

Acórdão: 22.858/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000262716-38  
Impugnação: 40.010137857-02  
Impugnante: Distriboi Carnes e Derivados Ltda.  
IE: 367227574.00-83  
Proc. S. Passivo: João Cláudio Franzoni Barbosa/Outro(s)  
Origem: DFT/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Imputação fiscal de entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo de operações, método tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos das Portarias SRE n.ºs 071/09 e 093/11 c/c arts. 52, § 1º, inciso II e 202, § 1º, do Anexo IX, ambos do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei n.º 6.763/75, com a limitação do § 2º do dispositivo e majorada em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para excluir do cálculo os subprodutos resultantes do abate. Entretanto, devem ser excluídas, ainda, as operações com “subprodutos de graxaria” e “sebo”, por se tratarem também de subprodutos. Além disso, por força da retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, deve ser excluída a majoração da multa relativa à reincidência, em razão da revogação dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 pelo art. 79 da Lei n.º 22.549/17 e adequada a Multa Isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, alterado pelo art. 19 da Lei n.º 22.796/17.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo de mercadorias, método tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 39, § 1º, da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 96, inciso XIX, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, além da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambas da Lei n.º 6.763/75, esta última majorada em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para excluir do cálculo os subprodutos resultantes do abate. Entretanto, devem ser excluídas, ainda, as operações com “subprodutos de graxaria” e “sebo”, por se tratarem também de subprodutos. Além disso, por força da retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, deve ser excluída a majoração da multa isolada relativa à reincidência, em razão da revogação dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 pelo art. 79 da Lei n.º 22.549/17 e adequada a

**Multa Isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, alterado pelo art. 19 da Lei n.º 22.796/17.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

### **Da Autuação**

O Fisco procedeu a auditoria da aquisição e venda de bovinos e suínos e o produto de seu abate no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012, através do levantamento quantitativo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/2002.

A partir desta auditoria foi imputado à Autuada as seguintes irregularidades:

1) entrada desacobertada, no período de janeiro de 2010 a março de 2011 e de julho de 2011 a dezembro de 2012, de animais vivos e/ou carnes. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei n.º 6.763/75, com a limitação do § 2º do dispositivo e majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal;

2) saídas de mercadorias desacobertadas, no mês de junho de 2011. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista do art. 55, inciso II, alínea “a”, com a limitação do § 2º do dispositivo e majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei n.º 6.763/75.

Os valores das entradas sem documento fiscal foram arbitrados com base no preço médio das aquisições do período, conforme inciso III, do art. 51, da Lei n.º 6.763/75 e inciso I, do art. 53 e inciso IX, do art. 54, do RICMS/02.

Tendo em vista que os animais vivos são adquiridos em unidades ou cabeças e que constam de forma idêntica no livro de Registro de Inventário e, considerando, ainda, que os preços de aquisição são equivalentes aos previstos na Portaria n.ºs 071/09 e 093/11 para animais com peso mínimo de respectivamente, 14 (quatorze) arrobas, para bovinos machos, 11 (onze) arrobas para bovinos fêmeas e 80 (oitenta) kg para suínos, o Fisco arbitrou, também, na conversão de unidades para quilogramas nas entradas de animais vivos as quantidades mínimas de peso estipulados pelas portarias citadas. No caso de animais com preço de aquisição superior arbitrou-se a quantidade de quilos proporcionalmente ao excesso de preço.

Os valores das saídas sem documento fiscal foram arbitrados com base no preço médio das vendas praticado no período, conforme inciso III, do art. 51, da Lei n.º 6.763/75 e inciso I, do art. 53 e inciso IX, do art. 54, do RICMS/02.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 84/95, em síntese, aos seguintes argumentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assim como os demais estabelecimentos que promovem o abate de gado e a comercialização de carnes, adquire o gado a ser abatido, em regra, pelo valor de sua unidade, mas comercializa o produto resultado do abate (carne) por peso (kg);

- deste fato - e para fins da Fiscalização Estadual -, as Portarias SRE n.ºs 071/09 e 93/11 estabeleceram a presunção do peso ("peso mínimo") a ser considerado individualmente para os gados bovinos e suínos adquiridos para o abate, para fins de incidência do ICMS;

- diante da inexistência de aferição do peso real do gado adquirido para o abate - porque adquirido por unidade -, deverá ser adotado o peso mínimo (presumido) estabelecido pelas referidas Portarias, e caso a aquisição se dê por peso e este venha a ser inferior ao mínimo estabelecido pelas Portarias, faculta-se ao contribuinte fazer a prova deste fato, para os fins de fixação da base de cálculo;

- a "presunção de peso", para fins de tributação, é regra, o que se infere a partir da ressalva - exceção - que é feita na hipótese de lançamento a peso real;

- a presunção estabelecida nas referidas Portarias Normativas se dá no interesse da própria fiscalização, porque simplifica os procedimentos de aferição do peso real do gado adquirido para o abate e facilita o recolhimento fiscal;

- evidentemente, como o peso de entrada é "presumido", poderá haver discrepância com aquele lançado na nota de saída - real -, sem que isto, contudo, configure uma "entrada desacobertada" de mercadoria;

- se as portarias retro citadas facultam ao contribuinte registrar nas notas fiscais de entrada o peso presumido que estabelece, quando não verificado o peso real, não é permitido à Autoridade Fiscal contestar estes registros, sob pena de tomar completamente inócuas as disposições estabelecidas naquelas portarias;

- deste modo, caberia ao Fisco verificar se nas notas de entrada foi lançado peso inferior ao mínimo estabelecido, mas não impugnar - como fez - o peso registrado em conformidade com o comando normativo citado;

- no caso, observa-se que os registros de entrada de gados bovinos e suínos efetuados - todos, sem exceção - estão em conformidade com os pesos estabelecidos pelas referidas portarias, razão pela qual se revela descabida a autuação fiscal;

- outro ponto não observado pela Autoridade Fiscal diz respeito ao aproveitamento de carne resultante do abate para fins de incidência do ICMS, pois o peso do "gado vivo" é significativamente superior ao resultado da quantidade de carne aproveitável do seu abate, denominado de "carcaça" (ou "peso morto") que consiste no total de carne e osso resultante do abate;

- anexa uma sequência de fotos para demonstrar o processo de abate do gado bovino realizado;

- de fato, a "carcaça" resultante do abate é o que, via de regra, interessa aos frigoríficos. As demais partes (sebo, sangue, miúdo e outros) não possuem valor de mercado relevante e por vezes não são nem mesmo comercializadas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as portarias retro citadas já levam em consideração a estimativa da quantidade aproveitável de carne resultante do abate para fins de composição do "peso mínimo" do gado adquirido pelo abatedouro e, conseqüentemente, para a formação da base de cálculo do ICMS;

- constata-se que a Portaria retro colacionada não arrola dentre os produtos resultantes do abate o sangue, sebo, miúdo e outros subprodutos sem valor de mercado relevante, mas, apenas, a carcaça (carne e osso);

- no caso, a Autoridade Fiscal, ao considerar o peso registrado nas notas fiscais de saída, no comparativo com o peso registrado nas notas de entrada, não observou que naquelas foram lançados diversos subprodutos, tais como a "sangria", a "gordura" e o "bucha bovino congelado", registrados nas notas fiscais de saída de 2011;

- com efeito, se a citada Portaria não relaciona estes subprodutos na composição do "peso mínimo" presumido para o gado, para fins de fixação da base de cálculo do ICMS, também não cabe à Autoridade Fiscal considerá-los;

- ainda que fosse devido considerar estes subprodutos na composição da base de cálculo do ICMS - o que não é - jamais estes poderiam ser tomados pelos preços fixados nas referidas portarias para as "carcaças", como assim fez o Fisco;

- também por este motivo, verifica-se a inexigibilidade da autuação fiscal;

- considerando o princípio da eventualidade, rechaça as multas aplicadas;

- a autuação penaliza a Impugnante por ter seguido a orientação normativa, em total arrepio à ordem jurídica, bem assim ao princípio da segurança jurídica;

- não cabe a aplicação de qualquer multa (isolada ou de revalidação) ao caso, bem assim - e conseqüentemente -, na sua majoração por reincidência;

- o processo de abate de gado (bovino e suíno) é fiscalizado e aprovado pelo Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento e que os produtos comercializados pela Impugnante recebem o selo "SIF" (Serviço de Inspeção Federal) que certifica os requisitos de qualidade para o consumo. Este fato também evidencia a regularidade dos registros efetuados, porque, do contrário, caso fosse constatada qualquer irregularidade na entrada de mercadorias, os produtos que comercializa ao consumidor final certamente não receberiam a aprovação e a chancela daquele Órgão Federal.

Ao final, requer o provimento de sua impugnação para determinar a inexigibilidade do débito fiscal e, pela eventualidade, requer, caso seja admitida a autuação fiscal em tela, seja declarada a inexigibilidade das multas, uma vez ter seguido o comando normativo das Portarias SRE de n.ºs 071/09 e 093/11.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário**

Acatando parcialmente as razões da defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos dos documentos de fls. 140/177 e CD de fl. 178, excluindo as exigências relativas à inclusão, no peso do boi abatido, das vísceras, sangue, couro, patas e cabeças.

Regularmente cientificada sobre a retificação (fls. 181/182), a Impugnante adita sua impugnação às fls. 184/196, reiterando os termos da impugnação inicial em 22.858/18/3ª

relação à parte não excluída e acrescentando que o acatamento pela Fiscalização da argumentação apresentada implica no reconhecimento de que não há como imputar-lhe a aquisição de gado pelo peso real (peso vivo do gado), não merecendo reparo o registro efetuado com base no peso mínimo estabelecido nas Portarias SRE n.ºs 071/09 e 093/11. Acrescenta, também, que a mercadoria “gordura”, contida na Nota Fiscal n.º 728, por ser um subproduto, também deveria ter sido excluída pela Fiscalização.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 198/209, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- é cristalino que o comprador do animal vivo, ainda que registre a aquisição por unidade, pesa o animal para obter um parâmetro de preço e qualidade do produto, além do controle dos próprios estoques;

- a Portaria SRE n.º 071/09 determina que o ICMS será calculado sobre o preço corrente por arroba da região, estabelecendo a presunção de que no estado não se comercializam cabeças de gado em valores inferiores aos nela estabelecidos;

- a Portaria SER n.º 093/11 repete os termos gerais da Portaria anterior, atualizando somente o preço dos animais;

- ambas as portarias estabelecem dois critérios mínimos para efeitos de cobrança do ICMS. O primeiro critério prevê o peso mínimo do animal por região e o segundo o preço mínimo da arroba por região;

- o estado de Minas Gerais tem conhecimento de que, dependendo da região de origem do gado, ele será comercializado obedecendo a determinado padrão de peso em arrobas e que, além disso, o preço da arroba não será inferior a determinado patamar. Normalmente ele é superior, muito raramente inferior;

- a Subsecretaria da Receita Estadual chega a esses valores através de pesquisas de mercado e conhecimento das práticas comerciais de Minas Gerais. E, por esse motivo, é determinado que o Contribuinte que declarar aquisição de animais a preços ou pesos inferiores ao da Portaria deverá provar a veracidade da informação;

- entretanto, o disposto acima não exige o adquirente a consignar o peso real do animal adquirido, caso contrário estaria autorizando o contribuinte a promover operações fictícias, além de tornar inviável o controle quantitativo;

- as portarias não determinam como base de cálculo o valor mínimo, mas esclarecem que esse é o mínimo aceitável;

- ainda que o gado seja adquirido por unidade, a nota fiscal de aquisição deve consignar o valor real do negócio, qual seja, o preço pago por arroba do animal adquirido e para que isso aconteça, a toda evidência, o animal deve ser pesado;

- assim sendo, improcedente a argumentação do Contribuinte de que a presunção do peso é a regra e que ela foi estabelecida para facilitar a fiscalização;

- a consignação em todos os documentos fiscais de aquisição de gado pela Impugnante de valores idênticos aos das portarias caracteriza que ela faltou com a verdade na informação prestada ao Fisco, pois é inviável que todos os animais tivessem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o mesmo peso por período. Aliás, a própria Impugnante informa que agiu assim por entender que esse é um direito seu;

- a Autuada poderia facilmente afastar a exação fiscal demonstrando o peso real do bovino e do suíno adquirido e permitindo que o quantitativo fosse feito, mas não o faz, provavelmente para que, ao omitir o peso real, não ficasse evidenciada a real infração, nem o seu montante;

- o Fisco acatou a alegação de que nas carcaças bovinas não estão incluídos os subprodutos do abate, tais como as vísceras e o sangue e refez o crédito tributário;

- entretanto, apesar de a Autuada afirmar que os subprodutos do abate não têm valor de mercado, eles foram comercializados durante todo o período;

- deve-se observar que não existem notas fiscais de remessa de miúdos para o frigorífico, relativo aos animais abatidos na empresa Fripai Distribuidora de Carnes Ltda. – EPP, I.E: 3670994290005. Ocorre que o volume de vísceras comercializado pela Impugnante e que foi retirado do presente feito fiscal, é superior à quantidade de gado abatido nas próprias dependências. Em intimação às duas empresas elas não esclarecem o destino dado aos subprodutos relativo aos bovinos abatidos na Fripai;

- apesar de em todas as notas de aquisição de gado constar que o abate dos animais seria feito no abatedouro Fripai, somente uma parte dos animais adquiridos registrados nas notas fiscais de entrada, foi lá abatido. Como o CNAE-F da Impugnante é 1011-2/01, que permite o abate de bovinos, admitiu-se que emissão parcial de documentos fiscais de remessa para abate era procedente. Esse fato adquire relevo se se considerar que pertence ao quadro social do abatedouro, além do pai dos sócios da Autuada, um de seus próprios sócios;

- está configurada a reincidência apontada no Auto de Infração;

- o mero descumprimento à legislação tributária já enseja a aplicação de penalidade, independentemente de dolo ou culpa, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional;

- o levantamento quantitativo efetuado é método previsto na legislação, qual seja, o art. 194, inciso II do RICMS/02, que produziu um resultado objetivo;

- no que se refere ao Selo SIF (Serviço de Inspeção Federal) emitido pelo Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento, ele certifica somente os requisitos de qualidade do produto *ante mortem e post mortem*, conforme atesta o documento juntado à fl. 125, não servindo para aferir a regularidade fiscal das operações;

- conforme o próprio contribuinte informa à fl. 90, o peso da carcaça corresponde a 50% (cinquenta por cento) do peso do boi vivo. Portanto, incoerente a informação de que não há como quantificar o peso da carcaça, pois não existe qualquer dificuldade de atribuir-lhe o peso em relação ao animal em pé;

- as notas fiscais de entrada emitidas pela empresa Fripai deveriam consignar o peso real da carcaça e não um peso fictício;

- relativamente a não exclusão da mercadoria gordura da Nota Fiscal 000728, de fato isso ocorreu face à consideração de que ela faz parte da carcaça por estar aderida na carne do animal;

- faz considerações sobre os sócios da Autuada e sua participação em outras empresas já autuadas;

- os documentos juntados ao processo com a finalidade de atestar a regularidade do abate foram todos emitidos em nome do abatedouro Fripai Distribuidora de Carnes e Derivados Ltda., sugerindo que nenhum abate foi promovido no próprio estabelecimento, reforçando a ideia de entrada de gado sem documento fiscal, uma vez que somente existem notas fiscais emitidas pelo abatedouro a partir de maio de 2011 e em quantidade bastante inferior às aquisições de gado bovino e suíno.

Ao final, pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação efetuada às fls. 140 a 172.

#### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG exarou o Despacho Interlocutório de fls. 216/217, que resulta na resposta da Impugnante às fls. 220/222, na qual reafirma que adquire gados para abate por unidade e não por peso, valendo-se justamente do “peso presumido” para efeitos fiscais.

A Fiscalização, em aditamento à Manifestação Fiscal de fls. 224/226, aduz que a Impugnante falta com a verdade ao alegar que não sabia o peso dos animais nem antes, nem depois do abate, pois o peso é a unidade básica de comercialização das mercadorias do estabelecimento.

Conclui que a falta com a verdade nas informações prestadas possibilita a manipulação das quantidades de mercadorias comercializadas, tanto nas entradas quanto nas saídas do estabelecimento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado de fls. 227/241, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 140/180 e, ainda, para excluir as exigências referentes à saída de “gordura” (Nota Fiscal n.º 728) e, também, para reduzir a majoração da penalidade isolada do exercício de 2010 para 50% (cinquenta por cento).

Analisando o lançamento em sessão realizada em 07 de fevereiro de 2017, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar e à unanimidade, exarou despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 20 (vinte) dias, contado do recebimento da intimação, trouxesse aos autos os documentos do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento citados em sua impugnação de forma a comprovar o número de cabeças entradas e abatidas, no período autuado. Na oportunidade sustentaram oralmente pela Impugnante o Dr. João Cláudio Franzoni Barbosa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle.

Em atendimento à referida decisão, a Impugnante traz aos autos os documentos de fls. 249/4.638 e se manifesta às fls. 249/252 explicando que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- anexou declaração do Auditor Fiscal do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), na qual informa o número de animais abatidos em 2012 e também que as Guias de Trânsito Animal (GTAs) dos anos de 2010 e 2011 já foram incineradas, tendo em vista que são arquivadas por apenas 5 (cinco) anos;

- analisando de forma mais profunda o trabalho, constatou que, além de “gordura”, ainda constam outros subprodutos na autuação, tais como “graxaria” e “carnes industriais”, os quais também devem ser retirados da autuação e lista, às fls. 253/273, as notas fiscais das quais constam os itens questionados.

Pede, ao final, a nulidade da autuação fiscal ou, de outro modo, a conversão do julgamento em diligência a fim de que seja o Auto de Infração novamente retificado e suprimido os subprodutos apontados do cálculo da Fiscalização.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 4.640/4.642 aduzindo, em síntese, que:

- o cerne da discussão reside no fato de o Contribuinte utilizar-se, nas entradas de animais para abate, de pesos vivos mínimos presumidos pelas Portarias SRE n.ºs 071/09 e 093/11, sem observar o acerto do peso efetivamente constatado no abate, em desrespeito às previsões do art. 52, § 1º, inciso II c/c art. 202, § 1º, inciso II, do Anexo IX, ambos do RICMS/02;

- a Assessoria do CC/MG exarou Despacho Interlocutório para apresentação, caso existentes, das notas fiscais de acerto das diferenças de peso, documentos que não foram apresentados pelo Contribuinte;

- os GTAs solicitados pela 3ª Câmara de Julgamento e apresentados às fls. 249/4.638 são documentos de controle sanitário e não fiscal e não indicam o peso dos animais, mas apenas sua quantidade. Além disso, não fazem referência ao documento fiscal que acobertou a operação;

- ainda que se confrontasse os GTAs com as notas fiscais de entrada emitidas com base na pauta, concluindo-se com base nisso que todos os GTAs possuem correspondente documento fiscal de acobertamento, ainda assim a situação não seria suficiente para elidir o feito fiscal. Ressalta que o trabalho realizado foi um levantamento quantitativo baseado no confronto “peso vivo total das entradas” x “peso total das saídas de produtos resultantes do abate”, e não na quantidade de animais acobertados por documento fiscal;

- os GTAs não trouxeram nenhum fato novo capaz de justificar as diferenças apontadas pelo levantamento quantitativo e nem de afastar as exigências do Auto de Infração.

Ao final, pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação efetuada às fls. 140/178.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer circunstanciado de fls. 4.644/4.653, opina, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 140/181 e, ainda, para excluir as exigências referentes à saída de “subprodutos de graxaria” e “sebo”, por se tratarem de subprodutos resultantes do abate



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e, também, para excluir a majoração da penalidade isolada por reincidência, nos termos do disposto no art. 79 da Lei nº 22.549/17 c/c o art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa sobre as imputações fiscais de entradas desacobertas de gado bovino e suíno no período de janeiro de 2010 a março de 2011 e de julho de 2011 a dezembro de 2012, e saída desacoberta de carne no mês de junho de 2011.

Em razão da imputação de entradas desacobertas foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, com a limitação do § 2º do dispositivo e majoração de 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Em razão das saídas desacobertas, a Fiscalização exigiu o ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, com a limitação do § 2º do dispositivo e majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

De pronto é importante analisar o pedido da Impugnante de conversão do julgamento em diligência (fl. 252) a fim de que seja o Auto de Infração novamente retificado e suprimido os subprodutos apontados do cálculo da Fiscalização.

Entretanto, desnecessária a medida, tendo em vista que os elementos dos autos permitem o julgamento pleno da matéria. Ademais, como se verá a seguir, não é importante para o julgamento que o Fisco realize qualquer decote da autuação. Isso porque, nos casos em que a Câmara entende que deva ser retirada qualquer parcela do crédito tributário ela deve fazê-lo na própria decisão. O caso em tela, exemplifica perfeitamente esta afirmativa.

Feita esta análise preliminar cumpre lembrar que a autuação decorre do fato de que a ora Impugnante se valia sempre, nas entradas de animais para abate, dos pesos e valores mínimos constantes das Portarias SRE n.ºs 071/09 e 093/11 (14 arrobas para bovinos machos, 11 arrobas para bovinos fêmeas e 80 kg para suínos), independentemente do peso real dos animais.

Contudo, os arts. 52, § 1º, inciso II e 202, § 1º, inciso II, do Anexo IX, ambos do RICMS/02, exigem que se leve a débito na escrituração fiscal as diferenças entre o valor real das entradas e aquele contido nas pautas mínimas utilizada para emissão do documento fiscal de transporte, a saber:

#### RICMS/02

Art. 52.

.....  
§ 1º Tendo a operação ou a prestação sido tributada por pauta, e verificado que o valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

real foi diverso do adotado, será promovido o acerto, conforme o caso, mediante:

.....  
II - lançamento na escrita fiscal do contribuinte, no mesmo período, do débito remanescente;

### Anexo IX do RICMS/02

Art. 202 - A saída de gado bovino, bufalino ou suíno promovida por produtor rural será acobertada por Nota Fiscal de Produtor ou Nota Fiscal Avulsa de Produtor, modelo 4, ou, quando se tratar do produtor rural a que se refere a o inciso II do art. 98 deste Regulamento, por Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A.

§ 1º Na hipótese de operação promovida por produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física e destinada a estabelecimento abatedouro:

.....  
II - apurada diferença de peso, quantidade ou valor entre a nota fiscal a que se refere o inciso I e aqueles verificados na entrada da mercadoria, o destinatário emitirá nova nota fiscal, constando no campo Informações Complementares o número e a data da nota fiscal que acobertou o transporte.

Analisando o texto da Portaria SRE n.º 071/09, nota-se que o art. 1º é claro ao afirmar que “...o ICMS será calculado sobre o **preço corrente** na respectiva região, adotando-se como valores mínimos por arroba...”, deixando claro que a portaria traz apenas peso e valor mínimos, abaixo dos quais o Contribuinte deve apresentar documentos que comprovem o valor pelo qual a operação ocorreu:

Art. 1º Nas operações internas e interestaduais com gado bovino ou bufalino para abate, considerada a área de abrangência de cada Superintendência Regional da Fazenda (SRF) e das Delegacias Fiscais da Superintendência Regional de Uberlândia, conforme especificado no quadro abaixo, o ICMS será calculado sobre o preço corrente na respectiva região, adotando-se como valores mínimos por arroba, os seguintes:

..... (grifos não constam do original)

Já o art. 3º, *caput*, da mesma portaria remete ao art. 52 do RICMS/02 as situações em que houver divergência entre o valor da pauta e o valor real da operação:

Art. 3º Na hipótese de divergência entre os valores referidos nos artigos anteriores e os valores reais da operação, será observado, no que couber, o disposto no art. 52 do RICMS.

Tais normas também constam da Portaria SRE n.º 093/11.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, o art. 202, § 1º, do Anexo IX do RICMS/02, não obstante autorizar o transporte de gado bovino com a nota fiscal de entrada emitida pelo destinatário, sempre exigiu, desde sua redação original, que quando apurada diferença de peso, quantidade ou valor entre essa nota fiscal e os valores reais verificados na entrada da mercadoria, o destinatário emitisse nova nota fiscal para acerto da diferença, constando no campo “Informações Complementares”, o número e a data da nota fiscal que acobertou o transporte:

Art. 202 - A saída de gado bovino, bufalino ou suíno promovida por produtor rural será acobertada por Nota Fiscal de Produtor ou Nota Fiscal Avulsa de Produtor, modelo 4, ou, quando se tratar do produtor rural a que se refere o inciso II do art. 98 deste Regulamento, por Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A.

.....  
§ 1º Na hipótese de operação promovida por produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física e destinada a estabelecimento abatedouro:

***Efeitos de 1º/03/2009 a 11/11/2010 - Redação dada pelo art. 2º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 10, IV, ambos do Dec. nº 45.030, de 29/01/2009:***

***“§ 1º Sendo o animal destinado a abate, o estabelecimento adquirente, após apurado o valor real da operação, emitirá nota fiscal, na qual serão mencionados o número e a data da nota fiscal que acobertou a operação.”***

I - o transporte do gado poderá ser acobertado por nota fiscal emitida pelo destinatário;

***Efeitos de 12/11/2010 a 03/02/2011 - Acrescido pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.492, de 11/11/2010:***

***“I - o transporte do gado será acobertado por nota fiscal emitida pelo destinatário;”***

II - **apurada diferença de peso**, quantidade ou valor entre a nota fiscal a que se refere o inciso I e aqueles verificados na entrada da mercadoria, **o destinatário emitirá nova nota fiscal**, constando no campo Informações Complementares o número e a data da nota fiscal que acobertou o transporte.

..... (grifos não constam do original)

Assim, quando o valor das aquisições era superior ao da pauta, a Fiscalização arbitrou o peso dessas entradas de forma proporcional, tomando como referência o peso e o valor contido na pauta para o período, aumentando a quantidade de mercadoria na proporção do excesso de valor.

A partir dessas informações, a Fiscalização utilizou-se do levantamento quantitativo de mercadorias (“Planilha AI” contida no DVD de fl. 72) para confrontar as entradas, em quilos de carne, com as saídas, também em quilos de carne, apurando a existência de entradas desacobertas em vários momentos ao longo dos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, verificou também que, no segundo trimestre de 2011, houve saídas desacobertadas de carnes. Os valores dessas saídas foram arbitrados com base no preço médio das vendas acobertadas praticadas no período, tendo sido deduzido do valor apurado as exigências contidas no Auto de Infração n.º 01.000194698-60, lavrado contra a ora Impugnante por existência de saldo credor na conta Caixa, como forma de se evitar cobranças em duplicidade.

Os valores dos estoques iniciais e finais de cada período, utilizados como parâmetro para realização do levantamento quantitativo de mercadorias, foram consultados no livro de Registro de Inventário (Anexo 3 – fls. 43/67).

Os valores das entradas desacobertadas de documento fiscal foram arbitrados com base no preço médio das aquisições do período, conforme previsão do art. 51, inciso III, da Lei n.º 6.763/75 c/c arts. 53, inciso I e 54, inciso IX, ambos do RICMS/02.

A alíquota do ICMS para carne bovina e suína no período autuado é de 12% (doze por cento), com base de cálculo reduzida, podendo ser utilizado o multiplicador opcional de 7% (sete por cento), nos termos do Item 19 do Anexo IV do RICMS/02.

Importa salientar que a Fiscalização, acatando parcialmente os argumentos de defesa da Impugnante, excluiu as exigências relativas à soma, no peso dos bovinos abatidos, para fins de apuração das saídas desacobertadas, das vísceras, do sangue, do couro, das patas e das cabeças.

Após a reformulação do crédito tributário de fls. 140/181, constatou-se saídas desacobertadas de mercadorias também nos exercícios de 2010 e 2012, como se vê no “Demonstrativo Global do Crédito Tributário”, de fls. 139/183.

A 3ª Câmara de Julgamento, na busca da verdade real, solicitou os GTAs de todo o período autuado (2010 a 2012).

No entanto, foram apresentados apenas os do exercício de 2012, acompanhados de declaração de Auditor Fiscal do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA (fl. 277), informando que não é possível saber o número de animais abatidos nos anos de 2010 e 2011, em razão da destruição dos GTAs do período, já que eles são mantidos em arquivo morto por apenas 5 (cinco) anos.

Diante deste fato continuam os autos girando em torno de a Impugnante utilizar-se, nas entradas de animais para abate, de notas fiscais com os pesos e valores mínimos constantes nas Portarias SRE n.ºs 071/09 e 093/11, independentemente do peso real dos animais, que não está comprovado no processo.

Como já dito, as operações desacobertadas apuradas pelo Fisco decorrem do confronto entre o peso total dos animais vivos que entraram no estabelecimento acobertados por documento fiscal e o peso total dos produtos resultantes do abate que saíram do estabelecimento acobertados por documento fiscal.

Desta feita, as operações desacobertadas, em regra, decorrem do fato de que os pesos mínimos presumidos pelas Portarias SRE n.ºs 071/09 e 093/11, utilizados nos documentos fiscais de transporte das mercadorias, não refletem o peso real dos animais apurado após o abate.

Por essa razão, a legislação determina a emissão de documento fiscal de acerto dessa diferença, sob pena de ocorrer saídas de produtos resultantes do abate em quantidade superior às entradas acobertadas.

A metodologia utilizada pelo Fisco não se vale de confronto entre número de cabeças entradas e saídas do estabelecimento, mas sim do confronto entre o peso dos animais vivos constante do documento fiscal de transporte e o peso dos produtos resultantes do abate que saíram do estabelecimento posteriormente acobertados por documento fiscal.

É sabido que o GTA é um documento oficial federal de controle sanitário, que permite aos serviços de defesa agropecuária acompanharem a movimentação de animais, evitando assim a introdução de doenças que possam pôr em risco a população ou causar prejuízos aos produtores.

Nele, os animais são identificados apenas pela idade presumida e não pelo peso, atestando-se ainda a regularidade das vacinas obrigatórias, pré-requisito para comercialização e circulação dos animais no Brasil.

Em Minas Gerais, o GTA é emitido pelo Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA), em momento anterior à emissão do documento fiscal que acobertará o trânsito dos animais, razão pela qual não contém informações que o vinculem à respectiva nota fiscal, ou mesmo, dados de peso dos animais.

No entanto, a Câmara solicitou os documentos de forma a, tendo em vista os argumentos apresentados pela Impugnante, buscar a verificação se os elementos neles constante poderiam contribuir para o deslinde da questão. Contudo, como já ressaltado anteriormente, nem todos os documentos vieram ao processo e aqueles que foram apresentados não foram suficientes para descaracterizar as exigências fiscais.

Em sua manifestação a respeito do despacho interlocutório, a Impugnante apresenta um novo argumento de impugnação, no sentido de que além de “gordura”, ainda constam do cálculo da autuação outros subprodutos, tais como “graxaria” e “carnes industriais”, os quais também devem ser retirados do cálculo do crédito tributário. Lista, às fls. 253/273, as notas fiscais que acobertaram as saídas dos itens questionados.

Ao argumento assiste razão parcial.

Compulsando os autos, nota-se diversos elementos que corroboram o entendimento da Impugnante, no que tange aos subprodutos vinculados à “graxaria”.

Inicialmente, importante ressaltar que a graxaria é a atividade de coleta e reciclagem dos restos de animais gerados pelos abatedouros, açougues e frigoríficos, especialmente de animais como bois e aves.

Geralmente, trata-se de um setor encarregado de processar subprodutos e/ou resíduos dos abatedouros ou frigoríficos e de casas de comercialização de carnes (açougues), como sangue, ossos, cascos, chifres, sebo, aparas de carne inservíveis ao consumo humano, animais ou suas partes condenadas pela inspeção sanitária e vísceras não-comestíveis.

Seus produtos principais são o sebo (para a indústria de sabões/sabonetes, de rações animais e para a indústria química) e farinhas de carne e ossos (para rações animais). Há graxarias que também produzem o chamado adubo organomineral, a partir de ossos. Podem ser anexas aos abatedouros e frigoríficos ou unidades de negócio independentes.

As características comuns aos subprodutos resultantes do abate é que eles são inservíveis para consumo humano e de baixo valor comercial, destinando-se à indústria química, à produção de ração animal e de adubos, dentre outros.

Analisando a aba “SAÍDAS 2012 CARNE” da planilha denominada “AI após impugnação”, contida na mídia eletrônica de fl. 178, observa-se que todas as saídas de mercadorias denominadas “sub produto de graxaria”, mantidas no Auto de Infração, tiveram como destino a empresa “Com. e Ind. Paquequer”, CNPJ: 28.952.091/0001-84, situada no estado do Rio de Janeiro.

Em busca na *internet*, constata-se que tal destinatário é um comércio atacadista de produtos alimentícios, especializado na fabricação de alimentos para animais, atividade essa em linha com a aquisição de subprodutos resultantes do abate de animais, os quais são utilizados, dentre outros fins, como matéria-prima para a fabricação de rações animais.

Observa-se ainda que, em todas as saídas promovidas pela Defendente, as mercadorias em comento foram classificadas nas NCMs 0504.00.11 e 0504.00.19, ambas integrantes da Subposição 05.04.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul, que engloba “*Tripas, bexigas e estômagos, de animais, inteiros ou em pedaços, exceto de peixes, frescos, refrigerados, congelados, salgados ou em salmoura, secos ou defumados*”.

Nota-se ainda que o valor consignado na nota fiscal para a mercadoria (R\$ 0,08/Kg) não é compatível com carnes, mas sim com subprodutos resultantes do abate que, como já dito, apresentam baixo valor comercial.

Assim, conclui-se que as saídas da mercadoria denominada “*subprodutos de graxaria*” referem-se à venda de subprodutos resultantes do abate, inservíveis para consumo humano, razão pela qual devem ser excluídas da autuação.

Noutro giro, a Impugnante lista, às fls. 268/273, as notas fiscais de saída de “carne industrial” e de “gordura”, referentes ao exercício de 2012, entendendo que tais mercadorias também seriam subprodutos e, como tal, deveriam ser excluídas da autuação.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante.

As mercadorias denominadas “carnes industriais” e “gordura” merecem tratamento diverso daquele dado aos “subprodutos de graxaria”, tendo em vista que não podem ser classificadas como subproduto resultante do abate de animais.

De fato, essas duas mercadorias são produtos comestíveis, destinados à alimentação humana e com valor comercial, não obstante serem menos nobres do que os cortes de carne que integram a carcaça do animal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aquilo que se denomina “carne industrial” é uma mistura de carnes, composta basicamente por carne retirada da cabeça e por recortes de carne retirados da carcaça durante sua passagem pela sala de matança.

A título de exemplo, a principal adquirente dessa mercadoria, a empresa Bovmeat Processadora de Carnes Ltda., é uma processadora de carnes que produz exclusivamente hambúrgueres congelados para consumo humano, como pode ser visualizado no sítio eletrônico <http://bovmeat.com.br/produtos.php>, consultado pela Assessoria do CC/MG, em 29 de novembro de 2017.

Além disso, o preço de comercialização da carne industrial, que variou entre R\$ 2,70 (dois reais e setenta centavos) e R\$ 3,50 (três reais e cinquenta centavos) ao longo do exercício de 2012, quando confrontado com o do subproduto de graxaria (R\$ 0,08/KG), é mais um elemento que reforça o fato de que a carne industrial não é um subproduto, mas sim um produto com valor comercial e destinado à alimentação humana.

A própria legislação regulamentar mineira, ao conceder crédito presumido para as operações de saída praticadas pelos frigoríficos, vale-se dos elementos “comestíveis” e “destinados à alimentação humana” para distinguir os produtos (alcançados pelo crédito presumido) dos subprodutos (não incluídos no crédito presumido). Observe-se:

### RICMS/02

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

.....  
IV - ao estabelecimento que promover a saída de peixes, inclusive alevinos, o processamento de pescado ou o abate ou o processamento de aves, de gado bovino, eqüideo, bufalino, caprino, ovino ou suíno, observado o disposto no § 2º deste artigo, de forma que a carga tributária resulte nos seguintes percentuais:

a) 0,1% (um décimo por cento), na saída interna de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais ou de seu processamento, em estado natural, ainda que resfriados ou congelados, bem como maturados, salgados, secos, defumados ou temperados, destinados à alimentação humana;

b) 0,1 % (um décimo por cento), na saída interna de produto industrializado comestível cuja matéria prima seja resultante do abate dos animais, desde que destinado à alimentação humana;

c) 0,1 % (um décimo por cento), na saída interna e interestadual de peixe e de produtos comestíveis resultantes do seu abate ou de seu processamento, em estado natural, ainda que resfriados ou congelados, bem como defumados ou temperados, destinados à alimentação humana;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido deve ser o tratamento dado à mercadoria “gordura”, que a Contribuinte também alega ser um subproduto resultante do abate.

Analisando detalhadamente as planilhas de saídas de mercadorias do período autuado, contidas na mídia eletrônica de fl. 178, observa-se que todas as notas de saída de gordura têm como destino a mesma empresa Bovmeat Processadora de Carnes Ltda., já citada anteriormente, que se dedica exclusivamente à fabricação de hambúrgueres congelados para consumo humano.

Tal empresa adquire a gordura para incluí-la na fabricação dos hambúrgueres, alimentos processados e sabidamente com altos teores de lipídeos. A gordura em questão é uma matéria-prima mais barata que a carne industrial, que adiciona sabor e suculência ao alimento, resultando em um produto final de menor custo e maior sabor.

Apenas a constatação de que a gordura em questão é comestível e destina-se à alimentação humana já seria suficiente para afastar a alegada condição de subproduto.

Ademais, o preço de comercialização da gordura, que variou entre R\$ 1,00 (um real) e R\$ 1,05 (um real e cinquenta centavos) ao longo do período autuado, quando confrontado com o verdadeiro subproduto (R\$ 0,08/KG), é mais um elemento que reforça o fato de que a mercadoria em questão não é um subproduto, mas sim um produto com valor comercial e destinado à alimentação humana.

Por todo o exposto, tanto as saídas de “carne industrial” quanto as de “gordura” devem ser integralmente mantidas no Auto de Infração.

Lado outro, apesar de não haver questionamentos, observa-se que existem algumas poucas notas fiscais de saída da mercadoria “Sebo Congelado de Bovino SC”, que apesar de ser também um tipo de gordura, possui distinta composição e características, não se destinando à alimentação humana, mas sim a usos industriais ou à graxaria.

Cita-se a título de exemplo as Notas Fiscais n.ºs 24.758, de 30 de setembro de 2012 e 29.155, de 05 de dezembro de 2012, que podem ser visualizadas na aba “Saídas 2012 Carne” da Planilha “Cópia do AI após Impugnação”, contida na mídia eletrônica de fl. 178.

A mercadoria foi adquirida pela empresa Frigorífico Vale do Sapucaí Ltda. (FRIVASA), que inclusive anuncia o produto para venda em seu sítio eletrônico, como um subproduto de graxaria, o que pode ser visualizado no endereço eletrônico <http://www.frivasa.com.br/graxaria.php>, consultado pela Assessoria do CC/MG em 30 de novembro de 2017.

Assim, não restando dúvida de que a mercadoria é um subproduto, não comestível e nem destinado a consumo humano, mas sim voltado ao uso industrial ou à graxaria, devem as notas fiscais de saída de “sebo” serem excluídas da autuação.

No tocante à majoração das penalidades isoladas pela constatação de reincidência, destaca-se que o art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei n.º 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei n.º 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Examine-se:



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

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei n.º 6.763, de 1975:

.....  
e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;  
.....

Também merece ressalva o cálculo da Multa Isolada aplicada com base no art. 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Isso ocorre em função da alteração recentemente promovida pela Lei n.º 22.796/17 que, por seu art. 19, modificou o § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Dispõe o art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional que a norma nova aplica-se a caso não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, a saber:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Sobre a matéria cumpre citar a obra Direito Tributário Brasileiro, atualizada pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi (12ª edição – Editora Forense), a saber:

O inciso II do art. 106 do CTN estabelece três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, desde que se trate de ato ainda não definitivamente julgado. A disposição não o diz, mas, pela própria natureza dela, há de entender-se como compreensiva do julgamento, tanto administrativo, quanto judicial.

.....  
Finalmente, no terceiro caso, à semelhança do art. 2º, parágrafo único, do CP, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei vigente ao tempo em que foi praticado o ato punível.  
.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, deve ser excluída a majoração da penalidade isolada por reincidência, nos termos do disposto no art. 79 da Lei n.º 22.549/17 e adequada a Multa Isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, alterado pelo art. 19 da Lei n.º 22.796/17.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 140/181 e, ainda, para: 1) excluir as exigências referentes à saída de “subprodutos de graxaria” e “sebo”, por se tratarem de subprodutos resultantes do abate; 2) excluir a majoração da penalidade isolada por reincidência, nos termos do disposto no art. 79 da Lei n.º 22.549/17; e 3) para adequar a Multa Isolada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, alterado pelo art. 19 da Lei n.º 22.796/17, ambos nos moldes da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Cláudio Franzoni Barbosa e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 21 de fevereiro de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**