscais de entrada, o que lhe permitiu a constatação de que a maioria dos produtos por eles comercializados referia-se a rações para alimentação de animais domésticos, denominadas Rações PET, produtos esses sujeitos à substituição tributária (Anexo 5 – fls. 84/644);

- do cruzamento das informações obtidas, foi constatada a incompatibilidade entre os produtos que deram entrada nos mencionados atacadistas adquirentes da Nutriara (rações para alimentação de frango – ICMS isento) e os que deram saída de tais empresas (rações PET para animais domésticos – ICMS/ST), ambos de fabricação exclusiva da Nutriara;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no quadro destinado aos dados adicionais das notas fiscais emitidas pelos referidos atacadistas constava a informação “ICMS retido por ST na operação anterior”, como por exemplo, nos documentos fiscais juntados às fls. 87, 181, 344, 348, 350, 355, 361, 365 e 405.

Assim, concluiu a Fiscalização, como já mencionado, pela necessidade de desenvolvimento de auditoria fiscal capaz de mapear o processo produtivo do fabricante de rações Nutriara, com o fito de analisar a possibilidade de simulação de saída de produtos isentos (rações para frango, basicamente) no lugar de produtos sujeitos à substituição tributária (rações PET).

Acrescente-se, ainda, que durante as referidas pesquisas a Fiscalização detectou pagamentos diretos à Autuada provenientes de adquirentes das Rações PET, **clientes dos atacadistas bloqueados**, conforme relacionado, por amostragem, a seguir:

- depósitos bancários em favor da Nutriara Alimentos Ltda, no Banco Bradesco Ag. 0052-3, conta 69.500-9 (fls. 592, 599, 604, 608, 612 e 627);
- boleto bancário da Design Distribuidora Ltda (fls. 625), em cobrança no Citibank com liquidação em carteira por meio de cheque nominal à Design. As digitalizações do referido cheque encontram-se às fls. 637 e 638 nas quais é possível observar, no verso, o endosso e a conta de destino do recurso pertencente à Nutriara, conta 69.500-9 do Banco Bradesco;
- extrato bancário da conta 69.100-3, Agência 0052 no Banco Bradesco, fls. 483/491, pertencente à Nutriara, no qual consta transferências bancárias das empresas Gigante Produtos Alimentícios e Promoceres (clientes do citado grupo de atacadistas) liquidando aquisições de terceiros diretamente à Nutriara.

Observe-se, ainda, que a Gigante Produtos Alimentícios (adquirente de rações PET dos mencionados atacadistas Mais Rações, Distribuidora Século XXI, Comercial Céu Azul e Design Distribuidora), em atendimento à intimação fiscal de fls. 429/435, declarou que em 2006 adquiriu **rações PET** dos mencionados atacadistas e que tais **empresas exigiam pagamento antecipado diretamente à Nutriara** (fls. 436).

A Fiscalização verificou, também, que os pagamentos feitos pela Gigante Produtos Alimentícios, diretamente à Nutriara, eram contabilizados pela Autuada da seguinte forma (fls. 716):

- R\$ 717.309,00 (setecentos e dezessete mil, trezentos e nove reais) a débito do Banco Bradesco e a crédito de Adiantamento de clientes, no histórico do lançamento contábil consta R\$ 209.900,00 (duzentos e nove mil e novecentos reais) a título de Adiantamento do Cliente MG Rações e R\$ 507.409,00 (quinhentos e sete mil quatrocentos e nove reais) a título de adiantamento do cliente Mais Rações Ltda.

Afirma a Fiscalização que a empresa Gigante Produtos Alimentícios somente adquiriu do mencionado grupo de atacadista produtos sujeitos à ST, rações PET da Marca Nutriara, conforme listagem de produtos de fls. 431/434 e amostra de notas fiscais às fls. 441/467.

Entretanto, a Nutriara não vendeu ao referido grupo de atacadistas nenhum produto sujeito à ST, conforme se verifica na relação contida no Anexo 4.5 (fls. 65/74),

e a Autuada era a maior, senão a única, fornecedora de rações para o citado grupo de atacadista conforme cruzamento de informações realizado (fls. 57).

Comenta a Fiscalização que tais informações revelaram a existência de uma enorme quantidade comercializada de produtos sujeitos à ST, sem retenção em etapa anterior. Por isso, toda a documentação referente às análises efetuadas compõem os presentes autos (Anexos 4 e 5 - fls. 40/644).

Todavia, como bem ressalta a Autoridade Fiscal, as referidas informações não foram utilizadas para quantificar o crédito tributário em análise, mas para demonstrar o *modus operandi* de uma cadeia de atacadistas que comercializam rações da marca Nutriara, sujeitas à substituição tributária, sem evidência de entrada documentada desse tipo de produto.

Informe-se, ainda, que na peça de Defesa apresentada pela Autuada não consta qualquer argumento/comprovação de que as operações entre a Autuada e os citados atacadistas não ocorreram da forma como demonstra a documentação analisada pela Fiscalização e acostada aos autos.

Vale mencionar, que no lançamento em análise a apuração do crédito tributário deu-se por meio de aplicação de índice técnico de produtividade ao processo industrial e por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, procedimentos que serão analisados logo adiante.

Ressalte-se, pela importância, que para apuração do crédito tributário, consubstanciado no presente lançamento, a Fiscalização baseou-se, única e exclusivamente, em documentos e ou arquivos eletrônicos fornecidos pela Autuada, conforme detalhado a seguir:

Anexo 2 do PTA

- Informações Elaboradas pela Nutriara e entregues ao Fisco Estadual contendo esclarecimentos e índices de consumo médio e perda na utilização de matérias primas por tonelada de produto acabado, fls. 30/37.

Anexo 9 do PTA – Livros e Documentos Fiscais da Nutriara

- Inventários de 31/12/05 a 31/12/06, fls. 977/996. Dados consolidados às fls. 909/925;

- Consolidado Entradas – 2006 – Fonte Sintegra, fls. 926/940;

- Relação e notas fiscais entrada dos Microingredientes Panodan e Dimodan, fls. 941/966;

- Relação e notas fiscais de saída dos Produtos selecionados para o Levantamento com Base em Índice Técnico de Produtividade e amostragem de Notas Fiscais de Saídas, fls. 967/973;

- Consolidado de Estoques e Entradas Dimodan e Panodan, fls. 974 e 975.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, equivocou-se a Defesa ao alegar que a aplicação do índice técnico e o levantamento quantitativo de mercadorias foram realizados com base em documentos que não demonstram relação com a Autuada.

Noutra ponta, alega a Defesa, que durante as análises efetuadas pela Fiscalização, a Autuada foi intimada a apresentar documentação com prazos exíguos para cumprimento.

Lado outro, destaca a Fiscalização que foram emitidos diversos Termos de Intimação em razão do não atendimento da Autuada em apresentar documentos e informações solicitados.

Verifica-se, que em razão do descumprimento reiterado de intimações para entrega de informações necessárias ao mapeamento do processo produtivo desenvolvido pela Autuada, imprescindível para que se analisasse os indícios de simulação de saída de produtos isentos (rações para frango) no lugar de produtos sujeitos à substituição tributária (rações PET), foi lavrado, em 23/11/11, o Auto de Infração nº 01.000172183.55 (fls. 651/657).

Como bem menciona a Fiscalização, foram 08 (oito) intimações descumpridas, total ou parcialmente, em quase 04 (quatro) meses de espera pelo fornecimento das informações e documentos requisitados.

Com relação ao volume de informações solicitadas, explica a Fiscalização, que diante do não atendimento da intimação feita à Autuada, para apresentar o livro Registro de Controle da Produção ou o arquivo de insumos (conf. item 4.6.1 do Ato Declaratório COFIS nº 15/2001), teve que efetuar questionamentos extensos para obter conhecimento da utilização de insumo/produto e percentual de quebras que permitissem a realização do levantamento da produção por índice técnico.

Frise-se, que a resistência em atender às intimações fiscais, causando embaraço à ação fiscal, culminou na emissão da Representação Fiscal para fins penais (doc. de fls. 646/648).

Compulsando os termos de intimação, acostados às fls. 657/699, observa-se que a primeira intimação data de 26/07/11 e a última de 04/11/11, sendo que as informações solicitadas repetem-se em vários destes termos.

Acrescente-se, por oportuno, que a relevância do efetivo cumprimento da obrigação acessória, concernente à apresentação da documentação relacionada às operações realizadas, evidencia-se na medida em que é por meio de tais documentos que o Fisco exerce o controle sobre a atividade econômica dos contribuintes, sobretudo no que se refere ao recolhimento dos tributos.

Nesse contexto, resta desprovida de razão a Defesa ao alegar que os prazos para apresentação das informações/documentos solicitados pela Fiscalização foram exíguos, pois decorreram quase 04 (quatro) meses para atendimento parcial das informações solicitadas sobre o processo produtivo da Autuada, do qual esta detém total conhecimento.

Ressalte-se, que o Auto de Infração, como ato administrativo que é, está sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deve observar a exigência dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

Nesse ponto, deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise do Auto de Infração em apreciação, em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que ele atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

Ademais, a Fiscalização agiu com observância dos parâmetros impostos pelo art. 89 do RPTA, isto, porque o Auto de Infração foi formalizado obedecendo na íntegra os princípios legais, com a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado.

A Fiscalização fez o trabalho tomando como referência as informações obtidas da Impugnante, que não teve seu direito de defesa cerceado, pois, verifica-se da impugnação que ela pode exercer plenamente tal direito.

A Fiscalização realizou o seu trabalho utilizando de método tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos II e VI da Parte Geral do RICMS/02, a saber:

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;

(...)

VI - aplicação de índices técnicos de produtividade no processo de industrialização ou relacionados com a prestação de serviço;

Reitere-se, que no lançamento, ora em exame, não se faz materializado levantamento físico de mercadorias comercializadas por clientes de atacadistas responsáveis pela revenda de produtos, como tangenciado pela Defesa às fls. 1.003.

No caso em tela, a partir dos dados obtidos da Autuada e, dos dados da sua escrita fiscal, foi feita uma operação aritmética que demandou análise e a aplicação precisa da lei.

No Relatório Fiscal, anexado ao Auto de Infração (fls. 05/16), é informada a técnica de execução do trabalho e detalhadas todas as irregularidades apuradas.

Estando claro o lançamento consubstanciado no Auto de Infração e, tendo o trabalho fiscal se baseado em documentos idôneos dos quais a Impugnante teve ciência e prazo para se manifestar, não podem ser acolhidas as alegações preliminares da Defendente.

Ademais, não há dúvidas que o Sujeito Passivo tomou conhecimento de todos os elementos de prova que fundamentam a exigência e, assim, teve perfeito conhecimento da acusação que lhe é imputada, permitindo-lhe o pleno exercício de seu direito de defesa.

Desse modo, afastam-se as preliminares arguidas.

Do Mérito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decorre o lançamento, como já mencionado, da falta de recolhimento do ICMS operação própria e do ICMS/ST, por ter sido constatado que o Sujeito Passivo promoveu, no período compreendido entre 01 de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2006, saídas de rações PET desacobertadas de documentos fiscais, apuradas mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria c/c aplicação de índice técnico de produtividade.

A irregularidade foi constatada mediante comparação da produção declarada de rações PET (linha Bybos e Disney) com a produção apurada pela Fiscalização, por meio de aplicação de índice técnico de produtividade, de acordo com informações da Autuada (0,001 kg do microingrediente Panodan por ton. de produto acabado).

A mercadoria (ração PET) encontra-se sujeita à sistemática de recolhimento do ICMS pela substituição tributária, segundo previsão do Protocolo nº 26/04, do qual o Estado de Minas Gerais é signatário, e no item 16 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Vale destacar, inicialmente, que a Impugnante requereu produção de prova pericial sem, no entanto, formular os quesitos. Todavia, conforme determinação contida no art. 142, §1º, inciso I do RPTA, não será analisado pedido de prova pericial desacompanhado dos quesitos.

Acresça-se, por oportuno, que tal pleito mostra-se totalmente desnecessário, porquanto os autos trazem elementos suficientes de modo a possibilitar ao julgador aplicar, ao caso concreto, o tratamento legal atinente à matéria.

A irregularidade e as exigências encontram-se demonstradas no Anexo 1, de acordo com os seguintes demonstrativos:

- Quadro I: Levantamento da produção do ano de 2006 de Parte da linha Bybos e Disney através do Microingrediente PANODAN (fls. 23 e fls. 1.068 após rerratificação);

- Quadro II: Levantamento da produção através do Microingrediente PANODAN: Diferença em R\$ (todos os preços unitários foram calculados no quadro auxiliar II A) (fls. 24);

- Quadro Auxiliar II A: Cálculo de preços médios – produtos acabados em cuja fabricação é utilizado o microingrediente PANODAN (fls. 25/26);

- Quadro III: Cálculo do ICMS devido (fls. 27);

- Quadro IV: Levantamento Quantitativo Fechado – ano 2006 – índice técnico para o micro PANODAN (fls. 28);

- Demonstrativo do Crédito Tributário Consolidado (fls. 29).

Ressalte-se, que consta no Anexo 2 (fls. 31/37) as informações elaboradas pela Autuada e entregues ao Fisco estadual contendo esclarecimentos e índices de consumo médio e perda na utilização de matérias primas, por tonelada, de produto acabado.

Vale observar, ainda, que a Fiscalização acostou aos autos o Anexo 3 contendo o levantamento da produção de determinado grupo de rações PET, por meio

do índice técnico de utilização do Microingrediente DIMODAN (fls. 39). Entretanto tal demonstrativo visa apenas comparar os resultados obtidos utilizando-se a mesma técnica para microingredientes distintos, pois o lançamento embasa-se no levantamento de produção com base no microingrediente PANODAN (fls. 23 e 1.068 após rerratificação), conforme já mencionado.

Como bem salienta a Fiscalização, o levantamento quantitativo foi realizado para os 18 (dezoito) produtos relacionados no Quadro IV – Levantamento Quantitativo Fechado – Ano 2006 – Índice Técnico para o Micro Panodan, fls. 28.

Pertinente destacar, que na fabricação dos 18 (dezoito) produtos listados no levantamento retromencionado era utilizado o microingrediente Panodan, conforme mencionado na planilha contendo “relação consumo das matérias primas (microingredientes) com o produto final acabado”, na qual consta a vinculação do Panodan à linha de produção do grupo de rações PET da linha Disney e Bybos (fls. 33/35).

Frise-se, pela importância, que a **relação matéria prima x produto acabado** mencionada, bem como o **demonstrativo do “consumo médio e quebra da matéria prima por TN”**, foram elaborados e apresentados à Fiscalização pela Autuada, em atendimento à intimação exarada, conforme documento de fls. 37.

Consta nos autos, que foi devidamente observado pela Fiscalização, para seleção das mercadorias, se os produtos selecionados foram produzidos no exercício autuado.

Encontram-se acostados aos autos os inventários inicial e final de tais produtos (fls. 910/917 e 918/925, respectivamente), relação de todos os produtos com movimentação de saída/produtos selecionados para os levantamentos realizados (fls. 933/940) e listagem de todas as notas fiscais de saída dos produtos em questão, com a conversão das unidades de comercialização para quilos de produto acabado (fls. 968).

Ressalte-se, ainda, que 03 (três) produtos da linha Disney (códigos nºs 1676, 1677 e 1678 listados às fls. 928) foram excluídos do levantamento porque as quantidades movimentadas em 2006 entraram acobertadas por notas fiscais de transferências e retornaram, dentro do mesmo ano, para o mesmo local. Portanto, não foram produzidas pelo estabelecimento autuado.

Observe-se que após a seleção dos produtos, a Fiscalização realizou o levantamento quantitativo de mercadorias, apurando a produção declarada (quadro de fls. 28).

Informa a Fiscalização, que nas colunas “d” e “f” do quadro de fls. 28 é verificado a inexistência de estoque inicial e final para os produtos analisados, o que significa que todas as unidades fabricadas desses produtos em 2006 foram comercializadas nesse mesmo ano.

De posse da **Produção Declarada** (coluna “g” do quadro de fls. 28), a Fiscalização apurou o percentual de participação de cada produto na produção declarada das rações PET linha Bybos e Disney no ano de 2006 (coluna “i” do quadro de fls. 28).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, utilizando-se do índice encontrado no cálculo acima mencionado, a **produção não declarada** (apurada conforme cálculo de fls. 23 e 1.068 dos autos) foi distribuída na mesma proporção da participação de cada produto na produção declarada pela Autuada (coluna “j” **do quadro de fls. 28**).

Já a produção não declarada foi obtida conforme quadro de fls. 23, substituído pelo quadro de fls. 1.068, em razão de correção por erro de digitação, em seguida reproduzido:

QUADRO I - Levantamento da Produção do Ano de 2006 de Parte da Linha Bybos e Disney através do Microingrediente Panodan				
Cod Insumo: 7147	Ins Selec em kg Consumo 2006	Consumo Ton	Consumo Kg	Quebra 0,5%
Estoque Inicial = 258,80 Kg				
Estoque Final = 319,41 Kg				
Entradas= 2.825,00 Kg				
(A) Insumo Consumido = (Ei + Entradas - Ef)	2.764,39	1	0,001	0,005
(B) Quebra 0,5%	13,82			
(C) Insumo 7047 - Quebra	2.750,57	kg		
(D) Insumo Consumido segundo a produção declarada das Rações selecionadas	4,99	kg		
(E) Dif Nominal Insumo = (C) - (D)	2.745,58	kg		
(F) Dif Prod Acab = (E) / 0,001	2.745.582,05	kg		
Cálculos e observações:				
(D) = 4.986 kg de Produto Acabado * 0,001 de Panodan por kg de Produto Acabado				
(E) = Este item representa a divergência entre os valores comparados: Insumo consumido segundo a fórmula, [(Ei+Compras - Ef) - Quebra no processo], e o consumo calculado segundo a produção acabada declarada pelo contribuinte.				
(F) = Este item representa a diferença na quantidade produto acabado segundo o consumo efetivo de Panodan				

Observe-se, que a Fiscalização, utilizando-se da fórmula Estoque Inicial do Panodan + Entradas – Estoque Final, obteve a quantidade consumida do referido insumo no exercício de 2006, item (A) do quadro supra reproduzido.

Verifica-se que os estoques inicial e final do Panodan encontram-se às fls. 985/994, já as entradas às fls. 942/966.

O estoque inicial de Panodan era de 258,80 kg, foram adquiridos 2.825 kg e no estoque final constavam 319,41 kg desse insumo, portanto, 2.764,39 Kg de Panodan foram consumidos no ano de 2006, item (A) do quadro acima reproduzido.

A quebra normal do processo foi calculada aplicando-se o percentual de 0,5% sobre o item (A), conforme informação da Autuada, correspondendo a 13,82 quilos de insumo.

Deduzindo-se esta quebra do item (A) obtém-se o item (C) que corresponde à quantidade efetivamente consumida de Panodan no exercício de 2006, ou seja, 2.750,57 Kg.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O item (D) acima apresenta a quantidade consumida de insumo em função de 4.986 Kg de produtos acabados da linha Bybos e Disney comercializados no exercício de 2006 (fls. 968).

Destaca-se, que a produção declarada no exercício de 2006, 4.986 Kg para os 18 produtos em análise, corresponde à quantidade comercializada tendo em vista que o estoque inicial e final desses produtos foi igual a zero e a Autuada, em 2006, não realizou operações de transferência entre estabelecimentos para esses produtos, conforme quadro de fls. 28.

No item (D) está a relação matemática estabelecida entre quantidade produzida x insumo consumido apurado da seguinte forma: **se para produzir 1 (uma) tonelada dos 18 (dezoito) produtos em análise consome-se um quilo de Panodan, então, para produzir 4.986 kg de produtos acabados foram consumidos 4,99 quilos de Panodan.**

Resumindo os dados obtidos até o momento, tem-se que a produção declarada da Autuada, 4986 Kg de produto final da linha Bybos e Disney, corresponde ao consumo de 4,99 Kg de Panodan, segundo a relação matéria-prima/produto por ela fornecida.

Entretanto, considerados o estoque inicial, as entradas, estoque final e a quebra de 0,5% do microingrediente Panodan, tem-se um consumo efetivo de 2.750,57 kg deste insumo, valor muito superior aos 4,99 quilos utilizados segundo a produção declarada da Nutriara.

O item (E) supracitado apresenta a diferença nominal entre o item (C), 2.750,57 kg de consumo efetivo de Panodan e (D) 4,99 kg de consumo segundo a produção declarada em 2006.

Por meio desses cálculos restou demonstrado que a Autuada consumiu 2.745,58 quilos de Panodan, além dos 4,99 quilos referentes à produção declarada de 4.986 Kg de produto acabado da linha Bybos e Disney.

Com base na declaração da Impugnante (fls. 36), a Fiscalização calculou a produção não declarada da Autuada por meio do índice técnico de utilização do Panodan, ou seja, para um consumo de 2.745,58 quilos desse microingrediente são produzidos 2.745.582,05 kg de produto acabado ($2.745,58/0,001$).

Vale relembrar que o percentual de utilização da matéria-prima x produto acabado e percentual de quebra foram **fornecidos pela Autuada** e encontram-se no documento **“Consumo médio e quebra de matéria prima por TN”** (fls. 36).

Os valores em reais de cada quilo de produto da linha Bybos e Disney foi calculado com base no preço médio de saída desses produtos no ano de 2006.

No quadro Auxiliar IIA (fls. 25 e 26) consta o cálculo do preço médio unitário de cada produto, sendo que tal valor foi utilizado para cálculo do imposto operação própria (quadro II – fls. 24).

Já o ICMS/ST devido pelas saídas de ração PET desacobertadas de documentação fiscal foi apurado da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

$ICMS/ST = \{[(\text{Preço médio BC ICMS} + \text{Valor médio IPI}) \times 1,46] \times 0,18\}$ – ICMS operação própria

No tocante à base de cálculo utilizada para a exigência do ICMS/ST, cumpre esclarecer que a Fiscalização observou as disposições previstas na legislação para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme disposto na alínea “b”, item 3, do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Verifica-se, assim, que foi adotada a margem de valor agregada no percentual de 46% (quarenta e seis por cento) conforme estabelece o subitem 16.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

No que tange à metodologia utilizada pela Fiscalização na apuração da produção não declarada, argumenta a Impugnante que:

- os ingredientes Panodan e Dimodan têm propriedades emulsificantes e coadjuvantes que trazem eficiência ao processo produtivo, aumentam a qualidade do produto, reduzem gordura, o consumo de água e energia, contribuem para a expansão uniforme da mistura, aumento da capacidade de extrusão, dentre outras, conforme fichas técnicas de tais produtos, acostadas às fls. 1.061/1.065 (doc. 06);

- tais ingredientes são utilizados na produção de produtos mais elaborados, que possuem um processo mais complexo, o que obriga a empresa a utilizar mecanismos para uma produção mais eficiente;

- tais substâncias são elementos coadjuvantes no processo produtivo, sem ser de uso obrigatório, podem ou não compor o produto final, por isso não constam dos rótulos das rações;

- a utilização desses dois elementos proporciona um aumento de produtividade em torno de 30% a 40%, sendo produtos estratégicos, mas de alto custo econômico;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- utilizá-los, ou não, no processo produtivo depende da estratégia de ação adotada pela empresa. Por exemplo, os casos de aumento da demanda em função da promoção de algum produto podem ser um fator determinante da utilização;

- na relação de consumo de matérias-primas com o produto final acabado, que informou à Fiscalização, constou a utilização dos microingredientes Panodan e Dimodan nos produtos da linha Disney e Bybos, produtos que possuem maior valor agregado e um processo produtivo mais complexo, fato que torna obrigatório o uso desses microingredientes na referida linha de produção;

- a obrigatoriedade de uso foi o parâmetro por ela utilizado para elaborar a referida relação;

- durante a fiscalização informou que não dispunha das fórmulas utilizadas em 2006 e que seus produtos chegavam a ter variações de formulações no mesmo dia, o que inviabilizou a prestação de informações mais detalhadas;

- isso não significa que esses micros eram utilizados única e exclusivamente na linha Bybos e Disney e acrescenta, que por serem coadjuvantes, poderiam ser utilizados em qualquer processo produtivo;

- o levantamento fiscal apurou, mediante índice técnico de utilização do Dimodan e Panodan, uma produção de quase 3 (três) mil toneladas sem documento fiscal e a produção de ração leva muitos ingredientes além dos citados;

- para produzir a quantidade de ração projetada pela Fiscalização seriam necessários outros elementos da composição. Questiona onde estão tais elementos.

Conclui afirmando que o levantamento deve ser considerado imprestável para a finalidade pretendida.

Lado outro, a Fiscalização explica o seguinte:

- no início dos trabalhos tinha o objetivo quantificar toda a produção da Autuada, pois os indícios detectados sinalizavam para saída de produtos sujeitos a ST como se isentos fossem;

- a única forma de afastar essa hipótese era efetuar o levantamento da produção por índice técnico de produtividade, por isso, intimou a Autuada várias vezes para que ela apresentasse a formulação de todos os seus produtos, sem exceção;

- em todas as intimações exigiu a apresentação da relação insumo/produto constante no item 4.6.1 do Ato Declaratório COFIS nº 15/2001 ou do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, ambos de preenchimento obrigatório para a Autuada;

- a não apresentação dessas informações impediu que se ampliasse o levantamento de forma a estendê-lo a todas as linhas de produtos e à totalidade da composição das Rações PET Bybos e Disney;

- a venda de rações, sem retenção do ICMS/ST em etapa anterior, foi identificada não só para os produtos Disney e Bybos, por isso deveria ter feito o levantamento para todas as demais rações PET de produção da Nutriara;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a extensão dos trabalhos ficou comprometida pelo cerceamento da ação fiscal por falta de apresentação de livros e arquivos obrigatórios;

- mesmo que não existisse a obrigatoriedade na legislação tributária estadual e federal de gerar informações correlatas ao processo produtivo, é impossível admitir tal falta de controle em uma empresa do porte da Autuada sobre seus custos de produção ou sobre seu bem maior que é a composição de seus produtos;

- o argumento principal da Autuada para justificar as formulações diferentes residia no fato de que as matérias primas básicas (milho, sorgo, dentre outras) utilizadas na produção de toda a sua linha de rações sofriam constantemente oscilações de preço em função da demanda ou de fatores sazonais (fls. 662);

- para contornar os entraves aos necessários levantamentos, e com base nas alegações da Autuada acima mencionadas referentes às oscilações de preços das matérias primas básicas, resolveu limitar o levantamento a insumos que fugiam desse padrão de mercado;

- em reunião, datada 06/09/11, com os representantes da Nutriara, conforme registrado ao final da intimação de fls. 718, visando agilizar a auditoria do processo produtivo, propôs limitar as informações solicitadas ao rol de microingredientes relacionados na Planilha IA – Microingredientes, fls. 719;

- a apresentação da composição total dos produtos só seria dispensada se as informações com relação ao uso dos microingredientes fossem atendidas a contento. Justifica que por isso há intimações totais e parciais com datas próximas;

- procurou identificar os micros que entram somente na composição de rações PET, já que se fossem utilizados também na produção de rações para aves e para uso na agropecuária o resultado poderia ficar desvirtuado;

- para possibilitar a seleção dos microingredientes necessários aos levantamentos, a Autuada apresentou as seguintes listagens:

- Vinculação genérica dos microingredientes aos produtos destinados a cão, gato, frango e outros, folhas 31 e 32;

- Vinculação Matéria-Prima (micros) x Produto Acabado, folhas 33/35;

- Consumo médio e quebra de matéria-prima por tonelada, fls. 36.

Explica a Fiscalização que da análise das informações constantes na planilha vinculação genérica retromencionada foi possível visualizar quais micros estavam associados a rações para cão, gato, frango, outros.

Observa que a listagem contendo a vinculação Matéria-Prima (micros) x Produto Acabado (fls. 33/35) permitiu a vinculação de cada micro às linhas de produtos fabricados pela Autuada.

E, por último, o consumo médio permitiu aplicar o índice técnico ao processo produtivo.

Destaca a Fiscalização que os dados apresentados pela Autuada não eram suficientes para fazer o levantamento de todas as linhas de Rações PET por ela fabricadas e que ela também não atendeu as intimações referentes às informações complementares sobre o detalhamento do consumo médio de micros por linha de produto.

Nesse contexto, informa a Fiscalização que adotou somente os micros Dimodan e Panodan associados à linha Disney e Bybos para o levantamento da produção, conforme planilha apresentada pela Autuada (*Consumo médio e quebra de matéria-prima por tonelada - fls. 36*).

Esclarece que além da informação da Autuada da vinculação dos micros Dimodan e Panodan associados à linha de rações Disney e Bybos (fls. 36), a Autuada em *e-mail* (fls. 811), dirigido ao Fisco, informou que possui linhas de produtos econômicos que usam menor teor de micros como as linhas Farejador, Pitty, Ringo, Dunga e Street Dog e **que existe o grupo dos alimentos prêmio e super prêmio onde se utilizam ingredientes nobres com maiores teores de micros como a linha Bybos, Huggy e Disney**, o que reforçou a informação de que elas compõem um mesmo grupo de rações nobres.

Ressalta que a linha Huggy, que faz parte do mesmo grupo, não consta do estoque inicial, final e também não foi comercializada em 2006, portanto não faz parte da apuração efetuada.

Assim, como bem destaca a Fiscalização, conclui-se que os índices técnicos de produtividade utilizados para o levantamento da produção real das rações selecionadas foram fornecidos pela própria Autuada.

De se destacar, também, que muito embora a Autuada afirme que os microingredientes poderiam ser utilizados em outras linhas de produtos, não apresenta documentação comprobatória de tal alegação para aferição do Fisco.

Nota-se que a própria Impugnante reconheceu na peça defensiva que os microingredientes Panodan e Dimodan são de uso obrigatório nos produtos da linha Disney e Bybos.

Ademais, vale mencionar que a Defesa não trouxe qualquer prova material que refutasse o levantamento levado a cabo pela Fiscalização, no caso vertente, limitando-se a adotar argumentos marginais que não afetam o cerne deste “quantum” apurado.

Portanto, neste ponto não merece reparo o trabalho fiscal vez que baseado em informações apresentadas pela própria Autuada.

Cabe trazer à baila, ementa de decisão do E. TJMG que corrobora o lançamento em análise:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SAÍDAS DESACOBERTADAS DE BISCOITOS - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - ÍNDICE TÉCNICO DE PRODUTIVIDADE FORNECIDO PELO CONTRIBUINTE - IMPROCEDÊNCIA. COMPROVADO O RECOLHIMENTO A MENOR

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO ICMS, DEVIDO À APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO NÃO DESTACADOS NAS NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO, E FACE ÀS SAÍDAS DE BISCOITOS DESACOBERTADAS, CORRETA A AÇÃO FISCAL. NÃO HÁ QUE SE FALAR QUE OS ÍNDICES TÉCNICOS DE PRODUTIVIDADE UTILIZADOS PELO FISCO NÃO SE PRESTAM A APURAR O MONTANTE DA PRODUÇÃO REAL DA EMPRESA, SE TAIS ÍNDICES FORAM FORNECIDOS PELA PRÓPRIA EMBARGANTE. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0105.01.046722-0/001 - COMARCA DE GOVERNADOR VALADARES - APELANTE(S): MASSAS PERIQUITO S/A PRIMEIRO(A)(S), FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS SEGUNDO(A)(S) - APELADO(A)(S): MASSAS PERIQUITO S/A, FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. GERALDO AUGUSTO. GRIFOS ACRESCIDOS.

Soma-se ao exposto, todos os dados levantados pela Fiscalização referentes à escancarada simulação da comercialização de rações PET como se isentas fossem, como já destacado na preliminar.

No que tange à alegação da Defesa de que há incongruências dos valores apurados de ICMS, destacando que tal incongruência vem da conclusão do Fisco de que dos R\$ 17.114.979,67 (dezessete milhões, cento e quatorze mil, novecentos e setenta e nove reais e sessenta e sete centavos) apurados em venda para determinados atacadistas apenas R\$ 2.752,80 (dois mil, setecentos e cinquenta e dois reais e oitenta centavos) seriam tributados, contra R\$ 14.406.951,03 (quatorze milhões, quatrocentos e seis mil, novecentos e cinquenta e um reais e três centavos) referentes a venda para os demais atacadistas tendo como base tributável R\$ 7.621.241,02 (sete milhões, seiscentos e vinte e um mil, duzentos e quarenta e um reais e dois centavos), vale dizer que tais valores não se referem às exigências apuradas neste lançamento.

Trata-se apenas da comparação feita pela Fiscalização sobre o montante das vendas efetuadas pela Autuada ao grupo de atacadista (Mais Rações, Distribuidora Século XXI, Comercial Céu Azul e Design Distribuidora) em comparação com as demais vendas efetuadas pela Autuada.

Mencione-se que caso a Nutriara tenha vendido a outros atacadistas qualquer produto da linha Bybos e Disney, esses foram considerados tanto no levantamento da produção quanto no quantitativo porque todos os documentos de saída por ela emitidos foram computados em ambos os levantamentos.

Assim, o que está se exigindo no presente feito fiscal, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória pelas saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal é o ICMS devido pelas operações próprias e ICMS devido por substituição tributária.

Frise-se que o regime da substituição tributária nas operações rações PET está previsto no Protocolo nº 26/04, do qual Minas Gerais é signatário, bem como no item 16 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Dessa forma, autorizado pela legislação que rege a matéria acima reproduzida, o imposto devido por substituição tributária nas operações com rações tipo PET foi exigido da Impugnante, na qualidade de contribuinte substituto tributário, por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ter dado saída desacobertada de mercadoria sem documento fiscal e, via de consequência, sem a devida retenção e recolhimento do imposto devido.

No tocante à base de cálculo utilizada para a exigência do ICMS/ST, repita-se que o imposto foi exigido tomando por base as disposições previstas na legislação para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme disposto na alínea “b”, item 3, do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, já mencionado.

A alíquota aplicável no cálculo do ICMS/ST para as mercadorias (rações PET), conforme art. 42, inciso I, alínea “e” da Parte Geral do RICMS/02 foi de 18% (dezoito por cento).

Assim, corretas as exigências de ICMS, ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no § 2º, inciso III do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Foi aplicada também a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, conforme se verifica no demonstrativo do crédito tributário colacionado às fls. 27, com a seguinte redação:

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:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos (...)

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

Entretanto, a base de cálculo para aplicação da penalidade isolada relativa às saídas desacobertadas deve ser o valor da base de cálculo do ICMS operação própria. Observe-se que a Fiscalização utilizou como parâmetro para a citada exigência a mesma base de cálculo do ICMS/ST, vide fls. 27.

Assim, o trabalho fiscal merece reparo para que se adote na apuração da multa isolada o valor da base de cálculo da operação própria do contribuinte e não o valor da base de cálculo do ICMS/ST.

Por fim, não procedem os argumentos trazidos pela Defesa contrários às multas aplicadas.

As multas exigidas nos presentes autos são duas. Uma pelo não cumprimento da obrigação principal de recolher tributo (multa de revalidação) correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido referente à operação própria, bem como a de 100% (cem por cento) relativa ao ICMS/ST não recolhido (art. 56, inciso II, c/c o § 2º, III da Lei nº 6.763/75). A outra (multa isolada) tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória de 20% (vinte por cento) do valor global das saídas desacobertadas, com fulcro no art. 55, inciso II, alínea "a" da citada lei.

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS, visando em tese coibir a inadimplência, e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária. Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina:

Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

Lado outro, a multa isolada incide nos caso de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de emitir documento fiscal para todas as saídas de mercadorias, por exemplo, como é o caso dos presentes autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ressalte-se, por oportuno, que é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Portanto, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítima a exigência do crédito tributário em comento, constituído de ICMS relativo às operações, além da Multa de Revalidação e da Multa Isolada, previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”, com a adequação acima mencionada, ambas da Lei nº 6.763/75.

A propósito, já decidiu o TJMG que:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO - TRANSPORTE E ENTREGA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL HÁBIL E SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO - EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA - PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NÃO ILIDIDA (LEI DE EXECUÇÃO FISCAL, ARTIGO 3º) - EMBARGOS JULGADOS IMPROCEDENTES - RECURSO IMPROVIDO. 1. A DÍVIDA, REGULARMENTE INSCRITA, GOZA DE PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ, E SOMENTE É ILIDIDA POR PROVA INEQUÍVOCA, A CARGO DO SUJEITO PASSIVO OU DE TERCEIRO A QUE APROVEITE, EX VI DOS ARTS. 204 E PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E 3º E PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI FEDERAL Nº 6.830/80 (LEI DE EXECUÇÃO FISCAL). 2. A MULTA DE REVALIDAÇÃO, COBRADA EM CONFORMIDADE COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO MINEIRO, NÃO TEM CARÁTER DE CONFISCO, SIM DE MERA PENALIDADE COM O OBJETIVO DE COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. NO CASO, REFERIDA MULTA DEVE INCIDIR À BASE DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO TRIBUTO, COMO PRECEITUA A LEI ESTADUAL Nº 12.729/97 (ART. 1º), QUE ALTEROU A LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. 3. DE IGUAL MODO, É DEVIDA A MULTA ISOLADA, APLICADA COM BASE LEGAL, COM O CARÁTER DE PENALIDADE PARA COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.856150-7/001. RELATOR NEPOMUCENO SILVA. (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez não constatada nenhuma dúvida relacionada às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas, conforme demonstrado.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adotar na apuração da multa isolada a base de cálculo do ICMS operação própria, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Amélia Josefina A. Nogueira da Fonseca. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 24 de janeiro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**