

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

Acórdão: 21.807/15/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000187445-14  
Impugnação: 40.010133783-25  
Impugnante: Max Termoplásticos Ltda.  
IE: 001000250.00-00  
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

***EMENTA***

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO E ÍNDICE TÉCNICO.** Constatado, mediante levantamento quantitativo da produção c/c aplicação de índice técnico de utilização de embalagens, que a Autuada promoveu saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante procedimento idôneo, previsto no art. 194, incisos II e VI do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, deve-se considerar o cálculo da diferença de embalagem nos exercícios de 2009 e 2010 a ser ajustado, em decorrência de erro na apuração das embalagens utilizadas nos períodos. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação, referente ao período de 01/01/08 a 13/12/12, trata das seguintes irregularidades:

- 1) saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo c/c índice técnico de consumo de embalagens;
- 2) saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, apurada mediante a constatação de entrada de recursos não comprovados em contas bancárias e pagamentos de títulos liquidados com recursos de outra empresa do grupo (Henso Industrial Ltda.);
- 3) entrega de mercadoria de fabricação própria a destinatários diversos daqueles constantes nos documentos fiscais emitidos, no período de janeiro a julho de 2008, constatada pela recusa da Autuada, após diversas intimações, em comprovar mediante documentos idôneos a efetiva entrega dos produtos aos destinatários consignados nos documentos fiscais.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas capituladas nos incisos II e V do art. 55 da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 5.604/5.627, junta os documentos de fls. 5.638/9.445 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

#### **Da Manifestação Fiscal e Reformulação do Crédito Tributário**

A Fiscalização acata, em parte, as alegações da Autuada, com a reformulação do crédito tributário (fls. 9.450/9.454), excluindo o item “3” do Auto de Infração.

Nessa ocasião, informa que o item “2” do Auto de Infração foi lançado apenas para comprovar as saídas desacobertadas apuradas mediante levantamento quantitativo, mas que não resultam em exigências individualizadas no presente lançamento (fls. 9.457).

Devidamente intimada, a Autuada promoveu o aditamento da peça de Defesa (fls. 9.457/9.473), requerendo, ao final, que o presente processo tramite em conjunto com o PTA 01.000187447-78, e ainda, que esse PTA seja julgado primeiro.

Na ocasião foram juntados os documentos de fls. 9.475/11.856.

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

A Fiscalização altera o levantamento quantitativo, com a reformulação do crédito tributário (fls. 11.859/12.026), reabrindo prazo de 10 (dez) dias para aditamento da peça impugnatória, nos termos do art. 120 do Regulamento do Pcesso e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.749/08.

A Impugnante comparece aos autos (fls. 12.029/12.036), quando requer a nulidade do procedimento fiscal e promove a juntada dos documentos de fls. 12.037/12.100 e 12.102/12.106.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 12.108/12.135, refuta as alegações da Autuada e requer a procedência do lançamento remanescente.

#### **Do 1º Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 12.142/12.150, opina em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 11.861/12.026, devendo-se adotar para fins de apuração de perdas de embalagens (sacos de ráfia) o percentual de 3,3% (três vírgula três por cento) para os exercícios de 2008 e 2012, bem como acrescer à perda apurada pela Fiscalização, em relação aos exercícios de 2010 e 2011, as quantidades de sacos objeto de retorno ao estabelecimento por devolução.

#### **Da Instrução Processual**

A 1ª Câmara de Julgamento em medida de fls. 12.156 retorna os autos à Administração Fazendária para reabertura do prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos de fls. 11.858/12.026, o que é cumprido às fls. 12.158/12.159.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 12.161/12.175, e pede a nulidade do lançamento ou retificação do crédito tributário, conforme valores que aponta. A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 12.185/12.187 e contesta todos os pontos da manifestação da Impugnante.

### **Do 2º Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG em novo parecer de fls. 12.190/12.200 retifica em parte seu entendimento anterior e ao final opina em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 11.861/12.026, bem como para ajustar o cálculo da diferença de embalagem nos exercícios de 2009 e 2010, nos termos propostos no parecer e, em relação ao exercício de 2012, deduzir da diferença apurada, o total de 1.983 (mil novecentas e oitenta e três) sacas referentes às devoluções cuja documentação aponta a reutilização de novas embalagens, conforme fls. 12.190/12.200.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em sua maior parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo necessárias alterações no tocante às deduções de sacas recebidas em devoluções.

### **Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração**

Requer a Impugnante a nulidade do Auto de Infração, ao entendimento de que as severas alterações no “modus operandi” adotado no Levantamento Quantitativo, com adoção de parâmetros e premissas diferentes do lançamento original, inviabiliza o exercício do contraditório.

Sustenta que a nova metodologia empregada pela Fiscalização não é apenas errada, mas também impossibilita comparar a autuação de origem e a reformulação em análise.

Enxerga mudança de critério jurídico, que deve levar ao reconhecimento da nulidade do Auto de Infração.

Entretanto, não procede o argumento da Autuada de que houve mudança de critério jurídico, pois, ao longo de todo o trâmite dos presentes autos, as exigências fiscais estiveram sempre respaldadas nos mesmos dispositivos legais e nas mesmas irregularidades descritas no Auto de Infração originalmente formalizado.

O que houve foram esclarecimentos prestados pela Fiscalização em razão dos argumentos trazidos pela Autuada, em que o crédito tributário foi alterado.

Tudo isso na busca da verdade real.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, faz-se importante a transcrição dos ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (Grifou-se).

Reconhecidamente a Fiscalização alterou determinados critérios de apuração do Levantamento Quantitativo, mas cumpre destacar que os quantitativos de entradas e saídas de sacos de rafia e “TR MAX” foram mantidos, estando consignados nas novas planilhas às fls. 11.861/12.026. Essas planilhas apresentam os mesmos valores referentes a entrada de embalagem das planilhas de fls. 08/123, à exceção de uma diferença mínima nas saídas de “TR MAX” no exercício de 2009.

Os estoques de embalagens foram substituídos, sendo desprezados aqueles lançados no livro Registro de Inventário e adotados os que foram trazidos pela Autuada em sede de impugnação.

Ainda em atendimento ao pedido da Autuada, a Fiscalização, que na primeira etapa havia considerado a saída de “TR MAX” pela capacidade máxima dos sacos de rafia, apurou a quantidade efetiva dessas saídas.

Em decorrência destas modificações, sempre em atendimento aos pedidos da Autuada, ao substituir a planilha de fls. 131 pela de fls. 11.986, no lugar da capacidade máxima da embalagem, foi adotado o peso médio por embalagem, apurado nas planilhas de fls. 11.873/11.978 e, apresentado a seguir:

Ano	Fls. PTA	Peso médio de TR MAX nas embalagens KG
2008	11.917	23,48
2009	11.939	22,42

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2010	11.957	23,19
2011	11.969	24,08
2012	11.978	24,92

Portanto, as alterações realizadas não impedem a análise do lançamento e não caracterizam mudança de critério jurídico, mas sim, refletem os apontamentos lançados pela Autuada na primeira fase da defesa.

Nota-se que a adoção da média resultou em redução dos quantitativos de saída desacobertada, como aponta o quadro elaborado pela Autuada às fls. 12.030.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do Auto de Infração.

### **Do Mérito**

Cumprе destacar, que após as informações lançadas nos autos e as retificações do crédito tributário, as exigências remanescentes dizem respeito exclusivamente às saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo, no período de 01/01/08 a 13/12/12.

Remanescem as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

No levantamento quantitativo, a Fiscalização apurou as entradas de “sacos para embalagens de TR” conforme planilhas de fls. 11.861/11.865, consolidadas no quadro apresentado a seguir:

Ano	Entradas de sacos - Unidades
2008	82.260
2009	89.257
2010	134.518
2011	54.702
2012	82.054

Em seguida, identificou o quantitativo de entradas de “TR” originárias de devolução de mercadorias, conforme planilhas de fls. 11.866/11.872, para os exercícios de 2008 a 2012, com os seguintes quantitativos:

Ano	Quantidade - KG	Sacos – UM
2008	48.760	2.001
2009	-	-
2010	1.342	89

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2011	8.325	347
2012	54.575	2.183

Na sequência, foram apuradas as saídas de termoplásticos “TR MAX”, com emissão de notas fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 11.873/11.978, consolidadas conforme quadro apresentado a seguir. No mesmo documento, apurou-se a utilização de sacos de rafia, considerando a quantidade de “TR MAX” neles embalados (15 ou 25 KG por saco):

Ano	Saídas de TR - KG	Quantidade de sacos utilizados (3)
2008	1.709.685	72.803
2009	2.018.300	90.022
2010	2.143.635	92.429
2011	1.739.786	72.261
2012	2.339.185	93.853

Na planilha de fls. 11.979, a Fiscalização relaciona os estoques de embalagens (sacos de rafia 25 kg), obtidos a partir das informações prestadas pela Autuada (fls. 5.672/5.792) para os exercícios de 2007 a 2011, sendo que o estoque de 2012 se refere à contagem física realizada no estabelecimento.

No documento de fls. 11.980, estão relacionados os estoques de produtos acabados, transcritos do livro Registro de Inventário (2007 a 2011) e contados no estabelecimento em 2012. Por sua vez, os documentos de fls. 11.981/11.985 tratam do consumo efetivo de sacos de rafia, utilizados para embalar o “TR MAX”.

Para a apuração da efetiva utilização de sacos de rafia, a Fiscalização adotou os quantitativos identificados na planilha de saídas de “TR MAX”, condensados na coluna “(3)” do quadro anterior. Esse resultado foi levado para a apuração da utilização de sacos de rafia no processo produtivo (embalagens para vendas de TR MAX).

Analisando o quadro de fls. 11.981, constata-se que a apuração leva em consideração a quantidade de sacos, em que foi obtida a diferença de 5.483 (cinco mil quatrocentos e oitenta e três) sacos, cuja conversão para quilogramas é apresentada na planilha de fls. 11.986, porém, com a utilização da média de quilogramas por saco, apurada a partir das saídas reais, apontadas nas planilhas de fls. 11.873/11.978, com as mesmas quantidades antes e depois da reformulação, exceto a reduzida diferença em 2009, como já apontado anteriormente.

Registra-se que na apuração das saídas de sacos de rafia, a Fiscalização adotou o percentual de 2% (dois por cento) a título de perda no processo de embalagem dos produtos.

Para apuração da base de cálculo, foram adotados os preços médios apresentados na planilha de saídas dos produtos industrializados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No demonstrativo do crédito tributário apresentado às fls. 12.022/12.026, a Multa Isolada aplicada corresponde ao percentual de 20% (vinte por cento), previsto no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, que é benéfica para a Autuada. Ressalta-se, que no Auto de Infração, foi capitulado o art. 55, inciso II, que corresponde ao percentual de 40% (quarenta por cento), *in verbis*:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

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

Quanto ao levantamento quantitativo após a reformulação, a Autuada pleiteia que seja deduzido o percentual de quebra equivalente a 3,33% (três vírgula trinta e três por cento), às fls. 5.672/5.792, equivalentes a 15.457 (quinze mil quatrocentos e cinquenta e sete) sacos de rafia.

Informa que o percentual de 2% (dois por cento) deduzido pela Fiscalização equivale à perda admitida pelo fabricante, ocorrendo antes de se utilizar a sacaria na embalagem do “TR MAX”. Nesta linha, entende que a devolução de “TR MAX” ensacado gera um reprocessamento e um consumo adicional de sacos de rafia, em substituição àqueles utilizados na remessa das mercadorias.

A Fiscalização afirma que os registros e controles de todos os eventos ocorridos diariamente na produção são documentos de controles internos, efetuados em manuscrito, no tocante a movimentação de insumos para produção de TR, trazendo apenas informações sobre consumo de embalagens, não invocando em momento algum a aplicação ou o consumo de quaisquer outros materiais.

Prossegue apontando equívocos nos controles da Autuada, como em relação à devolução 30.000 kg de TR MAX 140-60 Cristal, embalados em 1.200 sacos de polietileno, conforme Nota Fiscal nº 18.222 (fl. 12.104 dos autos), emitida pelo centro de distribuição da Autuada, em 05/06/12, com a finalidade de reprocessamento e respectiva inutilização de embalagens, conforme consta no campo “dados adicionais” do citado documento fiscal.

Alerta ainda, que a mercadoria mencionada anteriormente foi recebida, reprocessada e reencaminhada ao destinatário em 06/06/12, conforme Nota Fiscal nº 5.777 (fl. 5.663 dos autos), referente a 30.000 kg de TR MAX 140-60 Branco, tendo como destinatário o centro de distribuição. Esse documento fiscal contém no campo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“dados adicionais”: Mercadoria reprocessada referente à Nota Fiscal nº 18.222 - Utilização de novas embalagens.

Assim, destaca a Fiscalização, que caso o rol de apontamentos traduzisse a realidade, no período de 05/06/12 a 06/06/12, deveria estar registrado tal evento, ou seja, que foram destruídas 1.200 embalagens e, principalmente, que neste período foram produzidos os 30.000 kg do novo produto, gerado em decorrência do reprocessamento do TR MAX 140-60 Branco, mas nada disso ocorreu.

Em seguida, a Fiscalização indica vários outros registros e informações que conduzem à assertiva de que teria ocorrido entrada de mercadorias provenientes da HENSO Industrial Ltda. para respectiva industrialização, sem documentação fiscal e, conseqüentemente, saída de produtos sem nota fiscal com destino à empresa do grupo, concluindo que as embalagens de rafia podem ser reaproveitadas, principalmente para embalar produtos destinados ao mercado informal e, também, para aqueles destinados a empresa do mesmo grupo econômico (HENSO Industrial Ltda.), que a princípio adquiriu produtos sem documentação fiscal.

A análise realizada pela Fiscalização é no sentido de confirmar a existência de operações desacobertas de documento fiscal, que corresponde à realidade.

O quadro apresentado a seguir, indica o volume de entrada de sacos de embalagem por devolução e o percentual deste em relação ao total de sacos de rafia:

Ano	Entradas de sacos - Unidades	Entrada de sacos por devolução	Percentual
2008	82.260	2.001	2,43
2009	89.257	-	-
2010	134.518	89	0,066
2011	54.702	347	0,63
2012	82.054	2.183	2,66
<b>Total</b>		<b>4.620</b>	

Vê-se que não assiste razão ao pedido da Autuada, no sentido da utilização do percentual de perda de 3,3% (três inteiros e três décimos por cento), em decorrência de devoluções de mercadorias, em face do reduzido número de entradas por retorno nos exercícios de 2009 a 2011, conforme quadro retrotranscrito, ainda que na prática acabou por ser incorporado ao levantamento.

No tocante ao percentual de perda, foram consideradas as perdas vinculadas às embalagens, lastreadas em declaração do fabricante e, ainda, perdas vinculadas ao processo produtivo, ainda que conceitualmente inaplicáveis.

Considerando o total de quebra relativo aos sacos utilizados no processo de produção com defeito admitido pela Fiscalização, tem-se o montante de 8.227 (oito mil duzentos e vinte sete) unidades, com os dados obtidos a partir do total das planilhas apresentadas às fls. 11.981/11.985:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ano	Quantidade de sacas utilizadas no processo de produção	Perda de 2% Unidades
2008	74.156	1.483
2009	85.441	1.709
2010	89.739	1.795
2011	73.179	1.464
2012	88.799	1.776
<b>Total</b>		<b>8.227</b>

Assim, a diferença pretendida pela Impugnante ( $15.457 - 8.227 = 7.230$ ) é maior que todo o volume de retorno de sacos de rafia (4.620), o que inviabiliza a pretensão da Defesa. Cumpre ressaltar que no ano de 2009 não ocorreu retorno algum de mercadoria.

Por outro lado, pleiteia a Impugnante que a Fiscalização adote um procedimento padrão em relação aos estoques de embalagens e produtos acabados, uma vez que, na retificação do lançamento, foram considerados os estoques de embalagens lançadas na peça de impugnação, mas manteve os registros do livro de Inventário para os produtos acabados.

Destaca, ainda, a existência de erro na contagem física das mercadorias em estoque no ano de 2012, fazendo demonstração da existência de produtos acabados, apurados em decorrência das saídas acobertadas no período subsequente e sem a efetiva produção de novas peças, em decorrência das férias coletivas dos empregados da Autuada.

Por sua vez, sustenta a Fiscalização que utilizou os estoques de embalagens apontados pela Autuada na primeira peça de defesa, por ocasião da reformulação do crédito tributário, em face da imprestabilidade do livro Registro de Inventário, então sem assinatura e sem o devido registro na Repartição Fazendária.

Ressalta-se que na peça inicial da Defesa, não foram apresentadas quaisquer informações quanto aos produtos acabados em estoque, razão pela qual, foram mantidos os registros do livro Registro de Inventário, por serem os únicos dados disponíveis.

No tocante ao alegado erro na contagem física efetuada pela Fiscalização (estoque zero), cumpre lembrar que o trabalho foi realizado mediante acompanhamento pessoal do diretor da empresa, conforme consta na Declaração de Estoques (fls.263/266) e não é crível que referido funcionário confunda a quantidade zero com qualquer outra quantidade.

Sequer é possível alegar que os produtos não estavam na fábrica, mas sim no centro de distribuição (prédio vizinho), uma vez que a movimentação de estoques entre o estabelecimento industrial e seu centro de distribuição demanda a emissão regular de documentos fiscais, com previsão no Regime Especial de Tributação nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

16.000182173.77 e na legislação tributária, porém, no caso em questão não se verifica os referidos registros.

Nesse sentido, não se pode acatar os novos valores de estoque indicados após a reformulação do crédito tributário, pois não possuem lastro nos registros contábeis e fiscais e possuem sim é evidência de que foram produzidos para acertar a movimentação de mercadorias do estabelecimento autuado.

Pede ainda a Impugnante que sejam desconsideradas do levantamento quantitativo as quantidade relativas às devoluções de mercadorias (TR), ao argumento de que tais produtos eram reprocessados, juntando as notas fiscais de fls. 12.104/12.106.

A Fiscalização alerta que o lançamento encontra-se adequado à técnica contábil, uma vez que as devoluções de produtos representam a reintegração de produtos anteriormente saídos do estabelecimento aos seus estoques.

Destaca que os documentos juntados pela Autuada, como o de fls. 12.038, por exemplo, reforçam o entendimento da Fiscalização, e depõem contra a Autuada, conforme análise proferida por ocasião do enfrentamento ao índice de perda de embalagens.

Neste caso, a questão de eventual perda dos sacos de rafia no reprocessamento de TR não aponta para a necessidade de exclusão do retorno das mercadorias do levantamento quantitativo. Para que o pedido da Defesa se justificasse, caberia a ela comprovar que os produtos devolvidos sofreram reprocessamento com significativa perda de material.

A adoção do quantitativo de sacos para o levantamento se faz apenas em decorrência da metodologia de apuração das saídas desacobertadas do produto final (TR), sendo certo que tais devoluções devem ser mantidas no levantamento quantitativo.

Com efeito, ao analisar a questão da perda das embalagens nas devoluções, a Fiscalização comprova que a operação relativa à Nota Fiscal nº 018222 (fls. 12.104), correspondente à devolução de 30.000 kg de TR MAX 140-60, resultou na emissão da Nota Fiscal nº 5777 (fls. 5.669), com o retorno de exatos 30.000 kg de TR MAX 140-60, sem qualquer perda, portanto, de produto acabado na fase de reprocessamento.

Por tudo, verifica-se que o trabalho realizado está lastreado em técnica fiscal autorizada pela legislação tributária, a teor do que o dispõem os incisos II e VI do art. 194 do RICMS/02, *in verbis*:

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

A 1ª Câmara de Julgamento em sessão realizada em 08/04/14, determinou o retorno dos autos à Administração Fazendária (fls. 12.156), para reabertura do prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos de fls. 11.858/12.026.

Cumprida a determinação da 1ª Câmara, comparece a Impugnante (fls. 12.161/12.175), pedindo novamente pela nulidade do Auto de Infração, em decorrência da mudança de critério jurídico por ocasião da reformulação do crédito tributário, apontando diferenças nos quantitativos dos produtos que não foram justificadas pela Fiscalização ou pela Assessoria do CC/MG.

Aponta ainda, equívoco da Assessoria do CC/MG no parecer antecedente ao assinalar que não existiriam divergências nos quantitativos de entradas e saídas, no confronto entre o lançamento original e a reformulação do crédito tributário.

Reclama da não utilização dos estoques de produtos acabados informados nos documentos que acompanharam o aditamento da Impugnação, pregando que a Fiscalização utilize todas as informações prestadas pela Autuada ou todos os registros efetuados no livro Registro de Inventário.

Alega perdas no processo produtivo de 3,33% (três inteiros e trinta e três décimos por cento), e não de 2% (dois por cento), como acatado pela Fiscalização na reformulação do crédito tributário.

Aponta erro no levantamento do estoque de produtos acabados em 11/12/12, em decorrência da existência de produtos no centro de distribuição – CD da empresa, que não foram observados por ocasião da contagem física das mercadorias.

Requer a consideração no levantamento da utilização de novas embalagens em decorrência da devolução de produtos, equivalentes a 4.620 sacos (embalagens).

Pede pelo reconhecimento da nulidade ou o ajuste do crédito tributário de acordo com as informações trazidas aos autos.

Ressalta-se, que o novo aditamento realizado pela Autuada não apresenta questão nova, muito menos conduz à improcedência do lançamento.

Conforme já mencionado na abordagem das preliminares, sem razão a Defesa. Note-se que o parecer da Assessoria do CC/MG citado, tratou dos quantitativos de entradas e saídas de sacos de rafia e “TR MAX”. A Autuada no quadro apresentado às fls. 12.162/12.163, tratou de estoque anterior de TR MAX; estoque final de TR MAX; produção no período, estoque final e saídas transferências/vendas.

Para demonstrar o que fora detalhado pela Assessoria do CC/MG, respeitando-se a ressalva quanto à pequena diferença em 2009, devidamente registrada no texto, tem-se o quadro a seguir:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	2008	2009	2010	2011	2012
Entradas de sacos – fls. 08/12	82.260	89.295*	134.518	54.702	82.054
Entradas de sacos – fls. 11.861/11.865	82.260	89.257*	134.518	54.702	82.054
Saídas TR fls. 63; 85; 102; 114 e 123	1.709.685	2.019.160*	2.143.635	1.739.786	2.339.185
Saídas TR – Fls. 11.917; 11.939; 11.957; 11.969 e 11.978.	1.709.685	2.018.300*	2.143.635	1.739.786	2.339.185

\*Pequena divergência apontada no parecer da Assessoria do CC/MG

Não se olvide que a segurança jurídica deve nortear a relação entre o Estado e seus administrados, e em especial em relação à Fazenda Pública e os contribuintes, de modo que o art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN assim dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No caso dos autos, no entanto, não se vislumbra a pretensa mudança de critério jurídico em decorrência das alterações realizadas pela Fiscalização no levantamento quantitativo, questão já abordada e concluída na fase preliminar.

Note-se, que a base inicial da apuração fiscal é o levantamento quantitativo lastreado no consumo de embalagens e assim permanece em toda a verificação fiscal que culminou com o Auto de Infração em questão e suas reformulações. As alterações realizadas pela Fiscalização vieram em socorro da Autuada, com redução significativa do volume apurado de saídas desacobertadas. As saídas desacobertadas originadas da diferença de embalagens foram assim apuradas:

- Lançamento original – 48.503 sacos de embalagens.
- Reformulação – 34.465 sacos de embalagens.

A divergência levantada pela Autuada nos quadros de fls. 12.162/12.163 decorre, evidentemente, da média apurada pela Fiscalização e utilizada pela Impugnante nos exemplos apresentados. Na verdade, a diferença não existe na segunda apuração da Fiscalização, uma vez que o levantamento leva em consideração a quantidade de sacos para embalagem.

Tome-se para análise, o exemplo do estoque anterior de TR Max. Nesse caso, a diferença entre o estoque anterior (29.465 kg) e o atual (28.809,96 kg) decorre da aplicação, pela Autuada da média de 23,48 kg por saco, mas o novo levantamento

da Fiscalização não se utiliza deste montante, mas exclusivamente da quantidade em sacos.

Ratifica-se, assim, que não se trata de mudança de critério jurídico, mas sim de modificações decorrentes de informações prestadas pela Defesa, naquilo que se mostraram pertinentes e comprovadas, em especial no tocante à mudança de capacidade das embalagens.

Registre-se que a aplicação da média na conversão final da diferença de sacas para obtenção da quantidade em quilogramas, decorre da impossibilidade técnica de se aferir a quantidade exata contida em cada embalagem vinculada às saídas desacobertas, uma vez que a Autuada não utiliza as embalagens tal como previsto pelo fabricante. Assim, a adoção da média neste momento visa afastar a aplicação da capacidade máxima da embalagem (25 kg), tal como utilizado na fase inicial.

Se não fosse para atender ao pedido da Autuada, no sentido de reduzir a capacidade das embalagens, nenhuma alteração haveria na forma de apurar as saídas desacobertas.

No tocante à lógica pedida pela Autuada, no sentido de se utilizar todas as informações de uma única fonte, ou seja, ou do livro Registro de Inventário ou das informações por ela prestadas, cumpre repisar, como bem destacou a Fiscalização, que à época da impugnação a Autuada não apresentou dados novos sobre os estoques de produtos acabados, somente o fez por ocasião do aditamento à impugnação, realizado após a reformulação do crédito tributário.

Com certeza tais informações não vieram aos autos a tempo e modo. Mas é de bom alvitre que se destaque que a Fiscalização utilizou os novos valores de estoques (inicial e final) em especial porque são mais favoráveis à Impugnante, conforme análise de fls. 12.186.

No mencionado quadro, a Fiscalização demonstrou que em relação ao exercício de 2008, por exemplo, o estoque inicial de produtos acabados lançado nos controles apresentados pela Autuada são maiores que aquele utilizado pela Fiscalização (1.277 x 2.936), produzindo uma redução da quantidade de embalagens consumidas no período.

Cumpre observar que o quadro reporta-se ao estoque final de 2007, utilizado para a apuração do movimento de 2008.

Ao se adotar, portanto, os novos valores indicados pela Defesa, as saídas desacobertas seriam elevadas na mesma proporção da diferença positiva entre o estoque adotado pela Fiscalização e o pretendido pela Autuada.

Como visto no quadro, somente as diferenças negativas (2009 e 2010) seriam favoráveis à Impugnante. No geral, entretanto, as saídas desacobertas totais seriam acrescidas de 3.186 sacos.

É evidente, conforme reconhece a Autuada, que não seria possível adotar os quantitativos favoráveis e desprezar aqueles outros que lhe trariam novos encargos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inegável que a análise realizada pela Fiscalização no sentido de confirmar a existência de operações desacobertadas de documento fiscal corresponde à realidade.

No tocante ao percentual de perda, conforme já demonstrado, resta claro que foram consideradas as perdas vinculadas às embalagens, lastreadas em declaração do fabricante e, ainda, perdas vinculadas ao processo produtivo, ainda que conceitualmente inaplicáveis.

Quanto à consideração das devoluções como perdas, sustenta a Autuada que tais devoluções são reprocessadas com a substituição das embalagens, conforme registro nos documentos fiscais de devolução, anexados (fls. 12.104/12.106) e reenvio para o destinatário.

Com a denominação de “Amostragem 1” (fls. 12.116), a Fiscalização demonstrou que, muito embora os documentos de fls. 12.104 (devolução) e 5.663 (reenvio da mercadoria reprocessada) indiquem a substituição das embalagens, o chamado “livro de apontamento” não traduz a substituição, pois nele não foi registrada a destruição das embalagens.

Caberia à Autuada emitir a nota fiscal relativa à perda das embalagens e efetuar o estorno do crédito apropriado, na proporção da perda apurada. Não há provas da destruição das embalagens, por isso o volume de devoluções foi agregado ao estoque inicial de produtos acabados, reduzindo o montante de embalagens efetivamente utilizada nos respectivos períodos.

Certo é que os produtos acabados devolvidos compõem o estoque final de produtos acabados ou estão acrescidos às saídas, quando o reenvio do material ocorre no mesmo período, como se deu em relação aos documentos de fls. 12.104/12.105, aumentando o volume total de embalagens utilizadas no período.

Para apurar o montante de embalagens utilizadas, a Fiscalização acresceu às saídas totais o estoque final de produtos acabados e deduziu as parcelas relativas ao estoque inicial e devoluções.

O estoque inicial deve ser deduzido por se referir às embalagens utilizadas no exercício anterior. Quanto às devoluções, não restando comprovado ter havido reprocessamento ou, ainda que reprocessado o produto, que a embalagem tenha sido reutilizada, o raciocínio da Fiscalização está correto, porquanto o volume dessas devoluções acresceu o montante de embalagens utilizadas (saídas totais de produto acabado + estoque final de produto acabado).

Na forma apresentada, ou seja, com reutilização dos sacos, as embalagens estariam sendo consideradas duas vezes (saída ou estoque final), o que demandaria a redução equivalente ao montante de devoluções.

No tocante às demais considerações de mérito trazidas na manifestação da Autuada, cumpre destacar que elas repetem a fase anterior e já foram bem abordadas na análise e fundamentação do mérito, em especial no tocante à substituição do estoque final.

Contudo, ao se reexaminar o lançamento, como bem destacou a Assessoria do CC/MG, verifica-se um equívoco não observado anteriormente. Ao apurar a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produção no período para identificar o quantitativo de sacas utilizadas na produção, ocorreu um erro de cálculo em relação aos exercícios de 2009 e 2010, conforme apresentado a seguir:

Apuração da produção - Cálculo da Fiscalização\* e cálculo correto\*\*

Ano	Estoque anterior	Devolução	Estoque final	Saídas	Produção no período
2009*	4.581	0	2.601	90.022	85.441
2009**	4.581	0	2.601	90.022	88.042
2010*	2.601	89	1.606	92.429	89.739
2010**	2.601	89	1.606	92.429	91.345

Formula: Saídas + estoque final – devolução – estoque anterior.

Os equívocos apontados produzem alterações no total de sacas utilizadas nos exercícios e no total de perda (quebras), resultando em diferença menor que a apurada pela Fiscalização na apuração das embalagens, levando à redução das saídas desacobertadas, conforme quadro adiante:

Apuração das embalagens - Cálculo da Fiscalização\* e cálculo correto\*\*

Ano	Estoque anterior	Entrada	Total	Utilizado na produção	Quebras	Estoque final apurado	Estoque declarado	Diferença
2009*	21.350	89.257	110.607	85.441	1.709	23.457	16.000	7.457
2009**	21.350	89.257	110.607	88.042	1.760		16.000	4.805
2010*	16.000	134.518	150.518	89.739	1.795	58.984	49.514	9.470
2010**	16.000	134.518	150.518	91.345	1.827		49.514	7.832

Assim, revelam-se corretas, em parte, as exigências fiscais, apuradas mediante Levantamento Quantitativo c/c os índices técnicos de utilização das embalagens e suas respectivas capacidades.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, exceto em relação às devoluções de 1.983 (um mil, novecentas e oitenta e três) sacas referentes ao exercício de 2012. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o julgava parcialmente procedente, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, porém considerava o percentual de 2,6347% (dois inteiros e seis mil, trezentos e quarenta e sete décimos de milésimos por cento) em relação às perdas; e o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que além das exclusões admitidas pelo Relator, admitia a existência de estoque em 12/12/2012 de 190.870kg (cento e noventa quilos e oitocentos e setenta

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

gramas) de TR. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator designado**

T

CC/MIG



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

---

Acórdão:	21.807/15/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000187445-14	
Impugnação:	40.010133783-25	
Impugnante:	Max Termoplásticos Ltda. IE: 001000250.00-00	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, 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 da fixação do percentual de perda no processo de industrialização da Autuada.

A Fiscalização e o contribuinte apontam posições distintas, a Fiscalização admite considerar as apenas as perdas vinculadas à embalagem, lastreadas em declaração do fabricante, aplicando-se o percentual de 2% (dois por cento), e o contribuinte defende, além da perda admitida pela Fiscalização, uma outra perda, em percentual superior a 3% (três por cento), vinculada ao processo produtivo em si.

Conforme denota-se do parecer da Assessoria do CC/MG, exarado pelo Assessor Roberto Nogueira Lima em 26 de agosto de 2014, de fls. 12.190/12.200, com a utilização das notas fiscais de fl. 12.104/12.105, foram reprocessadas 1.800 sacas em decorrência de devolução de mercadoria, o que levaria à conclusão de que o índice de perdas apontado pela Autuada contempla as devoluções que originaram o reprocessamento e nova utilização de embalagens.

Constatou-se ainda que, excluindo-se do montante de perda o volume de devoluções ( $15.457 - 4.620 = 10.837$ ) e comparando-se com o volume de sacas processadas no período, o percentual médio de perda seria equivalente a 2,6347%. Destaca-se ainda que em outros meses as perdas foram diferentes, motivo pelo qual, o voto majoritário utilizou o percentual médio de 2% para apurar as perdas ocorridas no processo produtivo.

Por oportuno, é importante destacar que se encontra nos autos um parecer elaborado pela Supram, fl. 9482, que detalha todo o processo produtivo realizado pela Autuada e que prevê a existência de perdas provenientes desse processo.

Desta feita, resta patente que há perda no processo produtivo da Autuada, todavia não há um levantamento técnico que comprove qual o percentual desta perda.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo em vista o cálculo realizado pela Assessoria do CC/MG, que utilizou o mês de junho de 2012 como referencia, a meu sentir deve ser utilizado o percentual médio de 2,6347%, em face da análise técnica realizada.

Por todo o exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, exceto em relação às devoluções de 1.983 (um mil, novecentas e oitenta e três) sacas referentes ao exercício de 2012 e com o percentual de 2,6347% (dois inteiros e seis mil, trezentos e quarenta e sete décimos de milésimos por cento) em relação às perdas.

**Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2015.**

**Marcelo Nogueira de Moraes  
Conselheiro**

CC/MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.807/15/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000187445-14	
Impugnação:	40.010133783-25	
Impugnante:	Max Termoplásticos Ltda. IE: 001000250.00-00	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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 dos fundamentos a seguir expostos.

O único ponto que merece destaque nos fundamentos que seguem, abarca apenas e tão somente a questão afeta aos Estoques de Produto acabado em 11/12/12, considerando as exclusões perpetradas pelos votos majoritários e pelo voto vencido, são admitidas pelo aqui signatário.

Assim, quanto ao estoque de produtos acabados em 11/12/12, a Fiscalização admite que o estoque em poder de terceiro poderia ser considerado, mas afirma que isso somente ocorreria se o fato tivesse sido noticiado no momento da contagem física.

Como já destacado inúmeras vezes nos autos pela Defesa, em virtude do nervosismo e despreparo o sócio da Impugnante não foi informado à Fiscalização, que o estoque havia sido acondicionado no espaço limítrofe onde funciona o centro de distribuição.

Cumprе destacar que tanto a indústria como o centro de distribuição estão localizados no mesmo edifício (fato incontroverso), e existe uma grande porta interna que permite o acesso e trânsito entre as unidades.

Não bastasse esta circunstância fática que é alegada pela Defesa, vê-se que ela mostra-se razoável porque “inexistência” de estoque, assim defendida pela Fiscalização é absurda. Restou demonstrado (também fato incontroverso) que a diligência ocorreu pouco antes do início das férias coletivas, sendo que no decorrer do mês de dezembro, mesmo sem qualquer atividade industrial, a Impugnante vendeu grandes quantidades de TR, ficando evidente que o estoque existia, tanto que foi comercializado.

Seria inadmissível, há de convir, que a Impugnante teria vendido grandes quantidades de TR em dezembro daquele ano, se não tivesse mercadorias em estoque, ainda mais sendo uma indústria da envergadura que é.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A despeito das inúmeras justificativas apresentadas para não considerar o estoque final, em respeito à verdade real é imperativo que esta inconsistência seja regularizada, adequando-se, assim, o crédito tributário levando-se em conta a “verdade real” e o princípio da razoabilidade jurídica que são também pilares do “Direito Tributário”.

Diante do exposto, impõe-se ao caso vertente que se considere o crédito tributário com as retificações perpetradas pela Fiscalização e pelos votos majoritários e do Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, considerando o estoque de 190.870kg em 12/12/12.

**Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2015.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**