

Acórdão: 18.193/07/3<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010108194.36  
Impugnante: Ricafé Armazéns Gerais Ltda.  
Proc. S. Passivo: Paula de Abreu Machado Derzi/Outro (s)  
PTA/AS: 01.000140155.26  
Inscrição Estadual: 707.408988.00-00  
Origem: DF/Varginha

**EMENTA**

**NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – INDUSTRIALIZAÇÃO –**  
Constatada a saída de mercadoria resultante de industrialização sob encomenda de café em grão sem emissão de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto devido sobre o valor agregado a título de industrialização, cuja base de cálculo é a prevista no inciso VII, art. 43 do RICMS/02. Incide o ICMS e não o ISSQN, quando esta se refere à transformação ou beneficiamento de mercadoria em uma etapa da cadeia de circulação por se tratar de operação relativa à circulação de mercadorias. Exigência de ICMS, multa isolada e multa de revalidação. No entanto, em face de dúvida consistente sobre a comprovação da efetiva industrialização efetivada e dos critérios utilizados pelo Fisco para composição da base de cálculo, cancelam-se as exigências fiscais com base no art. 112, II do CTN. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a constatação feita pelo Fisco, nos exercícios de 1999 a 2001, que a Autuada promoveu saída de mercadorias resultante da atividade de industrialização sob encomenda sem emissão de notas fiscais e destaque de ICMS, infringindo o disposto no at. 44, XIV do RICMS/96, vigente à época da exigência. O Fisco adotou como base de cálculo para fins de exigência os valores de diversas notas fiscais de serviço emitidas pela autuada no período considerado, relativas aos serviços de armazenagem prestados aos clientes.

Segundo o Fisco, a autuada, registrada como Armazém Geral, recebeu café em grão de diversos clientes e promoveu, além da armazenagem simples, atividade de transformação e beneficiamento considerados como industrialização, resultando em saída de “novo” produto sujeito à incidência do ICMS, nos termos do art. 222, II, RICMS/96.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31 a 38 contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 101 a 107.

Na primeira Manifestação Fiscal, o agente fiscal reforça seu entendimento sobre a realização da industrialização do café em grão, procurando esclarecer e detalhar a industrialização efetivada, ainda que não informada nas notas fiscais de serviço

O PTA foi apreciado pela 3ª Câmara, que em sessão realizada em 02/06/05, deliberou, à unanimidade, exarar despacho interlocutório (fl. 124) para a autuada esclarecer e detalhar a natureza dos “serviços” prestados aos clientes.

No atendimento ao interlocutório, fls. 128/132, a autuada informa os tipos de trabalho ofertados aos clientes, anexando cópias das notas fiscais de remessa dos clientes – fls. 134/193 - onde se observa o recebimento das mercadorias na forma ensacada.

O Fisco, manifestando-se sobre o interlocutório – fls. 196/202 -, reformula o crédito tributário relativamente às Notas Fiscais n.ºs. 225 e 229, reduzindo a base de cálculo.

A impugnante, em manifestação sobre a reformulação – fls. 206/210 - alega não apreciação das informações anteriormente prestadas e ataca os critérios adotados pelo Fisco para encontrar a base de cálculo, tidos como arbitrários e ofensivos aos princípios da verdade real, do contraditório e da ampla defesa. Na oportunidade reforça o pedido para nova diligência ao Fisco para esclarecimento dos critérios adotados bem como posicionamento sobre os documentos juntados.

O Fisco, em aditamento à manifestação anterior – fls. 212/217 – procura explicar os critérios adotados, informando ter adotado os mesmos critérios utilizados para lavratura do PTA 01.000140124.89 contra Rio Doce Café S/A, principal cliente da autuada. Ao mesmo tempo, rebate as alegações de ofensa aos princípios trazidos pela impugnante.

O PTA vem a julgamento novamente na 3ª Câmara, em 03/10/2006, com pedido de vista e extra pauta marcada para 14/11/2006 com 02 votos proferidos pela procedência do lançamento. Na sessão de 14/11/2006 marcou-se extra pauta para 21/11/2006, deliberando a Câmara pela expedição de novo pedido interlocutório para a autuada e diligência para o Fisco – fls. 228/231-, objetivando ainda esclarecer diversos aspectos da exigência fiscal. Face essa nova decisão da Câmara, tendo em vista o disposto no art. 6º da Portaria n.º. 04 de 16 de fevereiro de 2001 do Conselho de Contribuintes, os votos na sessão realizada em 03/10/2006 ficaram prejudicados.

A impugnante, atendendo ao interlocutório – fls. 235/237 – traz a explicação sobre o processo adotado no estabelecimento.

O Fisco, atendendo à diligência solicitada, informa os critérios adotados para encontrar a base de cálculo utilizada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A impugnante, manifestando-se sobre a diligência Fiscal, alega ter sido utilizada mera presunção, sem qualquer base legal ou fundamento técnico. Pede a nulidade do lançamento aduzindo não ter sido informada pelo Fisco, até então, a utilização da técnica de arbitramento.

O Fisco, na contestação do interlocutório, reforça seu entendimento anterior, alegando que a industrialização se fundamenta no art. 222, II, “a” e “b”, Parte Geral do RICMS/96, vigente à época. Contesta, também, a alegação de ilegitimidade da metodologia utilizada, informando ter sido utilizado o arbitramento conforme determinado pelo art. 53, Parte Geral do RICMS/96.

---

### **DECISÃO**

Cuida o caso em tela de suposta industrialização de café em grão efetivada no estabelecimento da autuada, estabelecida como armazém geral. A impugnante recebeu café em grão de diversos clientes para armazenagem e posterior retorno ao depositante. Para faturar aos clientes, emitiu notas fiscais de serviço relativo aos serviços prestados em cada mês.

No presente PTA, o Fisco toma como referência as notas fiscais de serviço emitidas, NFs 217, 220, 225, 228, 229, 231, 233, 236, 301, 337, 341 e 349 para apurar o ilícito tributário e estabelecer a base de cálculo da exigência.

Em função das irregularidades descritas no relatório anexo ao AI, resta claro que cabia ao Fisco demonstrar a efetiva industrialização realizada e conseqüente saída do produto resultante do processo de industrialização.

Como se denota no rito processual, este órgão julgador, cômico do papel a ser desempenhado e zeloso quanto à observância do devido processo legal, procurou cercar-se de esclarecimentos capazes de proporcionar maior segurança na decisão, resultando nos pedidos de diligência e interlocutórios, tudo com o fim de buscar a verdade real e a clareza nas alegações do Fisco.

É cediço que o Auto de Infração está para o processo tributário administrativo como a petição inicial está para o processo civil comum e a denúncia para o processo penal. Nesse sentido, a peça inicial de acusação deve estar munida de todos os elementos capazes de caracterizar perfeitamente a infração, o sujeito passivo e o **quantum** da exigência.

Primeiro, para possibilitar ampla defesa do acusado quanto aos aspectos técnicos e jurídicos utilizados para elaboração da exigência fiscal. Segundo, para permitir ao julgador administrativo firmar seu livre convencimento e decidir com capacidade de motivar sua decisão, ouvindo as partes.

O processo tributário administrativo não prescinde como equivocadamente se pode pensar, dos mesmos princípios informadores do direito processual comum.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E isso quem o diz é a própria Carta Maior, no art. 5º LV. No mesmo sentido e com maior amplitude, também o diz a Constituição deste Estado, nos art. 4º, § 4º e 13, § 2º. No âmbito específico do PTA, essas mesmas exigências encontram-se nos arts. 57 e 58 da CLTA.

O princípio do informalismo, garantia do administrado, não dispensa e nem prescinde da observância aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e razoabilidade. Num juízo de avaliação, diz-se que estes últimos encontram-se umbilicadamente ligados à dignidade da pessoa humana, fundamento da República.

Ademais, há muito está afastado o entendimento de que a presunção de veracidade do ato administrativo independe de prova. No âmbito do processo tributário administrativo, o agente fiscal tem o ônus de provar as alegações constitutivas do direito do Fisco. Da mesma forma, o autuado suporta o ônus de provar as alegações de sua contestação. Assim como não basta a negativa geral, também não se admite simples acusação sem prova.

No presente PTA, o Fisco anexa cópias das notas fiscais de prestação de serviço e planilhas relativas a cada um destes documentos fiscais, informando qual a industrialização realizada e base de cálculo adotada. No entanto, não explica como chegou àquelas conclusões sobre o processo de industrialização e sobre a base de cálculo adotada.

Não se discute ter havido serviços de armazenagem para cada encomendante, cobrados no final do mês. Aproveita-se o Fisco da emissão destas notas fiscais de serviço para considerar ter ocorrido a industrialização e saída desacobertada em todo o período exigido.

Os esclarecimentos solicitados pela Câmara de Julgamento nas diversas fases do processo não foram suficientemente conclusivos para fins de convencimento e aceitação das alegações do Fisco. A cada pedido da 3ª Câmara de Julgamento, o Fisco apenas declara e informa seu entendimento, sem anexar qualquer documento ou outra prova cabal do serviço praticado pela autuada.

Aliás, cabe ressaltar que o direito processual administrativo exige que todas as provas das alegações já venham juntas ao Auto de Infração, possibilitando ampla defesa ao autuado. É atitude condenável e fere o devido processo legal substantivo deixar-se para esclarecer pontos da acusação fiscal apenas na manifestação, quando se impossibilita a argumentação do autuado, constituindo-se em vantagem desleal do Fisco.

A concretização do princípio do devido processo legal lastreia um rol de garantias constitucionais voltadas para a efetividade dos processos jurisdicionais e administrativos, assegurando que todo julgamento seja realizado com a observância das regras procedimentais previamente estabelecidas, visando garantir participação equânime, justa e leal, sempre imbuída pela boa-fé e pela ética dos sujeitos processuais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se nos autos apenas afirmativas genéricas por parte do agente fiscal, sem fundamentação técnica, com conseqüente negativa do contribuinte autuado. Nesse sentido, não se acresceu laudo técnico, notas fiscais de entrada sequer se informou a forma como os produtos industrializados saíram do estabelecimento armazenador.

Observa-se pelas notas fiscais anexadas apenas pela autuada, que as mercadorias já adentraram ensacadas, não havendo demonstração inequívoca de que a autuada tenha exercido a industrialização pretendida.

Em função da sensibilidade da turma de sua composição, a 3ª Câmara, já na primeira decisão apontou a absoluta falta de clareza, solicitando interlocutórios e diligências.

O Fisco, porém, somente esclarece os critérios utilizados após solicitação da Câmara de Julgamento, quando aproveita para explicar o processo de industrialização adotado pela autuada. Ainda assim, novamente a Câmara não se sentiu convencida, solicitando novos esclarecimentos.

Resta claro que o Fisco utilizou-se de mera presunção, sem ofertar critérios técnicos razoáveis nem qualquer outra opinião capaz de comprovar suas alegações. Os critérios adotados não possuem qualquer base científica.

Assim, mesmo após as oportunidades oferecidas pela Câmara de Julgamento para esclarecimento e fundamentação das alegações, as informações prestadas pelo Fisco carecem de elementos seguros capazes de sustentar o feito fiscal. O trabalho encontra-se repleto de assertivas e negativas genéricas. Também inexistem qualquer outro elemento capaz de demonstrar, de forma inequívoca, a ocorrência da industrialização alegada e a respectiva base de cálculo.

Dessa forma, este órgão julgador administrativo, no exercício de sua competência constitucionalmente assegurada, deve ser rigoroso e imparcial quanto à observância aos princípios básicos do direito, especialmente do direito processual.

Ao agente fiscal descabe dispor do dever de exigir o tributo, imposição **ex-lege** com lastro também na Carta Maior. No entanto, não pode o Estado, para os fins de atingir essa imposição constitucional, desprezar as garantias mínimas trazidas pela própria Carta Constitucional.

Nesse sentido veja-se também o disposto na Constituição desse Estado:

Art. 4º - (...)

(...)

§ 4º - Nos processos administrativos, qualquer que seja o objeto e o procedimento, observar-se-ão, entre outros requisitos de validade, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

publicidade, o contraditório, a defesa ampla e o despacho ou a decisão motivados.

Art. 13 - A atividade de administração pública dos Poderes do Estado e a de entidade descentralizada se sujeitarão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e razoabilidade. (grifo nosso)

Portanto, apesar das inúmeras oportunidades, o Fisco não logrou êxito na demonstração de suas alegações, sendo insuficientes as informações trazidas no PTA e incapazes de formar o convencimento deste órgão julgador administrativo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do art. 112, II do CTN. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e o Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor).

**Sala das Sessões, 06/06/07.**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Presidente**

**Livio Wanderley de Oliveira**  
**Relator**