

Acórdão: 2.245/01/CE  
Recurso de Revisão: 40.60102031.89  
Recorrente: Companhia de Cimento Portland Paraíso  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Advogado: Antônio Fernando Drummond Brandão  
PTA/AI: 01.000101432.28  
Inscrição Estadual: 059.0146656.0036  
Origem: AF/Barroso  
Rito: Ordinário

**EMENTA**

**Responsabilidade Tributária - Coobrigados - Eleição Errônea - Preliminarmente, verifica-se os Diretores da Recorrente foram incluídos indevidamente na relação processual como Coobrigados, pois o que prevê a legislação de regência é a responsabilidade subsidiária dos mesmos. Assim, somente após frustrada a cobrança do crédito tributário da empresa autuada é que se poderia exigí-lo dos dirigentes. Exclusão, de ofício, dos Diretores do polo passivo da obrigação tributária. Decisão unânime.**

**Base de Cálculo - - Saída Com Valor Inferior ao "Custo Médio" - Calcário Bruto - Imputação de venda de calcário bruto por valores expressivamente inferiores ao custo médio apurado na empresa alienante. O disposto no artigo 76 do RICMS/91 diz respeito ao custo da mercadoria e não ao "custo médio", conforme apurado nos levantamentos fiscais, pelo que, devem ser canceladas as respectivas exigências fiscais. Decisão unânime.**

**Base de Cálculo – Saídas por Valor Inferior ao Preço FOB – Transferências Internas – Cimento. Base de cálculo adotada, em desacordo com o previsto na alínea “b”, do § 4.º, do artigo 13, da Lei 6763/75. As arguições quanto à intributabilidade de tais operações, com base na Súmula 166, do STJ, não procedem, face ao disposto no artigo 6º, inciso VI, da Lei 6763/75 e no artigo 88, da CLTA/MG. Excluídas em parte, as exigências a título de penalidades, juros de mora e correção monetária, com base em documentos anexados aos autos pela Autuada e com fulcro no parágrafo único, do artigo 100, do CTN. Exigências parcialmente mantidas. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Base de Cálculo – Saídas por Valor Inferior ao Custo – Transferências Interestaduais - Cimento. Irregularidade comprovada. Excluídas, com fulcro no parágrafo único, do artigo 100, do CTN, as exigências fiscais a título de penalidades, juros e correção monetária, nos casos em os preços praticados pela Recorrente tiveram a orientação do Fisco, conforme ofícios anexos aos autos. Os cálculos do custo das mercadorias transferidas devem ser adequados à aplicação das médias dos coeficientes de consumo/produção do período fiscalizado adotados**

pela Câmara de Julgamento, relativamente aos itens do 6.4 e 6.5 do Auto de Infração. Exigências fiscais parcialmente mantidas. Decisão pelo voto de qualidade.

**Mercadoria – Saída Desacobertada – Aplicação de Índice Técnico – Cimento e Calcário Britado.** A desclassificação da escrita da Autuada, face às irregularidades demonstradas, justificam o arbitramento e/ou presunção, em face do disposto nos artigos 78, incisos II e VI, do RICMS/91, e 838, inciso VI, do mesmo diploma legal. Adequação dos cálculos à aplicação das médias dos coeficientes de consumo/produção do período fiscalizado. Exigências fiscais parcialmente mantidas. Decisão pelo voto de qualidade.

**Substituição Tributária – Recolhimento a Menor – Cimento.** Exigência fiscal vinculada à saída de cimento, em operação interna, desacobertada de documentação fiscal, apurada através da aplicação de índice técnico. Excluídas do montante do crédito tributário as respectivas exigências fiscais por não ter a irregularidade constado do relatório do Auto de Infração, embora a previsão do inciso III do artigo 59 da CLTA/MG (redação original) no sentido de conter o mesmo “descrição clara, precisa e resumida do fato que motivou a autuação fiscal e das circunstâncias em que foi praticado. Exigências fiscais canceladas. Decisão por maioria de votos.

**Recurso de Revisão parcialmente provido.**

---

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- 1 - Saídas de calcário bruto, em operações internas, por valor inferior ao "custo médio de produção";
- 2 - Transferências de cimento, em operações internas, por valor inferior ao "preço de venda - cláusula FOB";
- 3 - Transferências de cimento, em operações interestaduais, por valor inferior ao "custo de produção";
- 4 - Saídas de cimento, em operações internas, desacobertadas de documentação fiscal;
- 5 - Saídas de calcário britado (primário e siderúrgico), em operações internas, desacobertadas de documento fiscal;
- 6 - Recolhimento a menor de ICMS/ST relativo às saídas de cimento, em operações internas, desacobertadas de documento fiscal.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 14.401/00/1.ª, pelo voto de qualidade, além de adequar os valores cobrados a título de Multa de Revalidação, à Lei

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nº 12.729, de 30/12/97 (que alterou a redação do artigo 56 da Lei nº 6.763/75), manteve integralmente as exigências fiscais relativas às irregularidades nºs. 1 e 3, e, parcialmente, aquelas referentes aos nºs. 2, 4, 5 e 6, concluindo pela "iliquidez" do crédito tributário remanescente, nos termos do artigo 69 do Regimento Interno do C.C./MG.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 1.865/1.881), por intermédio de seu procurador regularmente constituído.

Apresenta os elementos sustentadores de seus argumentos, envolvendo cada irregularidade mantida no lançamento em tela, a saber:

1 – Saídas de calcário bruto, em operações internas, por valor inferior ao custo médio de produção:

Explica que o Fisco desclassificou sua escrita contábil, ao discordar do “custo de produção” por ela apurado (na forma do artigo 236 do Regulamento do Imposto de Renda), imputando-lhe uma cobrança de ICMS embasada no ‘custo médio’, obtido por meio de critério pessoal dos autuantes.

O CC/MG, na decisão ora combatida, diz que os ajustes na escrita da Autuada deram-se com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, e que ela praticou vendas por valor inferior ao custo.

Contestando tal decisão, alega a recorrente que a definição da “base de cálculo do ICMS” é matéria reservada à “lei”, não podendo ser disciplinada por ato do Poder Executivo (artigos 97, Inciso IV, e 99, ambos do CTN). Por isso, entende que a determinação contida no artigo 76 do RICMS/91 (“*o valor da operação não poderá ser inferior ao custo da mercadoria*”), além de criar uma nova base de cálculo, extrapolando a função subsidiária que o CTN impõe à figura do “Regulamento”, é uma norma nula, não produzindo eficácia jurídica.

Continuando, afirma que, regra geral, a base de cálculo é o *valor da operação*, inexistindo tanto no Convênio 66/88, quanto na Lei nº 6.763/75 (artigo 13), qualquer regra estabelecendo que tal valor não pode ser inferior ao “custo” ou “custo médio” da mercadoria produzida.

Assim, pela incoerência de não se aplicar, para efeito de determinação da base de cálculo, “in casu”, a previsão estabelecida para as “transferências internas”, estatuída no artigo 13 da Lei nº 6.763/75, conclui que a decisão em análise merece ser reformada.

Aponta, ao final, trechos de doutrinas envolvendo a tese por ela defendida, extraídas dos ensinamentos de “Roque Antônio Carrazza” e de “Aliomar Baleeiro”.

2 – Transferências de cimento, em operações internas, por preço inferior ao de venda – cláusula “FOB”:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relata que a constatação de tal irregularidade originou-se da adoção, por parte do Fisco, da cláusula “FOB”, nas operações de transferências internas de *cimento*, em detrimento do “regime especial” a ela concedido (e ainda não revogado) pela Administração Fazendária de Barbacena, no qual há manifesta decisão pela utilização do “preço de custo da produção” (com base no artigo 76 do RICMS/91) em tais situações.

Argumenta que não cabe ao CC/MG (sob pena de ultrapassar os limites de suas atribuições) julgar a legitimidade do referido *ato administrativo* (“regime especial”), em face da inexistência de expressa revogação do mesmo por parte da autoridade competente, competindo-lhe, tão somente, verificar a observância das normas nele contidas.

Aduz ainda, que a exigência de imposto, nas operações de “transferências de mercadorias”, contraria a decisão expressa na Súmula 166 do STJ (“não ocorre o fato gerador de ICMS na simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”).

3 – Transferências de cimento, em operações interestaduais, por valor inferior ao custo dos produtos transferidos:

Expõe que, em tais operações, vinha adotando, como *custo* ou *base de cálculo*, os “valores arbitrados” e informados pela Superintendência Regional da Fazenda – Mata (SRF/Mata – Ofícios de fls. 870 a 898). Contudo, os fiscais autuantes, desprezando tais orientações, desclassificaram sua escrita contábil, promovendo a cobrança de imposto com base num *custo médio inespecífico* por eles arbitrado.

Informa que a decisão recorrida sustentou-se no argumento de que, em decorrência dos *ajustes* promovidos pelo Fisco em sua escrita contábil, houve “aumento” dos custos em alguns setores e períodos mensais, e “redução” em outros.

Além disso, tal *decisum* dispõe que os Ofícios expedidos pela SEF/MG apenas sugerem preços mínimos de custos, não se aplicando, no caso, a regra contida no artigo 100, Parágrafo Único, do CTN.

Sobre o tema, evidencia que, nas citadas transferências, aplica-se o disposto no artigo 13, § 8º, da Lei nº 6.763/75, que atribui caráter “especial” ao *custo* em tais operações, sendo este composto por 4 (quatro) elementos: “matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Para reforçar tal entendimento, transcreve ementa da Consulta de Contribuinte nº 035/2000, publicada no Diário Oficial de 05/07/2000.

Ademais, aponta que o Fisco não elaborou a *planilha de custos* conforme disposição recomendada pelo supradito dispositivo legal, e exigiu-lhe o imposto apurado sobre um *custo* incompatível com tal regra.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Descreve, ainda, trechos extraídos da manifestação dos fiscais autuantes (fls. 915/916), os quais fazem menção às orientações a ela oficiadas, envolvendo o parâmetro a ser utilizado como *custo* para o referido produto.

Ao enunciar o relato final contido no Ofício SRF/Mata nº 139/91 (fls. 864), ressalta a clareza da *coação* descrita em tal correspondência – “ou a Recorrente cumpria a ordem ou seria punida”. Por este motivo, discorda da decisão do CC/MG, que conferiu um caráter *facultativo* a tais orientações, impondo-lhe o dever de observar uma “base de cálculo” diferente daquela consignada na referida (e em outras) comunicação, e divergente da sistemática prevista no artigo 13, § 8º, da Lei nº 6.763/75, em ofensa ao disposto no artigo 88 da CLTA/MG.

4 e 5 – Saídas de cimento e de calcário britado, em operações internas, desacobertadas de documento fiscal:

Assevera que tais exigências fiscais originaram-se da estimativa (quase sem variação) de um *consumo de energia elétrica de 0,54 kwh/t*, para a produção de *calcário “standard”*, e de *0,64 kwh/t*, para o *calcário siderúrgico*, coeficientes estes incompatíveis com sua realidade operacional, onde obteve uma oscilação entre 0,53 e 0,95 kwh/t. (fls. 900).

Salienta que o órgão julgador referendou algumas situações apontadas pelo Fisco, tendo concluído pela adoção das *médias dos coeficientes* arrolados às fls. 127 e 131 dos autos - calcário “standard” = 0,65 kwh/t e calcário siderúrgico = 0,71 kwh/t, nessa ordem.

Sobre a aplicação de *índice técnico* para a apuração da produção de cimento, aduz ela não condiz com as provas constantes dos autos. Sendo assim, e levando-se em consideração que tal procedimento deve ser “idôneo” (artigo 838 do RICMS/91), entende que não há como acatar a “fonte técnica” utilizada pelos autuantes para estimar a quantidade de cimento produzida.

Apresenta parte do relato do Fisco descrito às fls. 934 dos autos, no qual se esclarece que o aludido critério teve como base o “senso comum, a experiência pessoal dos agentes e o estudo feito em equipamentos similares (de marcas e fabricantes desconhecidos)”.

Lembra que a 2ª Câmara de Julgamento determinou a realização de perícia em razão da natureza técnica do assunto, cujos laudos (da Perita Oficial designada pelo Fisco, e do Assistente Técnico por ela contratado) são coincidentes nos pontos mais relevantes para a solução de tal controvérsia.

Ante os conteúdos dos *laudos periciais*, conclui que a determinação, pelo Fisco, dos índices de consumo de energia elétrica não contém requisitos de “certeza e segurança” para imputar-lhe a prática de vendas de cimento sem documento fiscal, o que leva à caracterização de tal critério como “inidôneo”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Demais disso, entende que as "contradições" e "incoerências" ditas como presentes em seus controles internos, relacionados à produção e ao consumo de energia elétrica, são apenas elementos indiciários.

Sobre a figura do *indício*, destaca trechos de obras doutrinárias escritas por "Pontes de Miranda, Gustavo Miguez de Mello e Gilberto de Ulhôa Canto".

Prossegue, discorrendo que é inadmissível, no Direito Tributário, o lançamento com base em *indícios* e *presunções*, por vedação imposta pelos princípios constitucionais da "legalidade" e da "tipicidade".

Complementa, aduzindo que o *indício* envolvendo as "variações no consumo de energia elétrica" somente poderia resultar em *presunção inequívoca de sonegação* com base em outras evidências e provas convincentes, não demonstradas pelo Fisco (na forma do artigo 838 do RICMS/91).

Ao final, argumenta que a veracidade das suspeitas apontadas pelos autuantes poderia ter sido facilmente comprovada, com a submissão de sua empresa a um "regime especial de controle e fiscalização", mediante, por exemplo, um "plantão permanente em seu estabelecimento" (artigo 840 do RICMS/91). Assim, através da "pesagem" dos veículos nas balanças existentes, teria o Fisco elementos concretos e indubitáveis para a obtenção da efetiva movimentação física de suas mercadorias.

Por tudo isso, reitera a Recorrente que a decisão em combate mostra-se incorreta, principalmente pelo fato de a mesma conferir legitimidade às exigências fiscais calcadas em *presunção*, consideradas nulas de pleno direito pelo "Código de Defesa do Contribuinte" - artigo 20 da Lei nº 13.515, de 07/04/2000.

6 - Recolhimento a menor de ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS/ST), referente às saídas de cimento, em operações internas, desacobertas de documento fiscal:

Esclarece que esta irregularidade, decorreu da aplicação do critério de *estimativa* para a quantidade de cimento por ela produzida e vendida (utilização de índice de produtividade embasado no consumo de energia elétrica do Britador Secundário), vinculando-se, portanto, à *presumida* saída de tal produto sem documento fiscal.

Alega novamente que a referida decisão assenta-se na *presunção* de venda de cimento desacoberta de nota fiscal, com destino a comerciante atacadista e varejista, sem ter havido qualquer *prova* material de sua ocorrência, para o que requer a reforma de tal *decisum*, com base no artigo 112 do CTN e no artigo 20, Inciso I, do Código de Defesa do Contribuinte.

Requer o provimento do Recurso de Revisão.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.885/1.912, opina pelo provimento parcial Recurso de Revisão.

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no artigo 137 da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84 e atualizada pelo Decreto n.º 40.380/99, posto que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Ainda que não aventado pela Autuada na peça impugnatória (fls. 831/854), ou mesmo em seu instrumento de recurso (fls. 1.865/1.881), relevante considerar sobre a inclusão dos dirigentes da empresa - Sônia Maria Moura Pereira da Silva Isnard - CPF nº 334.448.207-63 e José Augusto Gomes, no rol da sujeição passiva identificada no Auto de Infração.

Constam do Auto de Infração em evidência, na condição de "Coobrigados", os dois diretores da Autuada. Contudo, os "sócios gerentes, administradores ou diretores" podem figurar no pólo passivo da obrigação principal, porém, na condição de *responsáveis por substituição*, isto é, sujeitos passivos, solidários entre si, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, consoante o disposto no artigo 135, Inciso III, c/c Artigo 121, Parágrafo Único, Inciso II, ambos do CTN. Observe-se que esta situação não se verificou nos casos dos autos.

Portanto, os diretores "Sônia Maria Moura Pereira da Silva Isnard e José Augusto Gomes" devem ser excluídos do rol da sujeição passiva elencada na autuação em comento.

Quanto o mérito, de início mostra-se irrefutável a decisão da Egrégia Câmara pertinente à adequação do feito fiscal à Lei nº 12.729/97, com a redução das penalidades disciplinadas no artigo 56, Inciso II e § 2º, da Lei nº 6.763/75, face aos efeitos *ex tunc* da referida norma modificadora, aplicados em consonância com o disposto no artigo 106, Inciso II, Alínea "c", do CTN.

Relevante salientar, somente, que os valores das Multas de Revalidação (normal e majorada), descritos no DCMM de fls. 1.781 a 1.783, já se encontram ajustados ao referido benefício minorativo.

Quanto ao mérito do *decisum* em discussão, verifica-se que mediante análise preliminar dos documentos e dos controles contábeis e fiscais do contribuinte, detectou o Fisco a existência de "inconsistências, contradições, desencontro de alguns dados e falta de controle de outros", situações estas elencadas às fls. 1.855/1.858 dos autos, as quais incitaram a conclusão da "falta de regularidade de tal escrita", e a sua conseqüente *desclassificação* por parte dos autuantes.

Antes da consumação do procedimento fiscal o contribuinte foi intimado a esclarecer algumas das divergências constatadas, (fls. 26 a 104), não tendo havido apresentação de justificativas e nem de comprovações técnicas convincentes.

Por conseguinte, com base em critérios técnicos e no histórico de movimentação física da própria empresa, o Fisco desenvolveu a ação fiscal em análise,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

promovendo os ajustes que considerou necessários, culminando na recomposição física de todo o processo produtivo da Recorrente, bem como na obtenção do *custo médio* dos produtos vendidos.

Assim, apurou-se dentre outras irregularidades, "Saídas de cimento e de calcário, em operações internas, desacobertadas de documento fiscal, apuradas através da aplicação de "índice técnico".

Recompôs o Fisco a produção de *calcário britado* ("standard" e *siderúrgico*) junto ao Britador Secundário, haja vista a inexistência de controle de estoques junto ao equipamento de britagem primária.

Para tanto, tomou como "ponto de partida" os *coeficientes de consumo de energia elétrica* de tal equipamento (índices arbitrados de "0,54 kwh/ton." para o calcário "standard" e de "0,64 kwh/ton." para o calcário siderúrgico), em face da credibilidade do insumo "energia elétrica" (informação de fonte confiável); da correção técnica da relação "produção x consumo de energia"; da legalidade do uso da relação "produção x consumo de energia".

Obteve o Fisco a quantidade produzida para cada tipo de calcário, por meio do "quociente entre o consumo de energia elétrica do citado britador (em quilowatts, por hora), informado pela CEMIG, e os referidos coeficientes", com aceitação dos índices compreendidos nas faixas de "0,51 a 0,57 kwh/ton." e de "0,61 a 0,67 kwh/ton.", respectivamente, para os calcários "standard" e siderúrgico.

Considerando a justificativa apresentada pelos autuantes para o uso de tais coeficientes (coerência técnica dos mesmos com o tipo de motor e capacidade do equipamento - Britador de Martelos - marca: "Willians Patent Crusher" K-2 - fls. 40 e 959), e pelo simples confronto entre as aludidas faixas e os índices praticados pela Autuada (fls. 127 e 131), razão não assiste à Recorrente no tocante à alegada incompatibilidade entre os coeficientes adotados e a sua "realidade operacional".

De tal comparação, percebe-se que, durante o período fiscalizado (Janeiro/91 a Dezembro/93), em, nada menos que, 10 (dez) meses, os coeficientes "operacionais" do contribuinte enquadram-se nas faixas consideradas pelo Fisco (tabela 32 - fls. 960).

Ao contestar a aplicação dos referidos índices técnicos, a Autuada traz à baila parte dos *laudos periciais*, elaborados por determinação da Segunda Câmara de Julgamento (Perita Oficial - fls. 1.449/1.468; Assistente Técnico - fls. 1.419/1.443), cujo conteúdo entende traduzir uma identidade de opiniões e reforçar a sua tese.

Entretanto, tais relatos não se coadunam com a prefalada "convergência de idéias" e tal conclusão não poderia ser diferente. Segundo o exposto pela Perita Oficial, nas iniciais de seu laudo (fls. 1.450), onde ela pondera que, por mais que a legislação permita e o Fisco pretenda acertar a realidade, qualquer critério que se adote, ainda que tendente à perfeição, provavelmente não conseguirá ressuscitar a exata realidade pretérita.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, a princípio, o que deve espelhar a realidade fática, pretérita ou presente, das operações de uma empresa, indubitavelmente, são as informações consignadas nos seus relatórios e lançamentos contábeis e fiscais. Visando aferir tais dados, pertencentes à Recorrente, utilizou-se o Fisco de *coeficientes técnicos*, como também, em face das divergências detectadas, foi mensurada a base de cálculo para diversas situações de "saídas" de produtos. Tais medidas nunca tiveram a pretensão de demonstrar uma situação "fática", mas sim de apurar aquela mais próxima das efetivas operações praticadas pelo contribuinte.

Por outro lado, além da credibilidade da informação pertinente ao insumo "energia elétrica", oriunda da concessionária CEMIG, e das mencionadas inconsistências detectadas nos controles internos pertencentes ao contribuinte, o arbitramento procedido pelo Fisco mostra-se idôneo também pelo seu respaldo na legislação pertinente – artigos 78, Incisos II, VI, e 838, Inciso VI, ambos do RICMS/91.

Quanto aos demais insumos (escória, gesso, clínquer, material carbonático), não obstante as divergências detectadas pelo Fisco (fls. 1.004 a 1.068), foram aceitos os dados constantes nos relatórios e controles do contribuinte, vez que, segundo a "Associação Brasileira de Normas Técnicas" (ABNT), tais produtos têm participação muito elástica na composição do cimento (fls. 942/943).

Mostra-se assim, inconcebível, a afirmação da Recorrente de que as "contradições" e "incoerências" constatadas em seus controles internos são meros *elementos indiciários*, não servindo como "presunção inequívoca de sonegação", por falta de outros elementos probatórios.

Conclui-se pela correção do procedimento do Fisco, pois, embasado no exame dos lançamentos contábeis e fiscais e dos controles internos do contribuinte, constatou "divergências" que se caracterizam como *indícios*, não justificados, produzindo *provas* de procedimentos ilícitos e apurando, com isso, diferenças tributáveis.

Por fim, cabe refutar a sugestão da Recorrente, para a comprovação das "suspeitas" apontadas pelos autuantes, de "adoção de regime especial de controle e fiscalização, com plantão permanente em seu estabelecimento" (Artigo 840 do RICMS/91).

A imputação discricionária de "regime especial" contra determinado contribuinte advém da competência estabelecida no artigo 194 do CTN, c/c artigo 49 da Lei nº 6.763/75, e sua facultativa aplicação restringe-se às hipóteses previstas no artigo 52 da citada Lei, c/c artigos 839 e 840 do RICMS/91. No caso, optou o Fisco em não utilizar tal medida, por dispor de outros elementos subsidiários para a apuração das irregularidades atribuídas à Autuada.

Já no que se refere à alegada *nulidade* de tais exigências fiscais, sustentada nos ditames contidos no artigo 20, Inciso I, da Lei nº 13.515, de 07/04/2000 – Código de Defesa do Contribuinte ("são nulas de pleno direito as exigências administrativas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que estabeleçam obrigações com base em presunção não prevista na legislação tributária”), tal dispositivo não se aplica ao procedimento ora discutido, na medida em que este foi desenvolvido com supedâneo nas disposições contidas nos artigos 78, Incisos II, VI, e 838, Inciso VI, ambos do RICMS/91.

Quando do julgamento anterior, decidiu a Câmara de Julgamento pela adoção das *médias dos coeficientes de consumo de energia/produção* praticados pelo contribuinte, descritos às fls. 127 e 131 dos autos – 0,65 kwh/ton., para o calcário britado secundário “standard”, e 0,71 kwh/ton., para o calcário britado secundário siderúrgico, em substituição àqueles usados pelo Fisco (0,54 e 0,64 kwh/ton).

Pelas razões anteriormente expostas, deve ser mantida a decisão recorrida, com a reformulação dos valores pertinentes às “saídas internas de calcário e de cimento desacobertas de documento fiscal”, sendo “indeterminado” o crédito tributário correspondente, para apuração nos termos do artigo 45, *Caput* e § 1º, do Regimento Interno do CC/MG, aprovado pelo Decreto nº 41.421, de 06/12/00 (antigo artigo 69).

As exigências relativas ao recolhimento a menor de ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS/ST), são vinculadas às saídas de cimento, em operações internas, desacobertas de documento fiscal.

O pressuposto para tais exigências é que, estando comprovada as “saídas de cimento sem documento fiscal”, não há como a Autuada esquivar-se da obrigação tributária pertinente ao ICMS/ST devido pela efetivação de tais operações.

No entanto, embora correto tal raciocínio, no caso dos presente autos, devem ser excluídas do montante do crédito tributário as exigências fiscais relativas à retenção a menor do ICMS/ST, isto por não ter a irregularidade constado do relatório do Auto de Infração, embora a previsão do inciso III do artigo 59 da CLTA/MG (redação original) no sentido de conter o mesmo “descrição clara, precisa e resumida do fato que motivou a autuação fiscal e das circunstâncias em que foi praticado.

Outra irregularidade apontada na peça fiscal refere-se à “Saídas de calcário bruto, em operações internas, por valor inferior ao custo médio de produção”

Em função de diversas incoerências encontradas na escrita da Autuada (fls. 1.833/1.834), as quais não foram justificadas a contento, o Fisco, com sustentáculo em critérios técnicos e no histórico operacional da própria empresa, procedeu aos necessários ajustes em suas movimentações físicas e financeiras.

No que concerne à escrita contábil do contribuinte, ocorreram, tão somente, alterações nos critérios de rateio e nas quantidades movimentadas, motivadas por divergências constatadas na movimentação dos insumos/produtos acabados, lançada nos relatórios de produção e nas notas fiscais expedidas.

Ante tal contexto, não procede a assertiva da Recorrente de ter havido adoção de “critério pessoal” por parte dos autuantes, na apuração da dita irregularidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os referidos ajustes foram efetuados respeitando os princípios contábeis geralmente aceitos, principalmente o “Princípio da Competência”. Em função disso, para a obtenção do *custo médio*, utilizou-se o “método de custeio por absorção”, que consiste na apropriação de todos os custos, sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos elaborados.

No entanto, embora o respeito merecido pelo laborioso trabalho desenvolvido pelos Fiscais autuantes, o artigo 76 do RICMS/91 em que se fundamenta a imputação, diz respeito ao custo da mercadoria e não ao custo médio, pelo que, devem ser canceladas as respectivas exigências fiscais.

Quanto às transferências de cimento, em operações interestaduais, por valor inferior ao “custo dos produtos transferidos”, tal irregularidade decorre da constatação da prática de “saídas abaixo do preço de custo”, nas transferências interestaduais de cimento promovidas nos meses de Novembro/91 e Junho/93. No tocante aos períodos de “Janeiro e Fevereiro de 1991”, houve, também, apuração de diferenças, as quais foram objeto de cobrança em outra ação fiscal.

A decisão recorrida reprisa, de forma abundante, os procedimentos adotados pelos autuantes para a mensuração do *custo* do aludido produto (fls. 1.853/1.854), configurando-se como infundados os embates da Autuada no que se refere ao intitulado “arbitramento” do mesmo.

Os ajustes promovidos pelos autuantes, respeitando os princípios contábeis geralmente aceitos, primordialmente o de “competência”, deram-se nas movimentações físicas e financeiras, não havendo inclusão de nenhuma conta, mas sim alterações nos critérios de rateio e nas quantidades movimentadas, em face das divergências verificadas na escrita contábil do contribuinte. Tais ajustes resultaram em “aumento” de custos em alguns setores e meses, e “redução” em outros.

Concernente à alegação de que a apuração de tal *custo* não observou os ditames do artigo 13, § 8º, da Lei nº 6.763/75 (*base de cálculo, nas transferências interestaduais, equivalente ao custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*), esta improcede, na medida que os autuantes basearam-se nas mesmas contas utilizadas pela Recorrente para a obtenção da base de cálculo em tais operações.

Ressalte-se que, em todo o período fiscalizado (jan./91 a dez./93 - 36 meses), apenas em 4 (quatro) meses o *custo* praticado pela Autuada foi inferior àquele apurado pelo Fisco - Janeiro, Fevereiro e Novembro de 1991, e Junho de 1993 (Planilhas de fls. 276/277, 465/466 e 670/671).

No que tange aos “Ofícios” de fls. 870 a 898, citados pelo contribuinte como indutivos ao procedimento por ele adotado, e à natureza “coativa” atribuída ao Ofício de fls. 864, os valores contidos em tais correspondências referem-se, a “preços mínimos” sugeridos pelo Fisco, os quais, por diversas vezes, não foram observados pela Envolvida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em vista desta "orientação formal" há como caracterizá-los como "ato normativo", conforme disposição expressa no artigo 100, Inciso I, do CTN, devendo-se promover a manutenção das exigências fiscais somente em relação ao ICMS, excluindo-se do crédito tributário, os valores correspondentes às penalidades e demais acréscimos legais, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do mencionado diploma legal.

Merecem ainda reforma os valores pertinentes a tal irregularidade, em conseqüência da decisão da Câmara de Julgamento pelo uso, na apuração das "quantidades produzidas de calcário e de cimento" (Irregularidades nº 4 e 5), dos *coeficientes médios de consumo de energia elétrica* (no equipamento de britagem secundária) praticados pela Autuada - 0,65 kwh/ton., para o calcário "standard", e 0,71 kwh/ton., para o calcário siderúrgico.

Isto porque, levando-se em consideração que a aplicação destes coeficientes (0,65 e 0,71 kwh/ton.) irá resultar na obtenção de "nova quantidade produzida de cimento" (dos tipos "A" e "B"), bem como pelo fato do *custo* de tal produto ter sido apurado com base na "recomposição" efetivada pelo Fisco, temos que a base de cálculo referente à infração em comento sofrerá, também, modificações em seu montante, conforme demonstrado no parecer da Auditoria Fiscal.

Em face da impossibilidade de obtenção dos novos valores do crédito tributário pertinentes a esta irregularidade, por meio de simples cálculos aritméticos, deve ser tido como "indeterminado", também, o seu montante, nos termos do artigo 45, *Caput* e § 1º, do Regimento Interno do CC/MG, aprovado pelo Decreto nº 41.421, de 06/12/00 (antigo artigo 69).

Finalmente, no que se refere à irregularidade nº 2 - "Transferências de cimento, em operações internas, por preço inferior ao de venda - Cláusula FOB", como na peça impugnatória, a Recorrente contesta a adoção, pelo Fisco, do preço FOB nas operações de transferências internas de cimento, desprezando-se o "regime especial" a ela concedido (e ainda vigente) pela Administração Fazendária de Barbacena, no qual há expressa determinação para o uso do "preço de custo" em tais situações.

A propósito, cabe reportar ao histórico descrito na decisão colidida, que descreve os pormenores sobre o referido procedimento fiscal.

Durante o período de "Janeiro/91 a Dezembro/93", o Contribuinte transferiu "cimento a granel" de seu estabelecimento fabril, localizado em Barroso/MG, para outra filial situada em Barbacena/MG, utilizando, como base de cálculo, o "preço de custo".

Neste ínterim, requereu a Autuada um "regime especial" (em 18/06/91 - fls. 860/861) para a fruição do "diferimento do pagamento de ICMS" em tais operações (mediante celebração de Termo de Acordo), face ao acúmulo de crédito junto às filiais destinatárias, ocasionado pela diferenciação entre as alíquotas incidentes (Entradas a 18% e Saídas a 12%).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, em resposta a tal pedido, remeteu-lhe o Ofício de fls. 862 (datado de 13/08/91), endossado pelo chefe da AF/II/Barbacena, no qual, dentre outras, relata o seguinte:

"5º. - Relativamente ao pedido de Regime Especial, através de Termo de Acordo, entendemos desnecessário atendê-lo, vez que não mais haverá acúmulo de crédito no estabelecimento filial, pois as transferências passarão a ser procedidas a preço de custo, apurada conforme planilha mensal sujeita a acertos no correr do período." (Grifamos)

Posteriormente, veio o Fisco a desenvolver o presente levantamento fiscal (iniciado em 01/08/94), no qual expressa que o contribuinte deveria ter praticado, nas transferências internas de cimento, o "preço FOB" e não o de "custo".

Para a análise do impasse então estabelecido, mister se faz ressaltar, de início, a inquestionável ocorrência do fato gerador de imposto em tais operações, *ex vi* do artigo 6º, Inciso VI, da Lei n.º 6.763/75 (redação vigente de 13/03/89 a 31/10/96):

"Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)"

Com referência à "base de cálculo do imposto" nestas transferências internas, esta normalmente, corresponde ao "valor da operação", aplicando-se, na sua falta, o preço FOB estabelecimento industrial à vista, consoante o disposto no artigo 13, Inciso IV e §§ 4º, 7º e 8º, da Lei n.º 6.763/75.

Combinando tais dispositivos, subtrai-se que, pelo fato do contribuinte realizar "vendas" do produto a que se refere as transferências em tela, não se aplica o disposto no citado § 8º do Artigo 13 da Lei n.º 6.763/75, sendo incontestado, portanto, a adoção do preço FOB como base de cálculo nestas operações.

Apesar disso, agiu com zelo e justiça a colenda Câmara, ao reconhecer que a manifestação do Fisco, contida na parte final da correspondência de fls. 862, retro transcrita, induziu a Autuada a continuar praticando, a partir de 12/08/91, o "preço de custo" para a obtenção da base de cálculo nas transferências internas em questão.

Assim, ao inverso do entendimento da Recorrente, não houve julgamento do referido ato administrativo por parte do CC/MG. Pelo contrário, a orientação emanada em tal comunicação (que não contém nenhum despacho de concessão do "regime especial" então solicitado) foi levada em consideração no *decisum*.

Por conseqüência, e em vista da aludida "orientação formal" caracterizar-se, no caso, como "ato normativo", conforme disposição expressa no artigo 100, Inciso I,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do CTN, promoveu-se a manutenção da exigência fiscal somente em relação ao ICMS, com a exclusão, no crédito tributário demonstrado às fls. 12/13 - Item 6.1.3, dos valores correspondentes às penalidades e demais acréscimos legais, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do mencionado diploma legal.

Quanto à argüição de ilegalidade na cobrança de imposto nas operações de "transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular", por contrariar a decisão contida na Súmula 166 do STJ, cabe lembrar a previsão estabelecida no artigo 88, inciso I, da CLTA/MG, visto que não se inclui na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em excluir, de ofício, os diretores "Sônia Maria Moura Pereira da Silva Isnard" e "José Augusto Gomes" do polo passivo da obrigação tributária. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso, para que, além das exclusões propostas pela Auditoria Fiscal em seu parecer de fls. 1.885/1.912, sejam também excluídas do montante do crédito tributário, as exigências fiscais relativas: a) - ao item 6.1 do Auto de Infração(saída de calcário bruto por valor inferior ao custo de produção); b) - às penalidades, juros e correção monetária do item 6.2 (transferência interestadual de cimento por valor inferior ao custo), nos casos em os preços praticados pela Recorrente tiveram a orientação do Fisco, conforme ofícios anexos aos autos; c) - à retenção a menor do ICMS/ST vinculada à saída de cimento em operação interna desacobertada de documentação fiscal, demonstrada em quadros de fls. 17/18, por não ter a mesma constado do relatório do Auto de Infração. Vencidos, em parte, os Conselheiros José Luiz Ricardo e Aparecida Gontijo Sampaio que mantinham a exigência relativa à retenção a menor do ICMS/ST, e os Conselheiros Windson Luiz da Silva, Antônio César Ribeiro e Francisco Maurício Barbosa Simões (Relator) que davam provimento ao Recurso de Revisão. Designado Relator, o Conselheiro Edmundo Spencer Martins (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Antônio Fernando Drummond Brandão e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Oswaldo Nunes França. Crédito tributário indeterminado para apuração nos termos do artigo 45, *Caput*, e § 1º, do Regimento Interno do CC/MG, aprovado pelo Decreto n.º 41.421, de 06/12/2000.

**Sala das Sessões, 05/03/01.**

**José Luiz Ricardo**  
**Presidente**

**Edmundo Spencer Martins**  
**Relator**

L