

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.888/18/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000628549-74
Impugnação: 40.010142906-85, 40.010142907-66 (Coob.)
Impugnante: L S Metais Comércio Indústria e Representações Ltda.
IE: 180566833.02-84
Lincoln Silva Salvador de Oliveira (Coob.)
CPF: 250.731.416-87
Proc. S. Passivo: Ismail Antônio Vieira Salles/Outro(s)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. No caso do presente processo, há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo correta, portanto, a inclusão na sujeição passiva do Coobrigado (sócio-administrador da empresa autuada), com base no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 135, inciso III, do CTN.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado, mediante levantamento quantitativo, procedimento idôneo previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02, que a Autuada promoveu saídas de mercadoria (coque de petróleo) desacobertas de documentação fiscal. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Contudo, deve ser excluído o percentual de 6% (seis por cento) relativo à quebra no processo de produção.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de saídas de mercadorias (coque de petróleo) desacobertas de documentos fiscais, no período de 01/01/11 a 31/12/11, apuradas por meio de levantamento quantitativo, procedimento idôneo previsto no inciso II, do art. 194 do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Além da empresa Autuada, foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, o seu sócio-administrador, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN e art. 21, §2º, II, da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos: o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF de fls. 02/04; o Auto de Infração de fls. 05/06; Demonstrativo de Agrupamento de Produtos (fl. 07); Relação de notas fiscais digitadas e de omissão de terceiros (fls. 08/09) Relatório Fiscal de fls. 23/33; documentos apresentados pela Autuada em razão de intimação fiscal (fls. 10/22); mídia eletrônica de fls. 34 contendo demonstrativos de apuração do crédito tributário dentre outros.

Da Impugnação

Inconformados, os Autuados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 39/79.

São colacionados aos autos os seguintes documentos (fls. 92/501):

- comprovantes de recolhimento do ICMS referentes ao período autuado (fls. 93/110);
- cópias de DANFEs citados na impugnação (fls. 112/252);
- contrato de compra e venda firmado pela Autuada com a Petrobras (fls. 253/265);
- laudo técnico “Processo Produtivo de Moagem e Secagem de coque verde de petróleo (CVP) da LS Metais Ltda” (fls. 266/284);
- correspondência eletrônica da Petrobras para a Autuada na qual consta a informação de que “o coque de petróleo comercializado pela Petrobras Distribuidora apresenta umidade variável, sendo que usualmente ele é pesado e expedido na faixa de 3% (três por cento) a 11% (onze por cento)” - fls. 286;
- Certificado de Ensaio emitidos pela Petrobras sobre coque verde petróleo – fls. 287/374;
- Relatórios de Ensaio, emitidos pelo SENAI e realizados em 2016 (umidade do coque antes do beneficiamento) - fls. 376/378;
- fichas contendo indicações dos clientes da Autuada acerca dos produtos a serem adquiridos desta (fls. 379/411);
- cópias de Ordem de Produção emitidas pela Autuada (fls. 412/501).

Da intimação fiscal

A Fiscalização promove intimação da Autuada para apresentação de documentos e informações conforme Termos de Intimação de fls. 504/509 e são colacionados aos autos os documentos de fls. 510/514.

A Autuada manifesta-se às fls. 515/521 e colaciona aos autos os documentos de fls. 523/625.

Da reformulação do crédito tributário

Acatando parcialmente as alegações da Defesa, a Fiscalização reformula o crédito tributário conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 626/628 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 630.

Devidamente intimados (fls. 631), os Impugnantes manifestam-se sobre a referida reformulação às fls. 658/663 e colacionam aos autos os documentos de fls. 664/677.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestações de fls. 632/652 e 680/682, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada.

Da Diligência exarada pela Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG exara a Diligência de fls. 683, sobre a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 684/685. É reaberta vista dos autos aos Autuados (fls. 686/687, que não se manifestam.

Da Despacho Interlocutório exarado pela Assessoria do CCMG

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho Interlocutório de fls. 688/689, para que os Autuados atendessem o seguinte:

- 1 - Colacione aos autos cópia dos livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque – RCPE, referentes ao período autuado, de modo a comprovar as informações constantes no quantitativo de perdas de fls. 14, anexando aos autos outros documentos/informações que entender pertinentes para referida análise.

Os Impugnantes manifestam-se às fls. 693/695.

Na ocasião, colacionam aos autos o “Laudo Técnico” de fls. 702/741.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 743/747.

Na oportunidade, colaciona aos autos cópia de comunicação da empresa autuada sobre encaminhamento ao Fisco dos livros de Registro de Produção e Estoque dos exercícios de 2012 a março de 2017 (fls. 748).

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 749/782, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto à prejudicial de mérito, opina em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 626/628.

DECISÃO

Os fundamentos expostos 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 pequenas alterações e acréscimos necessários.

Das Preliminares

Violação do princípio da legalidade

Os fundamentos trazidos pelos Impugnantes inerentes à suposta violação do princípio da legalidade na elaboração do lançamento em análise, confundem-se com o próprio mérito e, portanto, serão analisados adiante.

Por oportuno, importante ressaltar que o presente lançamento ocorreu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, de acordo com o art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Assim, rejeita-se as prefaciais arguidas.

Da prova pericial

Os Impugnantes requerem a realização de prova pericial, apresentando quesitos de fls. 78. São eles:

“1 – Queira o ilustre perito esclarecer se o processo de beneficiamento do coque implica em perda de peso, comparando-se o produto bruto e o resultado do produto acabado.

1.1 – Em havendo perda, queira o ilustre perito quantificar um parâmetro razoável para a redução do peso em decorrência, separadamente, de a) umidade, b) suspensão de particulados e c) por movimentação do produto em decorrência do processo logístico.”

Contudo, as respostas aos quesitos propostos pelos Impugnantes têm respostas no conjunto probatório dos autos (quesito 1) e/ou são informações que deveriam constar na escrita e documentação fiscal da empresa, devendo ser subsidiadas por laudo idôneo, previamente apresentado ao Fisco, prescindindo, dessa forma, de prova pericial que, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Ressalta-se, em relação aos quesitos propostos, que é consenso entre as Partes, Fisco e Contribuinte, que o processo de beneficiamento do coque pode implicar perda de peso. Contudo, como se verá adiante, tal perda não restou devidamente demonstrada nos autos e a Impugnante/Autuada também comercializa o coque sem qualquer beneficiamento.

Sobre o pedido de prova pericial deixou consignado a Fiscalização:

Sobre a produção de prova pericial, entende-se que a solução da lide não envolve produção de provas por esta via. A Autuada, mesmo demandada antes do início da ação fiscal e, na impugnação, na tentativa de

comprovar a existência de perdas, não logrou êxito em apresentar critérios e provas neste sentido. Negando-se também a colaborar na apresentação de elementos complementares quando intimada para tanto. Tal pedido denota ter objetivo meramente protelatório (item “c”, inciso II, § 1º do art. 142 do RPTA/MG), sendo que não há nem mesmo indicação de assistente técnico (inciso IV, art. 119 do RPTA/MG).

Apresenta quesito genérico, ao requerer esclarecimento se o processo de beneficiamento de coque implica em perda de peso. A resposta a esse quesito, além de óbvia, não contribuirá para o deslinde da questão, pela imprecisão, já que, como em qualquer processo, eventualmente, pode ocorrer perdas, mas também ocorrer ganhos (com a absorção de umidade da matéria prima armazenada nos pátios sem cobertura), fato convenientemente “esquecido”. Deixa claro o objetivo meramente protelatório.

No segundo quesito apresentado, surpreendentemente cria mais uma modalidade de perdas, “por movimentação do produto em decorrência do processo logístico”, nem devidamente destacada no pretense laudo apresentado. **Tenta transferir à eventual perícia, responsabilidade que deixou de cumprir, pois deveria, tão logo tivesse constatado efetiva existência de eventuais perdas/ganhos, ter elaborado laudo/parecer técnico idôneo e fundamentado, para quantificação média, apresentando-o ao Fisco e adotando as medidas necessárias à regularização da sua escrita fiscal.** A conclusão do pretense laudo apresentado, demonstra que, mais que “impossível determinar um valor linear” para eventuais perdas, tal determinação se tornaria impraticável pela inexistência de controle específico de umidade na entrada do coque no estabelecimento da Autuada, confirmada na resposta à intimação, impossibilitando a resposta ao quesito, devendo, também por este motivo, ser indeferida a perícia, nos termos do item “b”, inciso II, art. 142 do RPTA/MG. (Grifos acrescidos).

Nesse diapasão, vale dizer que segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame, não sendo o caso das indagações propostas pelos Impugnantes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

Menciona-se, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. **A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR**, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG). (GRIFOU-SE).

Diante do exposto, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, com fulcro 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RPTA:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de saídas de mercadorias (coque de petróleo) desacobertas de documentos fiscais, no período de 01/01/11 a 31/12/11, apuradas por meio de levantamento quantitativo, procedimento idôneo previsto no inciso II, do art. 194 do RICMS/02.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Além da empresa Autuada, foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, o seu sócio-administrador, nos termos do disposto no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN e art. 21, §2º, II, da Lei nº 6.763/75.

O levantamento quantitativo (reformulado) encontra-se na mídia eletrônica de fls. 685 (também está colacionado na mídia eletrônica de fls. 34).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Demonstrativo do Crédito Tributário, após a retificação do crédito tributário, encontra-se às fls. 630 e também nas mídias eletrônicas retro.

Destaca-se que o ICMS foi exigido com a aplicação da alíquota no percentual de 18% (dezoito por cento) sobre o valor das operações desacobertadas de documentação fiscal, nos termos do disposto no art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e - 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

Ressalta-se que a Autuada está inscrita neste estado sob o CNAE Fiscal nº 2399-1/99 (fabricação de outros produtos de minerais não metálicos não especificados anteriormente). E, consta dos autos, que a empresa autuada tanto comercializa como promove a industrialização do coque de petróleo, mercadoria objeto do levantamento quantitativo.

Pois bem, a Impugnante requereu o cancelamento das exigências fiscais alegando a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública estadual efetuar o lançamento em relação aos fatos geradores autuados anteriores a 21/12/11.

Contudo, cabe mencionar que os fatos geradores foram considerados ocorridos no último dia do exercício autuado de 2011. E ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo decadencial fixada no art. 173, inciso I, do CTN.

Nessa linha de entendimento, como a intimação do Auto de Infração deu-se **em 21/12/16**, não ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício autuado, repita-se exercício de **2011, fatos geradores ocorridos em 31/12/11**, nos termos da norma ínsita no referido dispositivo legal.

Convém ainda mencionar, que ainda que se entendesse pela aplicação ao presente caso da norma posta no art. 150 do CTN, a ressalva contida no seu § 4º, deixa clara a sua inaplicabilidade na ocorrência de dolo, como se constata nos presentes autos (saída de mercadoria sem acobertamento fiscal).

Nesse sentido, já decidiu o E. TJMG na Apelação Cível Nº 1.0024.11.277045-8/001:

EMENTA: APELAÇÃO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – NULIDADE DA CDA – MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL – FATO GERADOR – ASPECTO TEMPORAL – MULTA – PROPORCIONALIDADE

1. A DÍVIDA TRIBUTÁRIA REGULARMENTE INSCRITA GOZA DA PRESUNÇÃO “IURIS TANTUM” DE CERTEZA E LIQUIDEZ, A QUAL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APENAS PODERÁ SER ELIDIDA POR PROVA INEQUÍVOCA PRODUZIDA PELO CONTRIBUINTE.

2. CASO CONSTATADA, A PARTIR DA ANÁLISE ANUAL DO FLUXO DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS, A ENTRADA DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL, IMPOSSÍVEL PRECISAR A DATA EXATA DE OCORRÊNCIA DO ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR POR CULPA EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE, QUE FALHOU EM CUMPRIR A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUE LHE FOI IMPUTADA.

3. NO CASO DE AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL SERÁ REGIDO PELO DISPOSTO NO ART. 173, INC. I, AO PASSO QUE, NA HIPÓTESE DE RECOLHIMENTO A MENOR, APLICA-SE O DISPOSTO DO § 4º DO ART. 150, TODOS DO CTN.

4. DEVE SUBSISTIR A AUTUAÇÃO FISCAL QUANDO O LAUDO PERICIAL JUDICIAL CONCLUI TER HAVIDO A ENTRADA E A SAÍDA DE MERCADORIAS SEM A COBERTURA DE NOTAS FISCAIS E O RECOLHIMENTO DO RESPECTIVO IMPOSTO.

5. A MULTA FISCAL PODE SER DECLARADA ABUSIVA PELO PODER JUDICIÁRIO, MAS, A CONSTATAÇÃO DA DESPROPORCIONALIDADE ENTRE A SANÇÃO E A GRAVIDADE DA INFRAÇÃO DEVE LEVAR EM CONTA A DISTINTA NATUREZA DAS MULTAS “DE REVALIDAÇÃO” E “ISOLADA”.

(...)

PARA O DESATE DA QUERELA, IMPORTANTE FAZER ALGUMAS PONDERAÇÕES. EM PRIMEIRO LUGAR, UMA COISA É A EXISTÊNCIA DIFERENCIAL A RECOLHER EM RAZÃO DA GLOSA DE CRÉDITO, OUTRA COMPLETAMENTE DISTINTA É O SUPOSTO “RECOLHIMENTO A MENOR” POR MOTIVO DE ENTRADA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL. SE A CIRCULAÇÃO DO BEM OCORREU SEM A EMISSÃO DE NOTA FISCAL, POR ÓBVIO NÃO HOUVE RECOLHIMENTO DE ICMS SOBRE AQUELA OPERAÇÃO EM ESPECÍFICO. NOUTRO GIRO, SE TOMADA UMA PERSPECTIVA GLOBAL, CERTO É QUE UMA EMPRESA DO PORTE DA APELANTE RECOLHEU ALGUM ICMS AOS COFRES ESTATAIS. DAÍ POR QUE SOMENTE SOBRE ESSA ÓTICA SE PODERIA FALAR NA EXISTÊNCIA DE “RECOLHIMENTO A MENOR”, OU SEJA, RECOLHEU-SE MENOS DO QUE DEVERIA NUM DETERMINADO PERÍODO DE AUTUAÇÃO. PORÉM, SOBRE AS OPERAÇÕES DESACOBERTADAS DE NOTA FISCAL NADA FOI RECOLHIDO. QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO – EIS QUE SEQUER EMITIDA NOTA FISCAL RELATIVA ÀS ENTRADAS DE ALGUMAS MERCADORIAS –, APLICA-SE O SEGUINTE DISPOSITIVO:

ART. 173. O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS:

I – DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO (...).

TAL ENTENDIMENTO ENCONTRA-SE AMPARADO NO RESP Nº 973.733/SC, SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, ASSIM EMENTADO:

(...)

EM VERDADE, MESMO QUE FOSSE APLICADO O DISPOSTO NO § 4º DO ART. 150 DO CTN, MELHOR SORTE NÃO SOCORRERIA À APELANTE. COMO SALIENTADO ALHURES, AS IRREGULARIDADES PRATICADAS – COMPROVADAS PELO LAUDO TÉCNICO PERICIAL – SOMENTE FORAM APURADAS QUANDO REALIZADO O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, VIA “APLICATIVO REDES – CÓDIGO DE BARRAS”. ALUDIDO PROGRAMA FAZ UMA ANÁLISE POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS MENCIONADAS NOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS REMETIDOS PELA PRÓPRIA APELANTE. TIRA-SE, PORTANTO, UMA ESPÉCIE DE “FOTOGRAFIA” DAS QUANTIDADES INVENTARIADAS NO *ESTOQUE FINAL* E ESTA É COMPARADA AO FLUXO DE ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS AO LONGO DO ANO. CONFORME ATESTA O LAUDO PERICIAL, O LEVANTAMENTO REPRESENTA AS QUANTIDADES EM ESTOQUE ENTRE OS MESES DE *NOVEMBRO* E *DEZEMBRO DE 2005*. E, SÓ A PARTIR DE DESEQUILÍBRIOS ENTRE ENTRADA E SAÍDA CONSTATADOS *NAQUELE MOMENTO*, PODE-SE VERIFICAR A ENTRADA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE NOTAS FISCAIS.

(...)

Constata-se, pois, sobre qualquer prisma que se analise o caso dos autos, não há que se falar em decadência do direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário, que se refere a fatos geradores ocorridos no dia 31/12/11, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 21/12/16.

Como destacado pela Fiscalização, foi desenvolvido, no exercício autuado, o roteiro denominado “Levantamento Quantitativo e Financeiro Diário – LEQFID”, com a utilização do aplicativo “Auditor Eletrônico”, desenvolvido pela SEF/MG. E nessa apuração foram utilizados os dados das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada e por terceiros, arquivos eletrônicos “SPED” transmitidos empresa autuada, contendo dados de notas fiscais emitidas e recebidas, além dos dados de inventário dos produtos conforme determina a legislação tributária.

No tocante ao produto comercializado pela Impugnante e objeto do levantamento quantitativo, deixou consignado a Fiscalização os seguintes parâmetros utilizados na apuração (relatório fiscal de fls. 23/33):

4.2 – Parâmetros utilizados:

4.2.1 – Produto: os diversos tipos de coque comercializados e industrializados pela LS METAIS foram agregados em um único produto, denominado “COQUE GERAL”, conforme relatórios do levantamento. Para tal agregação foi considerada a informação da própria LS METAIS de se tratar do mesmo produto, com nomenclaturas diferentes,

conforme documento datado de 18 de março de 2016, entregue a partir de demanda da fiscalização (questão 3), anexado e, ainda, a dificuldade de identificação entre a entrada e a correspondente saída dos produtos, pela mudança de codificação, informada no mesmo documento (questão 2).

4.2.2 - Unidades: todas as notas fiscais de movimentação do coque tiveram suas quantidades transformadas para a unidade “TONELADA”, para unificação do parâmetro e correção dos cálculos.

Quanto às perdas, deixou consignado a Fiscalização no relatório fiscal:

4.2.4 - Perdas: solicitadas à LS METAIS informações sobre eventuais perdas existentes no processo. O atendimento foi feito mediante apresentação inicial de documento datado de 24 de março de 2016, etiqueta SIGED nº 00049415.11.2016, anexo, onde discorre sobre as perdas e informa alguns percentuais sem, entretanto, quantificá-las. Com a reiteração da solicitação, a LS METAIS apresentou outro documento, de 10 de maio de 2016, SIGED nº 00028963 1191 2016, anexo, onde apresenta quadro que, segundo informa, quantifica perdas, fundamentalmente motivadas pelo decréscimo da umidade e moagem da mercadoria.

Junto a este último documento foram também apresentados alguns “certificados de ensaio” com a descrição das características dos produtos e documentos com as “condições gerais” de fornecimento do coque para dois clientes (Votorantin Siderurgia e ArcelorMittal), todos anexos, sem também trazer elementos objetivos ou parâmetros técnicos que permitam aferir o percentual aceitável de perdas.

A posição do Fisco, sustentada em diversos Acórdãos e Consultas de Contribuintes, dos quais destacamos, exemplificativamente, os de nºs 21.707/14/1ª e 282/2009, respectivamente, é a seguinte: “em razão das características de cada produto, inexistente na legislação tributária mineira um índice de quebra (ou perda) previamente fixado. Assim sendo, é recomendável que o Contribuinte, para estabelecer percentual médio de QUEBRA (ou perda), obtenha um laudo técnico junto a órgão idôneo, devendo, posteriormente, submetê-lo à apreciação do Fisco, juntando toda a documentação comprobatória do (s) fato (s)”.

O documento apresentado não possui características de laudo técnico. Assinado pelo diretor da empresa, não traz informações técnicas e/ou fundamentadas

sobre os parâmetros utilizados para determinação das perdas, tendo caráter informativo e, segundo a lógica aplicada, tais perdas são mensuradas mediante operações aritméticas entre as entradas, saídas e produtos acabados produzidos, ou seja, é aleatório sob o ponto de vista da sustentação técnica, não permitindo aferição, sem indicar algum critério objetivo/científico. É, ainda, genérico e incompleto ao não separar o quantitativo das perdas decorrentes de decréscimo de umidade, das decorrentes do processo de moagem (“Particulados”). É impreciso ao não estabelecer uma média aceitável para consideração do que seriam estas perdas “normais”, contendo informações óbvias, mas não esclarecedoras, como “a umidade é variável de acordo com a época do ano e do tempo que o produto fica estocado nos pátios dos fornecedores” e que “dependendo da granulometria de nosso produto final, gera-se mais ou menos particulados”. Resumindo, a falta de parâmetros e fundamentos técnicos, a imprecisão e, ainda, o fato de não derivar de iniciativa da LS METAIS, mas sim de atendimento a uma demanda da fiscalização, assinado pelo responsável pela empresa (proprietário), ou seja, sem avaliar a intenção é imperioso reconhecer a mácula da possível parcialidade e que impede sua aceitação integral pura e simples.

Entretanto, é possível considerar que existem perdas nos processos, porém, no confronto dos dados informados pela LS METAIS com os resultados dos levantamentos quantitativos realizados, não somente no exercício de 2011, mas também em 2012, 2013, 2014 e 2015, tendo sido lavrado um auto de infração para a cobrança das divergências destes outros períodos, reforça-se, ainda mais, a percepção de que as perdas informadas são inexatas, conforme quadro abaixo (valores em toneladas):

QUADRO 1

Exercício	Perdas Declaradas (a)	Saídas sem NF (b)*	Diferença (b-a)
2011	317,6400	3.705,9780	3.388,3380
2012	674,8000	767,2500	92,4500
2013	1.509,3000	1.536,7700	27,4700
2014	1.594,0700	1.603,7790	9,7090

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2015**	1.166,7300	1.063,6200	-103,1100
--------	------------	------------	-----------

* - Quantidades divergentes apuradas mediante levantamento quantitativo.

(...)

É clara a não confiabilidade da informação sobre perdas, não podendo o documento apresentado ser tratado como laudo técnico com aceitação de seus dados para a lavratura deste auto de infração. Considerando, porém, ser o princípio da verdade real (ou material) norteador do processo administrativo, uma vez estabelecido o contencioso, a LS METAIS poderá apresentar provas junto aos autos que levem à sua alteração mediante estabelecimento de um parâmetro aceitável para as perdas, embasado em laudo técnico.

*** Após a reformulação do crédito tributário, a Fiscalização fez os seguintes ajustes no demonstrativo retro (vide manifestação fiscal):

Exercício	Perdas Declaradas (a)	Saídas sem NF (b)*	Diferença (b-a)
2011	317,6400	1.113,41	795,77
2012	674,8000	631,56	-43,24**
2013	1.509,3000	1.536,7700	27,4700
2014	1.594,0700	1.603,7790	9,7090
2015	1.166,7300	1.166,7300	0

* - Quantidades divergentes apuradas após alterações acatadas na impugnação.

** - As saídas desacobertadas apuradas foram menores que as perdas declaradas.

Pela lógica aplicada aos levantamentos, se os dados fossem exatos, é correto afirmar que as perdas anulariam as diferenças de saídas apuradas sem documentos fiscais, fato que ocorre, após as modificações, apenas no exercício de 2015, o que, por si só, não é comprovação de perdas, já que a Autuada conhecia de antemão os dados. Mesmo com esta coincidência, o reconhecimento de perdas carece ainda de comprovação, não logrando êxito, neste intento, a

impugnação. Não se pode aceitar valores em “linha” com as informações. As apurações devem ser exatas.

(...)

4.2.6 – Outras informações:

Para melhor compreensão, esclarecemos a lógica utilizada pela LS METAIS no quadro apresentado no documento datado de 10 de maio de 2016, reproduzido ao final:

1 – Coluna M (agregada à tabela original): totais de matéria prima processados em cada exercício, calculados pela fórmula, $MPP = EIMP + EntPB - EFMP$, onde: MPP = total de matéria prima processada, EIMP = estoque inicial MP (coluna D), EntPB = entradas para beneficiar (coluna E) e EFMP = estoque final MP (coluna G).

2 – Coluna J: totais de produtos acabados produzidos em cada exercício, calculados pela fórmula $PAP = SB + (EFPA - EIPA)$, onde PAP = produtos acabados produzidos, ou produção (coluna J), SB = saídas de beneficiados (coluna F – considerado como número positivo, apesar de constar como negativo no documento da LS METAIS), EFPA = estoque final de produto acabado (coluna I) e EIPA = estoque inicial de produto acabado (coluna H).

3 – A diferença entre os valores do item 1 e os valores do item 2, é a perda de cada exercício (coluna K).

A planilha apresentada pela LS METAIS fica, então, da forma abaixo, acrescida da coluna M, para melhor visualização das quantidades envolvidas.

(...)

A citada planilha está reproduzida às fls. 762 dos autos.

(...)

Deve ser ressaltado que os percentuais de perdas foram calculados sobre as quantidades de matéria prima levadas a processo, não incidindo sobre as quantidades que, segundo a LS METAIS, não sofreram qualquer tipo de processamento e, portanto, sem perdas significativas. Assim estes percentuais, se considerado o montante de coque movimentado pela empresa (entrada ou saída), seriam menores, fato que se reputa como mais adequado, dada a eventual possibilidade de levarem a processamento os diversos tipos de coque.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Os inventários utilizados neste trabalho, foram extraídos dos arquivos SPED enviados pelo contribuinte (Registro H010).
- Foram consideradas notas fiscais com CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações, parte 2 do Anexo V, do RICMS/02), que representam real movimentação física de produtos/mercadorias sendo, por este motivo, excluídas aquelas com indicação do CFOP 5.113 – venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação mercantil.
- A unidade utilizada nas quantidades informadas foi a tonelada, ainda que as notas fiscais originais informassem quilogramas, que foram transformadas em seu equivalente.
- Os diversos códigos e descrições do produto coque, foram agrupados em um único produto, denominado “COQUE GERAL”, para unicidade nos cálculos do levantamento e, ainda, considerada a dificuldade de identificação entre as entradas e as respectivas saídas (vide questões 2 e 3 do documento entregue pela LS METAIS, datado de 18 de março de 2016, anexo), permitindo a análise da movimentação integral da empresa. (...)

Pois bem, esclareça-se que o levantamento quantitativo tem por finalidade a conferência das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no período.

Neste procedimento é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da equação:

$$\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$$

Trata-se o Leqfid de procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 194 do RICMS/02:

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Consiste, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia, neste caso, o levantamento informa que houve “saída sem estoque - SSE”, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Ou ainda, se ao final de um determinado período o levantamento quantitativo apresentar o saldo do estoque de mercadorias menor do que o declarado pelo Contribuinte no livro Registro de Inventário (exercício fechado), verifica-se a ocorrência de estoque mercadoria desacobertado de documento fiscal.

Enquanto que, se a apuração do saldo final de estoque for maior do que o declarado pelo Contribuinte (caso dos presentes autos), pressupõe-se que houve saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal.

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções.

Em relação à discussão trazida aos autos pela Defesa acerca do ônus da prova, melhor sorte não assiste aos Impugnantes, pois o levantamento quantitativo foi efetuado em exercício fechado, portanto, a apuração em exame baseia-se nas informações fiscais repassadas ao Fisco pela Autuada. Assim, compete aos Autuados a demonstração dos erros que porventura estejam nessas informações utilizadas pelo Fisco.

Também vale nesse momento destacar que, a Fiscalização solicitou a apresentação dos documentos/informações conforme intimações de fls. 504/509, após a impugnação ao lançamento, o que foi objeto de questionamento da Defesa no aditamento da impugnação de fls. 515/521, para que ela pudesse analisar os argumentos trazidos pelos Impugnantes na peça defensiva.

Sobre esse questionamento da Defesa, convém destacar que o processo tributário administrativo trata-se verdadeiramente de um procedimento tendente a apurar os valores devidos ao estado e, nesta linha, pode ser adequado em seu desenrolar, respeitando o prazo de decadência.

Este entendimento é compartilhado por diversos doutrinadores pátrios, dentre os quais cita-se, a título de exemplo:

“O procedimento administrativo de lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de:

- (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício;
- (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145).

Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está

juridicamente concluído, está em processo de elaboração.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2004. p. 170-171. (Grifou-se)

Registra-se, também, que, após a análise, pelo Fisco, da documentação solicitada e trazida aos autos pela Defesa, houve a retificação do lançamento, com observância das disposições regulamentares, tendo sido concedido aos Autuados oportunidade de se manifestarem nos presentes autos novamente, em total observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

No aditamento à impugnação, após a reformulação do crédito tributário, os Impugnantes alegaram, também, que houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que embora a rerratificação do lançamento conduza ao entendimento de que todas as situações fáticas foram expurgadas do lançamento, a planilha “NFe 2010 registradas em 2011” confere juízo diverso, pois, ao que parece, há situações que não teriam sido acolhidas.

Alegam, assim, os Impugnantes que há dúvida se foram ou não expurgadas as notas fiscais de 2010. E se não foram, em sua totalidade, quais as operações que remanesceram no cômputo do exercício e qual a razão disso.

Sem razão à Defesa, pois consta dos autos a planilha “NFE 2010 registradas em 2011.xls” (vide mídia eletrônica de fls. 685), na qual constam notas explicativas com o motivo da manutenção ou exclusão de cada nota fiscal na apuração fiscal. Nesse sentido, deixou consignado a Fiscalização:

Sobre a alegação de haver dúvidas sobre as alterações executadas no Auto de Infração é, além de genérica, não apresentando quais seriam estas dúvidas, manifestamente infundada e protelatória, uma vez que todas as alterações foram detalhadamente explicadas no termo de rerratificação enviado, incluindo seus anexos, **dentre eles a citada planilha “NFE 2010 registradas em 2011.xls”, onde existem colunas explicativas dos motivos de manutenção ou exclusão de cada nota fiscal e a decisão final.** Não há qualquer fundamento para a alegação de cerceamento de defesa, observa-se conduta similar à litigância de má-fé, ao alterar a verdade dos fatos e tentativa de provocar incidente manifestamente infundado.

A seguir, colaciona-se excerto da citada Planilha “NFE 2010 registradas em 2011.xls” no qual se verifica, a título de exemplo, a motivação da Fiscalização para a manutenção ou exclusão da nota fiscal na apuração. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NFE	FLS PTA	CTE	EMIT	OBSERVAÇÃO	LEVANTAMENTO	DIARIO
634115	178	23046	PITANGUI	CTRC SEM ASSINATURA	PERMANECE	634115
634158	179	23049	PITANGUI	CTRC SEM ASSINATURA	PERMANECE	N/L
634494	180	2071	PITANGUI	CTRC SEM ASSINATURA	PERMANECE	634494
634509	181	23051	PITANGUI	CTRC SEM ASSINATURA	PERMANECE	634509
636173	182	3634	VITRAN	ERRO Nº NOTA FISCAL NO CTRC / CANHOTO ASSINADO EM DEZ/10.	EXCLUIDA	636173
636398	183	23072	PITANGUI	CTRC SEM ASSINATURA	PERMANECE	636398
636399	184	23070	PITANGUI	CTRC SEM ASSINATURA	PERMANECE	636399

Verifica-se, ainda, que constou no Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 626/628, do qual teve ciência os Impugnantes (fls. 631), o detalhamento das alterações procedidas no levantamento quantitativo. Examine-se:

Nos termos do art. 149 do CTN e 120, § 2º do RPTA (Decreto 44.747/08), procede-se à retificação da peça fiscal em referência para redução do crédito tributário.

Após análise da impugnação apresentada, procedeu-se às alterações pelos seguintes motivos:

Os Impugnantes foram intimados a apresentar documentação que comprovasse, específica, adequada e fundamentadamente, as efetivas datas de entradas das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais mencionadas às fls. 115 a 207, carreando aos autos comprovação documental que permita eventual alteração da escrita fiscal originalmente apresentada. Algumas notas fiscais contêm o carimbo eletrônico de trânsito, que também foram verificados. Destas análises chegou-se aos seguintes resultados:

- NF's relacionadas às fls. 115 a 132, 134 a 151, 153 e 156 a 167, foram consultados os carimbos fiscais de trânsito e confirmadas as datas de trânsito ainda em 2010, retirando-se as mesmas do levantamento de 2011.

- NF's relacionadas às fls. 182, 185, 186, 187, 192, 197, 198, 204, 205 e 207, possuem assinatura de data de recebimento, no conhecimento de transporte, em dezembro/10, por este motivo também foram retiradas do levantamento.

- Planilha com observações analíticas deste levantamento das notas fiscais, está em CD/DVD anexo, com o nome de "NFE_2010 REGISTRADAS EM 2011.xlsx".

Quanto ao cômputo em duplicidade de notas fiscais consideradas omissas no arquivo SPED entregue pela autuada, incluídas mediante digitação, relacionadas às fls. 209 a 246, a alegação é pertinente. Procedeu-se às exclusões.

Sobre a "indicação incorreta do CFOP relativo à nota fiscal n. 3229", que trataria de operação de saída, com entrega de carta de correção ao Fisco, a empresa

destinatária da nota fiscal foi demandada (vide em CD/DVD anexo, arquivo “EMAIL CONTABILIDADE FERDIL.pdf”) a apresentar documentação que confirmasse a alegação. Juntou-se, também, o registro da NFe no livro de registro de entrada da FERDIL (vide arquivo “LRE_FERDIL_11_2011.pdf”, em CD/DVD anexo), comprovando a alegação. Foi alterada a natureza da operação para “saídas”.

Assim, o valor do crédito tributário foi reformulado, conforme abaixo:

(...)

No tocante às perdas alegadas, os Impugnantes colacionaram aos autos os seguintes documentos com intuito de que as informações neles contidas sejam reconhecidas na apuração realizada:

- contrato de compra e venda firmado pela Autuada com a Petrobras (fls. 253/265);
- correspondência eletrônica da Petrobras para a Autuada, datada de 17/01/17, na qual consta a informação de que *“o coque verde de petróleo comercializado pela Petrobras Distribuidora apresenta umidade variável, sendo que usualmente ele é pesado e expedido na faixa de 3% (três por cento) a 11% (onze por cento)”* - fls. 286;
- fichas contendo indicações dos clientes da Autuada acerca dos produtos a serem adquiridos desta. Consta em tais fichas que a umidade do coque deve ser reduzida a 0,3%, para um dos clientes, ou a menos 1% (um por cento) para o outro cliente, documentos datados de junho de 2011; agosto de 2015 e agosto a novembro de 2016 (fls. 379/411);
- Certificado de Ensaio emitidos pela Petrobras sobre coque verde petróleo – fls. 287/374;
- cópias de Ordem de Produção emitidas pela Autuada (fls. 412/501);
- laudo técnico “Processo Produtivo de Moagem e Secagem de coque verde de petróleo (CVP) da LS Metais Ltda” (fls. 266/284);
- Relatórios de Ensaio, emitidos pelo SENAI e realizados em 2016 (umidade do coque antes do beneficiamento) - fls. 376/378.

Relatam os Impugnantes que os certificados de ensaio emitidos pela Petrobras comprovam a umidade do coque bruto em valor sempre superior a 5% (cinco por cento). E os pedidos e especificações técnicas dos clientes comprovam a necessidade de umidade sempre inferior a 1% (um por cento) no produto beneficiado. E alega a Defesa que, fechando o ciclo de comprovação, o relatório de análise de umidade presente no controle de ordem de produção indica o teor reduzido de umidade do produto após o processo de beneficiamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também foram apresentadas pela Autuada, antes da lavratura do Auto de Infração - AI, as informações sobre a mercadoria comercializada/beneficiada constantes às fls. 12/15, referentes as perdas alegadas:

Correspondência recebida pelo Fisco em 13/04/16:

- no processo de beneficiamento, o coque é seco em um secador rotativo e depois britado, moído e peneirado;

- as perdas no processo dependem da umidade contida na matéria-prima que recebe da BR Distribuidora, sendo esta umidade variável, por exemplo, na época da seca recebe o CVP com umidade de 6% (seis por cento) a 8% (oito por cento), na época das chuvas de 8% (oito por cento) a 12% (doze por cento), e o coque é vendido com 1% (um por cento) máximo de umidade;

- outro fator importante é a perda de granulometria que os clientes exigem, ou seja, quanto menor o tamanho da partícula, mais perda ocorrerá no processo de britagem;

- controla as perdas pela diminuição da umidade da seguinte forma: mede a umidade do produto no momento do recebimento da matéria-prima e quando o produto já está acabado, a diferença entre essas medidas é a perda relativa ao processo de secagem do produto;

- além da citada perda, há as perdas na britagem/moagem, já que os finos vão para o filtro de manga e parte pequena entra em suspensão na atmosfera;

- as perdas anuais variam em torno de 8% (oito por cento), mas, por exemplo, dependendo da quantidade de chuva em um ano, esse dado pode alterar.

Correspondência datada de 10/05/16:

- por meio do citado documento, os Impugnantes apresentam discriminadas as toneladas de coque de petróleo revendidas e beneficiadas;

- no tocante ao coque de petróleo que é beneficiado no estabelecimento autuado, a Autuada informou, na ocasião, as seguintes quantidades de perdas (em toneladas) para os exercícios autuados:

exercícios	perda (ton.)	% perda
2011	317,64	4%
2012	674,80	4,54%
2013	1.509,30	7,62%
2014	1.594,07	8,98%
2015	1.166,73	6,84%

Após o Despacho Interlocutório exarado pela Assessoria do CC/MG, os Autuados colacionaram aos autos o “Laudo Técnico” de fls. 702/741, sustentando que nele foram identificadas as causas das quebras de massas ocorridas durante o processo de carregamento, transporte, processamento e comercialização do coque verde de petróleo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação tributária (IRPJ e CSLL) admite que ocorram no processo produtivo quebras ou perdas de estoque, como é o caso dos resíduos de matéria-prima, evaporação de produtos químicos, dentre outros. Nesses casos, os valores relativos a quebras ou perdas serão agregados ao custo de produção, sempre que inerentes ao processo produtivo, e serão lançados como despesas ao resultado do período, se forem eventuais ou por outras causas não relacionadas à produção.

E, como ressalta a Fiscalização, em razão das características próprias de cada produto, inexistente na legislação tributária mineira um índice de perda (quebra) previamente fixado.

Nesse sentido, é que se recomenda aos Contribuintes, como consta em várias respostas de Consultas de Contribuintes exaradas pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, que se obtenha um laudo técnico (junto a órgão idôneo) e, posteriormente, submeta-o à apreciação do Fisco, para estabelecer o percentual médio de perdas.

Salienta-se que a perda considerada normal e compatível com o laudo técnico apresentado e aprovado pelo Fisco não enseja o estorno do crédito do imposto, bem como, no que interessa à presente contenda, fundamentará o ajuste do estoque de acordo com esse percentual de perda ocorrida.

Como bem destaca a Fiscalização, quanto às perdas, o ônus probatório é, sim, do contribuinte, devendo ele comprovar a natureza e o montante das perdas por meio de documentos hábeis que contenham **a descrição dos fatos que originaram a perda e o seu montante**, conforme se infere dos fundamentos constantes da seguinte resposta de Consulta de Contribuintes:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 282/2009

(MG de 27/11/2009)

PTA Nº : 16.000268810-19

CONSULENTE : Cooperativa dos Agricultores da Região de Orlândia – CAROL

ORIGEM : Uberaba – MG

ICMS – GRÃOS – QUEBRA TÉCNICA – ESTORNO DE CRÉDITO – DIFERIMENTO – É considerada normal a QUEBRA de peso de mercadoria que esteja de acordo com o laudo técnico apresentado ao Fisco, não ensejando o estorno de crédito apropriado pelo estabelecimento nem tornando obrigatório o recolhimento do imposto, na hipótese de aquisição com diferimento, observado o disposto no inciso V, art. 71 e inciso II, art. 15, ambos do RICMS/02.

(...)

RESPOSTA:

1 – De início, é necessário esclarecer que em razão das características próprias de cada produto, inexistente na legislação tributária mineira um índice

de perda (QUEBRA) previamente fixado. Assim sendo, a exemplo dos critérios estabelecidos pela CONAB, é recomendável que a Consulente, para estabelecer o percentual médio de QUEBRA natural no peso dos grãos, obtenha um laudo técnico (junto a órgão idôneo) e, posteriormente, submeta-o à apreciação do Fisco.

Convém destacar que, em se tratando de grãos, a QUEBRA natural tecnicamente considerada dentro dos limites aprovados pelo Fisco não ensejará o estorno do crédito. Nos casos em que a QUEBRA for superior ao aprovado, o imposto creditado deverá ser estornado na proporção do excesso constatado em relação ao laudo, por força do art. 71, V, RICMS/02.

Posto isso, cabe ressaltar que na entrada da mercadoria no estabelecimento, a Consulente deve proceder a sua pesagem e emitir nota fiscal de entrada com peso e valor real da operação. Por ocasião da sua devolução, deve ser emitida nota fiscal para o depositante com o valor e quantidade da mercadoria, correspondentes àqueles atribuídos no momento da entrada no estabelecimento. As informações relativas à QUEBRA deverão constar do campo “informações complementares” da nota fiscal.

2 a 5 e 7 – No caso de mercadoria própria, para regularização do estoque existente, a Consulente deverá emitir nota fiscal correspondente ao percentual relativo à baixa, adotando o CFOP 5.927, que alcança os registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias.

Caso ocorra um percentual de QUEBRA superior ao aprovado pelo Fisco deverá ser estornado o crédito aproveitado em relação à diferença verificada para a mercadoria adquirida com tributação e adotado o procedimento previsto no art. 15, inciso II do RICMS/02, no caso de mercadoria adquirida com o imposto diferido.

Neste sentido, vale reproduzir parte da Consulta de Contribuinte nº 15/2001 que dispõe da seguinte forma:

“Para melhor compreensão, exemplificativamente, expomos duas situações em que o percentual de QUEBRA indicado pelo laudo técnico aprovado é de 0,01%:

1ª - a empresa apurou um percentual de QUEBRA de 0,01%, neste caso, não haverá estorno proporcional do crédito de ICMS, não se falando em recolhimento do

imposto diferido. Emite-se nota fiscal para baixa de estoque;

2ª - a empresa apurou um percentual de QUEBRA de 0,02%, sendo aprovado pelo Fisco a QUEBRA de 0,01%. Neste caso, estorna-se proporcionalmente o crédito apropriado do ICMS relativo à diferença de 0,01%, e para a mercadoria adquirida com diferimento deverá recolher o imposto diferido relativo a essa diferença. Emite-se uma única nota fiscal que servirá para o estorno do crédito (0,01%) ou recolhimento do imposto diferido (0,01%) e para baixa do estoque total (0,02%).”

A perda considerada normal e compatível com o laudo técnico apresentado não enseja o estorno do crédito bem como o recolhimento do imposto relativo ao diferimento.

6 – Sim. Neste caso deverá ser efetuado o estorno do valor correspondente ao crédito presumido na proporção da perda ocorrida que não esteja alcançada pelo laudo técnico apresentado e aprovado pelo Fisco. Nessa hipótese o valor repassado ao produtor rural não é possível de correção.

DOLT/SUTRI/SEF, 25 de novembro de 2009. (Grifos acrescidos).

Dessa forma, constata-se que é dever do contribuinte comprovar a natureza e o montante das perdas por meio de documentos hábeis que contenham a descrição dos fatos que originaram a quebra ou a perda e o seu montante.

Como se percebe, as variáveis existentes nos processos produtivos dos contribuintes não representam empecilhos para a escrituração correta das perdas ocorridas e dos registros a elas relacionados, podendo as empresas, inclusive, apurar as perdas por meio de seus controles internos de produção para cada lote levado à industrialização, se for o caso, e com base nesses controles, ainda que por amostragem, apurar um índice de perda que englobe as variáveis constantes em seu processo produtivo.

Até mesmo porque o controle dos elementos ou dados que permitam quantificar as perdas, é de fundamental importância para as empresas que desenvolvem processos industriais, além das obrigações tributárias a elas inerentes, em razão de propiciar o conhecimento do quanto essa perda representa no custo do produto.

Em síntese, os Impugnantes buscam demonstrar, com a documentação colacionada aos autos, que a diferença apurada pelo Fisco, que culminou com a conclusão de saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal, refere-se a perdas ocorridas no processo de beneficiamento do coque de petróleo, com a supressão da umidade “secagem do produto” (recebe da Petrobras o produto com umidade de 3% (três por cento) a 11% (onze por cento) e o beneficia de modo que a umidade resulte

em menos de 1% (um por cento), conforme especificação dos clientes), à britagem/moagem (emanação de particulados).

Também sustentam que no “Laudo Técnico” de fls. 763/802 foram identificadas as causas das quebras de massas ocorridas durante o processo de carregamento, transporte, processamento e comercialização do coque verde de petróleo.

Com efeito, constata-se que não há qualquer tipo de controle da umidade do produto quando da entrada dele no estabelecimento autuado (vide informação da Impugnante às fls. 519 dos autos, em resposta à intimação fiscal - questionamento do Fisco constante às fls. 505 “*informar se há, no recebimento dos produtos - coque, controle das características dos produtos recebidos, **em especial a umidade** ...*”), não obstante ter constado em várias passagens das falas da Defesa que este controle existia, também constou menção no primeiro “laudo pericial” de uma suposta avaliação dos estoques de coque na entrada do produto no pátio para beneficiamento, contudo, não se verifica a documentação acostada aos autos comprovação dessa informação para o período autuado.

Quanto aos Certificados de Ensaio emitidos pela Petrobras sobre coque verde petróleo (fls. 287/374), nos quais constam características referentes à amostragem do coque verde de petróleo (medição de umidade, matéria-volátil, cinzas, enxofre total, carbono fixo calculado, poder calorífico superior), verifica-se que esses documentos não se vinculam com as entradas do produto no estabelecimento autuado, como restou consignado pelos Impugnantes “*trata-se de análises esporádicas, sem vinculação com entradas específicas de mercadorias*”.

Da mesma forma, os Relatórios de Ensaio de fls. 376/378, emitidos pelo SENAI, datados de 12 e 19 de agosto de 2016, não se vinculam a entrada da mercadoria no período autuado (nestes autos o exercício autuado é de 2011).

Já os documentos denominados “Ordem de Produção” (fls. 412/501), emitidos pela Autuada, constata-se que eles não demonstram a efetiva perda de massa em razão do beneficiamento do produto, uma vez que apenas apresentam a medição da umidade do produto já beneficiado, não havendo demonstração específica da quantidade e umidade inicial da matéria-prima para que se pudesse chegar ao percentual de perda em razão do beneficiamento efetuado.

No tocante às fichas contendo indicações dos clientes da Autuada acerca dos produtos a serem adquiridos desta (fls. 379/411), percebe-se que em tais fichas consta especificação de que a umidade do coque deve ser reduzida a menos de 0,3%, para um dos clientes, ou a menos 1% (um por cento) para o outro cliente, documentos datados de junho de 2011 (única referente ao período autuado); agosto de 2015 e agosto a novembro de 2016.

Lado outro, consta em correspondência eletrônica enviada pela Petrobras para a Autuada, datada de 17/01/17, a informação de que “o coque verde de petróleo comercializado pela Petrobras Distribuidora apresenta umidade variável, sendo que usualmente ele é pesado e expedido na faixa de 3% (três por cento) a 11% (onze por cento)” - fls. 286.

Entretanto, como não há qualquer levantamento acerca da umidade do produto quando da entrada dele no estabelecimento autuado, como já falado, não há como se aferir um percentual exato de perdas no processo produtivo, conclusão que se chegou também no laudo acostado aos autos pelos Impugnantes às fls. 266/284, conforme se verá a seguir.

Registra-se que a falta desta informação prejudica o exame da questão relativa à perda no processo produtivo, tendo em vista que as perdas no processo dependem da efetiva umidade contida na matéria-prima que a empresa recebe da BR Distribuidora em comparação com a umidade imposta pelos clientes quando da saída da mercadoria. .

Destaca-se, ainda, os seguintes excertos das manifestações fiscais sobre a discussão posta:

f.4) A não aceitação da declaração de perdas apresentada, assinada pelo Diretor da empresa (fls. 14 e 15 do PTA), não decorre, nem de longe, de imputar inidoneidade ao signatário. Mesmo tendo sido prestada de boa-fé, não há parâmetros e/ou documentos que possibilitem aferir a correção dos índices apresentados, além da falta de exatidão e confiabilidade dos dados, conforme explicitou-se no “Relatório Fiscal” (fls. 27 do PTA): (...)

Em resumo, a não aceitação se deu por falta de embasamento técnico para os números apresentados. Também não há, nos documentos apresentados, nenhuma quantificação específica sobre as perdas por desidratação ou por moagem (particulados), fazendo crer, estas últimas, serem irrelevantes, especialmente ao verificarmos que, no contrato de aquisição firmado com a Petrobrás, 75% do compromisso de aquisição já é de coque com granulometria máxima de 25 mm, ou seja, elas seriam irrelevantes no processo (fls. 254). Isto se confirma no pretenso laudo apresentado.

(...)

Por fim, se mostra mera tergiversação protelatória, assim como os demais argumentos, clamar por infração ao art. 148 do CTN, alegando que “desconsiderou o Fisco a escrita fiscal e contábil da Impugnante”. A escrita fiscal foi a fonte dos levantamentos e a contábil, como já demonstramos, não se presta a alterar a fiscal, efetivadas conforme normas legais distintas que as regem.

A citação ao Acórdão 21.014/13/3^a, se refere a situação diversa, onde naquele caso o Autuado havia escriturado regularmente as perdas, proporcionando, por isto mesmo, elementos confiáveis para se determinar eventual percentual de perdas, o que aqui não ocorre. Além deste fato, o produto (álcool), varia

conforme a temperatura e, naquele caso todo o estoque estava submetido a estas variações. Neste caso, nem toda a mercadoria da Autuada é submetida a beneficiamento, pode estar sujeito a ganhos de massa (estoques a céu aberto) e, repita-se, houve descumprimento integral da legislação tributária. Enfim, a citada decisão não acoberta, de forma alguma a pretensão dos Impugnantes em desqualificar o levantamento.

Quanto ao citado laudo apresentado pela Defesa (fls. 226/284), constata-se que ele descreve a planta industrial da empresa autuada, menciona quem são os clientes da Autuada, traz informações (descrição e aplicação) sobre a matéria-prima adquirida pela Autuada (conforme informações constantes do site <http://www.br.com.br/pc/produtos-e-servicos/para-industrias/coqueverdedepetroleo>), descreve o processo de beneficiamento do coque de petróleo efetuado no estabelecimento autuado. Consta, ainda, menção às informações já destacadas acima, no sentido de que o coque de petróleo é recebido pela Autuada com umidade de 3% (três por cento) a 11% (onze por cento) que é reduzida a percentual inferior a 1% (um por cento). Diz que o coque é reduzido para se chegar a frações granulométricas de valores de 0 a 2 mm, 0 a 3 mm ou 0 a 4 mm, para concluir que as perdas de massas que ocorrem devido ao beneficiamento do coque de petróleo são decorrentes do processo produtivo (supressão da umidade e emanação de partículas). E que é impossível determinar um valor linear para essas perdas, devido à umidade variável da matéria-prima e a exigência de granulometria variável pelos clientes da empresa autuada.

Ao final, a conclusão do laudo é de que no processo produtivo da empresa autuada há perdas e que estas podem variar no percentual de 3% (três por cento) a 9% (nove por cento) da “massa inicial”, **embora sejam necessárias análises complementares para se apurar um valor médio para referidas perdas.**

Destaca-se que o mencionado laudo reporta-se aos Certificados emitidos pela Petrobras, FISQ – Ficha de Informação de Segurança do Produto, Especificações dos Clientes, ordens de produção, já mencionados anteriormente.

Como se vê das informações constantes do referido laudo, muitas delas repetições das informações que já constavam dos autos, não se verificam elementos capazes de quantificar as perdas no processo produtivo da Autuada, como bem destaca a Fiscalização:

Com a devida vênia e respeito ao profissional responsável pela elaboração do referido laudo, o que se vê é uma tautológica repetição das afirmações óbvias que, a perda da umidade e moagem provocam perdas de matéria prima. Não há qualquer demonstração de cálculos sobre perdas, seja por umidade ou por moagem, nem apresentação de critérios para estabelecimento de média que permita estabelecer uma margem adequada e aceitável para estas, permitindo ao Fisco aferir e à Autuada proceder aos ajustes legais dos estoques, tanto assim que o

penúltimo parágrafo do item 6 – Conclusão (fls. 552), informa ser “impossível determinar um valor linear para estas perdas”.

Estabelece, de forma rudimentar e não demonstrada, que as perdas, como já citado e repete-se, “podem variar de 3 a 9%”. Não há nem mesmo informação precisa sobre a que, efetivamente, se refere os percentuais (todo o estoque? Matéria prima levada a processo?). Entende-se que tal laudo não esclarece e nem permite aferir, fundamentadamente, o volume de perdas ocorridas. É impreciso informando uma perda entre 3% e 9% sobre um volume não claramente definido.

Também foi colacionado aos autos, pelos Impugnantes, o laudo de fls. 702/741. Sustentam os Impugnantes que nele foram identificadas as causas das quebras de massas ocorridas durante o processo de carregamento, transporte, processamento e comercialização do coque verde de petróleo.

Em apertada síntese, noticia o citado laudo que:

- não há autorização de implantação de processos de controles da umidade do produto na origem do produto (REGAP). E, por imposição do fornecedor, o coque é carregado em condições de umidade tal como produzido e estocado, sendo transportado por caminhões caçamba (com escoamento de água livre logo após o carregamento na REGAP e durante o transporte até a empresa);

- quando do registro da entrada do produto no estabelecimento autuado, há identificação, além do número da nota fiscal, dos respectivos pesos e horários de chegada, placa do veículo;

- no recebimento do material pela LS Metais, repete-se a pesagem, determina-se a umidade de todas as cargas, para efeito de controle da massa de coque efetivamente recebida;

- durante o transporte da cidade de Betim (localização do fornecedor) até a LS Metais, perde-se uma parte da água livre, restando uma umidade que torna obrigatória uma secagem do coque antes de seu processamento (secagem primária, escoamento natural);

- após, o material é empilhado com o uso de pás carregadeiras, com a formação de pilhas cujo volume é limitado à capacidade de estocagem dos galpões ou de operação das carregadeiras;

- após esta etapa inicial, e de acordo com as condições climáticas, o material é empilhado novamente em área externa do galpão com o fim de uma segunda etapa de secagem (uso luz solar);

- a seguir, o material é retomado por pás carregadeiras para processo de cominuição (preparação da granulometria conforme especificação do mercado).

São apresentados às fls.714 gráficos contendo análise de granulometria e de umidade de amostra do coque:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- fluxograma esquemático de processamento do coque e fotos do processo de beneficiamento do material;

- sobre o carregamento e pesagem final do produto, informa que o produto gerado na planta de beneficiamento é estocado com o uso de correias transportadoras, num silo no qual são carregados os caminhões destinados ao mercado consumidor. E, por conta da baixa umidade e da granulometria relativamente fina e para facilitar o seu descarregamento nas unidades industriais de destino, os caminhões usados são do tipo silo (cebolões pressurizados);

- na saída do produto, os caminhões são pesados na mesma balança rodoviária usada na chegada do material úmido;

- a LS processa, atualmente, cerca de 2.500 toneladas/mês de coque;

- às fls. 714/715 constam gráficos com análises da granulometria e umidade do produto final;

- às fls. 719 é colacionado aos autos demonstrativo contendo “exemplo de registros de entrada de coque na LS Metais – junho/2016”, apresentando a diferença entre o peso constante da nota fiscal emitida pela REGAP e o peso aferido na entrada do material no estabelecimento autuado, no mês de junho de 2017, concluindo que “ocorre uma quebra de água durante o período de transporte que, em média, dura 4 horas”;

- traz as figuras 02 e 03 de fls. 720 e sustenta que, conforme os dados dos controles da umidade das cargas recebidas no período de 03 (três meses), no caso abril, maio e junho de 2016 e agosto e julho de 2017, um valor médio de 10% (dez por cento) pode ser definido como referência de quebra já existente nesta etapa do processo. Reitera que no documento fiscal de origem consta um peso que inclui uma taxa de umidade maior que aquela registrada na balança da LS, posto que parte da água é drenada durante a viagem;

- argui que os dados da citada figura 03 de fls. 720 permitem calcular um valor médio da umidade de 9,66% se consideradas as 50 cargas recebidas durante o mês de julho de 2017. E para as 101 cargas recebidas no mês de agosto de 2017, a umidade média foi de 9,41%. Explica que “a variação da umidade na origem da carga deve-se provavelmente ao tempo de estocagem do material na REGAP, antes do carregamento dos caminhões”;

- quanto ao “comparativo da umidade na REGAP x LS Metais”, informa que não há como comparar estes dados visto que na REGAP não se permite a medição da umidade;

- no tocante à “comparação entre valores obtidos na pesagem de entrada e saída na LS”, registra que não se pode comparar o montante do material de entrada e saída posto que durante o processamento do coque há eliminação, praticamente, total da água (ou seja, na chegada do coque registra-se, em média, 10% (dez por cento) de umidade, podendo atingir até 15% (quinze por cento) (tal qual figura 02), e o coque processado tem que apresentar, por imposição do mercado consumidor, uma umidade máxima de 1,0% (um por cento). Conclui, assim, que o balanço de massas deve ser

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizado com referência à “base seca”, sem negligência das quebras inerentes à manipulação e movimentação de material sólido a granel;

- sustenta que nesse “balanço de massas” de entrada e saída, tem-se uma expectativa de quebra correspondente àquela da umidade, ou seja, **em média 10% (dez por cento)**;

- menciona a ocorrência de outras perdas menos relevantes, além da perda de umidade (esta de maior relevância): aderência do coque no fundo e paredes das carrocerias (“não há levantamentos dessas perdas, mas elas podem chegar até 0,5% da carga”); movimentação da carga no pátio de estocagem, secagem durante a secagem do material no pátio; quebras decorrentes do carregamento dos finos para as canaletas de drenagem pluvial e tanques de contenção; quebras decorrentes da ação dos ventos e ou nas unidades de filtragem; quebras decorrentes do transporte do material nas correias transportadoras e pontos de transferência do produto final; quebras de finos nos sistemas de filtragem, dentre outras.

Nas considerações finais constantes do referido laudo, há menção que as quebras nele registradas são justificáveis e, a rigor, inerentes às operações de movimentação de cargas a granel. E que, em outros termos, não há que se debitar as quebras a razões de outra ordem que não aquelas de cunho estritamente operacional, nas condições em que se processa o coque atualmente. **Assevera-se, no citado laudo, que a principal causa mensurável de queda de peso decorre da diferença de umidade entre a origem e o destino final, ou seja, a perda de água durante o transporte e durante o processamento do produto, visto que o coque é recebido com uma umidade normalmente da ordem de 10% (dez por cento) e depois de processado deve ser comercializado com umidade inferior a 1% (um por cento).**

Sobre o laudo em epígrafe, deixou consignado a Fiscalização:

III. A Autuada apresenta novo laudo (fls. 702/741), do qual se destaca alguns pontos a saber:

a) No item 5.1 – Comparação entre valores obtidos na pesagem na REGAP x LS METAIS (fls. 718), há a afirmação que “o gerenciamento das cargas pela LS Metais faz-se segundo os resultados gerados na balança da REGAP e na sua balança de entrada”. Contraditoriamente, ao responder intimação anterior sobre a existência de algum controle no recebimento dos produtos (vide item específico da intimação às fls. 508), respondeu que “cabe esclarecer que a Petrobrás é basicamente a única fornecedora de coque verde de petróleo no mercado nacional, **não havendo qualquer controle de qualidade na entrada**” (g.n.) e que “o controle só se dá após o beneficiamento (4º parágrafo, fls. 520).

(...)

b) Ainda, no referido quadro (fls. 719), informa que há percentual médio de umidade nas entradas de 9,91% sem apresentar qualquer comprovação da veracidade

dos dados. Além de contraditório com a afirmativa anterior de inexistência de qualquer controle na entrada dos produtos, conforme declarado anteriormente (4º parágrafo, fls. 520), apurou-se a média aritmética da umidade da matéria prima consignada nos certificados de ensaio apresentados (fls. 287 a 374), que é de 7,29%, portanto, menor que a descrita no referido quadro e próxima à consignada no “Ensaio de Umidade” apresentado às fls. 709, que é de 7,25%.

c) Da mesma forma, apoiando-se em análise de gráficos (fls. 720), cuja origem de dados não é apresentada e se refere a lapso temporal diferente dos exercícios objeto do trabalho, impedindo qualquer análise sobre a veracidade e vinculação dos mesmos com a realidade do processo da empresa, o signatário do laudo chega à conclusão de que “tem-se uma expectativa de quebra correspondente àquela umidade, ou seja, em média de 10% (dez por cento), às fls. 721, final”.

Constata-se que o referido laudo não se apoia em qualquer amostragem ou análise específica do processo, nem mesmo em documentação idônea e insuspeita, contemporânea aos levantamentos, para chegar a tais afirmativas. Não há qualquer menção sobre os produtos que são revendidos sem qualquer beneficiamento, ou seja, não sujeitos a qualquer eventual perda e, mais que isto, sujeitos a eventuais ganhos, uma vez que ficam estocados a céu aberto (vide fotos fls. 707 e 708). Confronta os percentuais que foram declarados pela própria Autuada (vide quadro às fls. 14) e, vai de encontro ao laudo anterior, que afirmava haver uma perda que poderia variar de 3 a 9% (último parágrafo, fls. 279).

Com a devida vênia e respeito ao profissional que elaborou o novo laudo, conclui-se que, até o momento da lavratura desta manifestação, a empresa, mesmo autuada, não se movimentou no sentido de regularizar seus procedimentos, não apresentando, também, nenhum laudo que sustentasse suas alegações e permitisse estabelecer um nível adequado de perdas, inclusive para aferição das operações nos exercícios posteriores aos que são objeto do trabalho, uma vez que os dois apresentados não trazem dados objetivos e probatórios de aferição da produção de um determinado período, com vinculações entre o coque “in natura”, seu teor médio de umidade e o “coque beneficiado”, em suas diversas granularidades, seus teores de umidade e, também, da aferição do impacto entre o teor de umidade do coque “in natura” recebido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e o que foi revendido, com as respectivas documentações de controle destes parâmetros.

(...)

Como relata a Fiscalização, no referido laudo consta que há um controle da umidade e quantidade do coque de petróleo na entrada do produto no estabelecimento autuado. Contudo, como já mencionado, os Impugnantes, em resposta à intimação fiscal, relataram que esse controle não existia no período autuado, como também não se verifica referidos controles na documentação acostada aos autos pela Defesa ao longo da tramitação deste processo.

Destaca-se que às fls. 719 dos autos consta no referido laudo um demonstrativo contendo **“exemplo de registros de entrada de coque na LS Metais – junho/2016”**, apresentando a diferença entre o peso constante da nota fiscal emitida pela REGAP e o peso aferido do produto na entrada do material no estabelecimento autuado, no mês de junho de 2017, concluindo que “ocorre uma quebra de água durante o período de transporte que, em média, dura 4 horas”. Entretanto, além dessas informações não se referirem ao período autuado, são análises de apenas um mês, cujos supostos controles internos sequer foram apresentados ao Fisco para análise.

Destaca-se que foram colacionados aos autos (fls. 731), anexos ao laudo em epígrafe, denominado de “Anexo 4.1 – Controle de pesagem” um ticket de pesagem, e “Anexo 4.2 Ticket de controle de umidade de entrada na LS Metais”, datados de 06/07/17 e 20/07/17, respectivamente, os quais não se referem ao período autuado, bem como não se tratam de tipos de controles internos apresentados à Autuada ao Fisco durante a ação fiscal e também não constam dentre os documentos acostados aos autos.

Quanto às figuras 02 e 03 de fls. 720, que se referem aos supostos controles de umidade das cargas recebidas (período abril a maio de 2016 e agosto e julho de 2017), pelas quais se sustenta no laudo uma perda no percentual de 10% (dez por cento) do material, verifica-se que consta que foram efetuadas análises em amostras de cargas de apenas 05 meses, que não se referem ao período autuado, bem como não foram colacionados aos autos os supostos controles internos relativos às 151 cargas da mercadoria que embasaram tal apuração.

Ademais, a conclusão do percentual de perdas constantes do laudo em exame (no percentual de 10%) não guarda relação com as perdas registradas nos livros de Registro de Produção e Estoque da Autuada, exercícios de 2012 e seguintes (fls. 816/885 do PTA nº 01.000629157-87 referente ao período autuado posterior ao exercício de 2011):

exercícios	perda (ton.)	% perda
2011	317,64	4%
2012	674,80	4,54%
2013	1.509,30	7,62%
2014	1.594,07	8,98%
2015	1.166,73	6,84%

Por meio do despacho interlocutório, a Assessoria solicitou ao contribuinte que colacionasse aos autos o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque do período autuado (exercício de 2011).

Contudo, não obstante a Impugnante alegar que referido livro já tinha sido entregue à Fiscalização, constata-se que a Fiscalização acostou às fls. 748 dos autos comunicado de encaminhamento de tais livros ao Fisco, datado de 02/06/17. Como se vê, não foi apresentado ao Fisco o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque do período autuado (exercício de 2011) e também não foi colacionado aos autos referido livro em atendimento à medida determinada pela Assessoria do CC/MG.

Destaca-se que o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – RCPE destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas, à produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias (Capítulo III do Título VI da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02).

Nesse diapasão, registra-se que os livros fiscais, revestidos das formalidades legais e devidamente escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, caso apresentados pelos Autuados, fariam prova a seu favor, nos termos do art. 226 do Código Civil (Lei nº 10.406/02), *in verbis*:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedade provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

O que se extrai do dispositivo legal supracitado é que os livros fiscais devidamente escriturados quando apresentados ao Fisco laboram como elemento de prova em favor do sujeito passivo da obrigação, dos atos e fatos neles registrados, o que não ocorreu no presente caso.

De todo o conjunto probatório da lide, trazido tanto pelo Fisco quanto pela Autuada, é certo afirmar a existência de uma quebra não apurada e formalmente demonstrada no período autuado, fato de concordância entre as partes.

Inconcebível, diante desse contexto, não considerá-la no levantamento do processo industrial sob enfoque. O descumprimento do regramento inerente à apuração da real perda, por parte do Contribuinte, não pode justificar sua desconsideração no LEQFID desenvolvido pela Fiscalização.

Depreende-se dos documentos acostados aos autos e manifestações das partes, que a perda está especialmente vinculada à queda de umidade e em menor proporção a outros fatores intrínsecos ao processo produtivo. Pelo compêndio de dados, pode-se verificar a existência de uma variação de umidade média aceitável para o caso

em discussão, com base nos dados alhures apresentados e detidamente analisados pelos especialistas.

Assim, considerando os fatos até então debatidos, deve ainda ser reformulado o levantamento fiscal para que se aplique o percentual de 6% (seis por cento) relativo à quebra no processo de produção, uma vez dentro de uma média aceitável e compatível com os dados trazidos aos autos.

No tocante à alegação da Defesa de que é incabível a suposição do Fisco de que sua fornecedora (Petrobras) tenha remetido à Autuada produtos sem acobertamento fiscal, vale dizer que tal alegação não tem o condão de afastar a acusação fiscal, até porque a acusação fiscal somente se refere à saída de mercadoria sem acobertamento fiscal, não havendo qualquer acusação fiscal de aquisição de mercadoria sem nota fiscal.

Diante do exposto, correta a acusação fiscal e as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, observados os ajustes necessários e acima declinados.

A Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da saída sem acobertamento fiscal.

Portanto, constata-se que a referida Multa Isolada foi exigida em valor inferior ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente (limite máximo das penalidades previstas no art. 55, da Lei nº 6.763/75, conforme novel § 2º do referido artigo, redação dada pela Lei nº 22.796, de 28 de dezembro de 2017), não sendo o caso de se aplicar a retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Procedente também é a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio-administrador da empresa autuada, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6763/75

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

O Coobrigado responde pelo crédito tributário proporcionalmente em relação aos fatos geradores ocorridos no período em que figurou como sócio-administrador da sociedade.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária ao referido Coobrigado, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando das saídas de mercadorias sem documentação fiscal com intuito de suprimir o imposto devido.

Induidoso que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a irregularidade em exame caracteriza a intenção de fraudar a Fiscalização mineira.

Assim, resta clara a gestão fraudulenta do Coobrigado com intuito de lesar o Erário Estadual.

No caso do presente processo, há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo correta, portanto, a inclusão na sujeição passiva do Coobrigado com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do CTN, conforme devidamente capitulado e fundamentado no Auto de Infração.

Registra-se, por oportuno, que a responsabilidade solidária das pessoas arroladas no Auto de Infração está prescrita na Lei nº 6.763/75, em conformidade com os requisitos do CTN.

Por seu turno, os Impugnantes não trouxeram aos autos provas capazes de desconstituir a acusação posta.

Assim, restou caracterizada a infringência à legislação tributária e demonstrados os valores a serem exigidos, com a correta formalização do crédito tributário e não tendo os Impugnantes apresentado prova capaz de elidir o feito fiscal legítimo é o lançamento, observadas as adequações acima dispostas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que a reconhecia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscalização às fls. 626/630 e, também, para que se aplique o percentual de perda de 6% (seis por cento) relativo à quebra no processo de produção. Pela Impugnante L S Metais Comércio Indústria e Representações Ltda, sustentou oralmente o Dr. Ismail Antônio Vieira Salles e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 07 de março de 2018.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

T
CC/IMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.888/18/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000628549-74	
Impugnação:	40.010142906-85, 40.010142907-66 (Coob.)	
Impugnante:	L S Metais Comércio Indústria e Representações Ltda IE: 180566833.02-84 Lincoln Silva Salvador de Oliveira (Coob.) CPF: 250.731.416-87	
Proc. S. Passivo:	Ismail Antônio Vieira Salles/Outro(s)	
Origem:	DF/Barbacena	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre unicamente do reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco Estadual, consoante os fundamentos a seguir expostos.

Quanto à exceção substancial indireta de mérito da decadência do direito de lançar, para as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da contribuinte, entendo que deva ser aplicado o § 4º do art.150 do CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 03/11/11, pois a data de recebimento de intimação do AIAF foi 03/11/16.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Em contraponto, existe a regra geral do art.173, I, do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/2007, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTOU OU NÃO CARACTERIZANDO

A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)" TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art.173, inciso I, do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o **Recurso Especial n.182.241 - SP (1998/0052800-8)**, *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTOS SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI,

PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEGUINTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º; "). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTO A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87). (GRIFO NOSSO)

Em decisão de 19/10/2010, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art.173, I, do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E

LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART.173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: “A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR.”

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.

“ [...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O §4º DO ART.150 DO CTN” (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN.

NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CTN.

AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 03/11/11, deve levar em consideração o disposto no art.150, §4º, do CTN.

Até mesmo porque havendo apenas recolhimento a menor de ICMS, devido à desconsideração pela Fiscalização Fazendária das perdas normais peculiares ao processo produtivo da Autuada, em que pende dúvida razoável, oriunda dos percentuais variáveis de umidade no coque verde, a ponto de se gerar diferenças significativas de peso do produto entre os registros de entrada e de saída; não existiria, portanto, inexatidão ou omissão grave, a ponto de consistir em irregularidade do cumprimento de obrigações acessórias pelo contribuinte. Assim, resta inaplicável o art.149, inciso V, do CTN à espécie.

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo contribuinte.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação

do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art.173 do CTN.

Com o escopo de robustecer a convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

“(…)No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça um conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (*vide* Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a *decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.*

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “débito declarado” em contraposição à expressão “débito

apurado” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênua, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.” (sem destaques no original)

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais, atinentes ao período anterior ao dia 03/11/11, pois a data de recebimento de intimação do AIAF foi 03/11/16, estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário recolhido a menor.

Sala das Sessões, 07 de março de 2018.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro