

Acórdão: 18.142/07/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010119433-27
Impugnante: GVM Perfumaria e Cosméticos Ltda
Coobrigado: Gabriel Vaz de Melo Martins
Proc. S. Passivo: Antônio Fernando Drummond Brandão/Outro (s)
PTA/AI: 01.000154198-50
Inscr. Estadual: 672293696.00-89
Origem: DF/ Sete Lagoas

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado mediante levantamento quantitativo de embalagens a realização de saídas de produtos acabados (esmaltes) desacobertos de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante procedimento idôneo, previsto no inciso II do artigo 194 do RICMS/02. Exigência de ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ESTORNO RELATIVO A PERDAS. Constatado recolhimento a menor de ICMS em decorrência do aproveitamento indevido de créditos vinculados à falta de estorno relativo às perdas de mercadorias industrializadas e matéria prima antes de processadas. Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS e multa de revalidação.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas de esmaltes a contribuintes mineiros, amparada na substituição tributária prevista no item 24, do Anexo XV, do RICMS/02. Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, §2º, da Lei 6763/75.

ICMS – RECOLHIMENTO. Falta de recolhimento do ICMS devido pelas operações próprias nas saídas de mercadorias no exercício de 2006. Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS e multa de revalidação.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE COMUNICAÇÃO À REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA DO ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. Descumprimento da obrigação prevista no artigo 96, inciso V, do RICMS/02. Legítima a aplicação da penalidade isolada capitulada no artigo 54, inciso IV, da Lei 6763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO FISCAL. Constatada a falta de apresentação dos livros Registro de Apuração do

ICMS, Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência solicitados pelo Fisco, mediante intimação. Descumprimento da obrigação prevista no artigo 96, inciso IV, do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS e descumprimento de obrigações acessórias, nos exercícios de 2005 e 2006, decorrente das seguintes irregularidades:

1- saídas de produtos acabados (esmaltes) sem documentação fiscal, no exercício de 2005, apuradas por meio de levantamento quantitativo das embalagens (frascos de vidro) confrontado com as saídas de esmaltes acobertadas por nota fiscal. Exigências: ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei 6.763/75;

2- falta de estorno do crédito de ICMS relativo às perdas registradas no livro Registro de Inventário do exercício de 2005. Exigências: ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei 6.763/75;

3- falta de recolhimento do ICMS devido pelas operações próprias referente às notas fiscais de saída emitidas nos meses de janeiro e fevereiro/2006. Exigências: ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei 6.763/75;

4- falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária no período de 12/2005 a 02/2006. Exigências: ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, I, da Lei 6.763/75;

5- encerramento irregular de atividades, sem a devida comunicação à Repartição Fazendária. Exigência: Multa Isolada prevista no art. 54, inciso IV, da Lei 6.763/75;

6- falta de entrega ao Fisco dos livros fiscais Registro de Apuração do ICMS, Registro de Entradas e Registro de Saídas, todos do exercício 2006, e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências. Exigência: Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a", Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 220 a 223, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 238 a 244.

DECISÃO

Item 1 – mercadoria (esmaltes) saída desacobertada – levantamento quantitativo

Da leitura dos argumentos de defesa apresentados e da análise da legislação sobre a matéria, bem como do reexame dos autos, verifica-se que nenhuma razão assiste à Impugnante.

Sua contestação a respeito da cobrança de ICMS sobre as saídas de esmalte desacobertas de notas fiscais e apuradas em levantamento quantitativo, não merece prosperar, visto que o entendimento sobre a falta de elementos concretos que permitam avaliar com segurança o real consumo de matéria-prima e produtos intermediários a fim de justificar a idéia de uma venda somente do produto acabado (esmalte) equivalente à diferença de embalagem, não encontra guarida no campo da razoabilidade, conforme se demonstrará a seguir.

Antes, cumpre esclarecer que embora sejam diversos os insumos que integram os produtos de cosméticos elaborados pela Autuada, torna-se desnecessário considerar todos no levantamento quantitativo, pois a escolha do procedimento a ser adotado em cada trabalho fiscal, dentre os procedimentos legalmente previstos e tecnicamente idôneos, é do Fisco e não do Contribuinte, decorrendo esta escolha da análise das características da atividade econômica, dos elementos disponíveis, etc. A análise de todos os insumos que compõem os produtos fabricados pela Autuada seria um outro procedimento, que inclusive poderia ter sido utilizado pela Autuada para apresentar contra provas, o que não ocorreu.

Dessa forma, a eleição do procedimento adotado (levantamento quantitativo), encontra-se prevista no inciso II do art. 194 do RICMS/02 e justificou-se por ter o Fisco se deparado com significativas diferenças a maior entre as quantidades de embalagens adquiridas (frascos de vidro) e as quantidades vendidas dos produtos acabados (esmaltes), sendo que a Autuada promoveu a saída de seus produtos sempre envasados nos referidos frascos, o que torna perfeita a correlação entre embalagens e produtos acabados.

Partindo dessas constatações, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca do procedimento fiscal empregado na presente autuação, no sentido de dar maior clareza à metodologia utilizada na apuração da irregularidade em apreço.

Inicialmente, consideraram-se os estoques inicial e final de embalagens (frascos de vidro), esmaltes (produto acabado) e produtos acabados perdidos, apurados pela própria Contribuinte e escriturados em seu livro Registro de Inventário, relativamente ao exercício de 2005 (fls. 124 a 126).

Vale observar que o estoque inicial de produtos acabados perdidos foi considerado "zero", pois a Contribuinte não registrou nenhum valor no referido livro fiscal para este item no mês de dezembro/2004.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prosseguindo, se apurou com base nas notas fiscais de entrada e de saída da Autuada, do exercício de 2005, as vendas de esmaltes com nota fiscal e a média ponderada do valor unitário dessas vendas (fls. 09 a 13), a única devolução de venda de esmaltes (fl. 14), as aquisições de embalagens (fls. 15 a 41) e as vendas de embalagens (fl. 42).

Uma vez levantados esses dados e considerando que tanto o produto acabado quanto o produto acabado perdido consomem uma unidade de embalagem para seu envasamento, foi possível a apuração da saída real de produtos acabados (esmaltes), as saídas desse produto sem nota fiscal, a base de cálculo do ICMS devido e o ICMS devido, conforme demonstrativo acostado à fl. 43.

Tal demonstração matemática é tão clara e óbvia, que a Impugnante procura desvirtuá-la, alegando, que por ter vendido embalagens e na falta de dados sobre o consumo de matéria-prima utilizada na produção, não se pode dizer com certeza se teria ocorrido venda desacobertada de documentação fiscal somente de embalagem, esmalte ou tratar-se de um erro na contagem física do estoque.

Além de não dispor de provas, a hipótese de erro na contagem de estoque não é razoável, pois teria a Contribuinte, dentro deste raciocínio, esquecido de contar 70% (setenta por cento) do seu estoque (1.391.322 unidades apuradas pelo Fisco a título de saídas de esmaltes sem nota fiscal).

Por outro lado, é lógico o pressuposto de saída desacobertada de produto acabado, pois a principal atividade econômica do sujeito passivo é a produção e venda de esmaltes por ele produzidos, enquanto a revenda de embalagens representou pouco mais de 6% (seis por cento) da saída real apurada (122.000 unidades em um universo de 1.986.572 unidades).

Este Conselho, por diversas vezes, tem legitimado o procedimento do Fisco em apurar saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal mediante levantamento quantitativo de embalagens utilizadas na produção, a exemplo dos Acórdãos 304/2000/6^a, 15.305/02/3^a, 16.379/03/1^a, 2.968/04/CE e 17.476/06/3^a.

Por derradeiro, importa ressaltar, nos termos do art. 110 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, a presunção de que, se nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Portanto, verifica-se que o presente item do lançamento não é fruto de um trabalho aleatório, mas baseia-se em roteiro de fiscalização regularmente previsto e lastreado em inventários, documentos e registros fiscais efetuados pela própria Autuada, sendo que a fundamentação legal das infringências praticadas e das penalidades aplicadas encontra-se perfeitamente descrita no corpo do AI, não existindo dúvidas que possam abrigar a aplicação do art. 112 do CTN, conforme pretende a Impugnante.

Note-se, pois, que a infração descrita no item 1 do Auto de Infração encontra-se caracterizada nos autos, o que enseja a cobrança do ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, alínea “a”, da Lei 6763/75.

Item 2 – falta de estorno de crédito relativo a perdas no processo industrial

Neste item do Auto de Infração (cobrança de ICMS pela falta de estorno do crédito do imposto relativo às mercadorias registradas no livro Registro de Inventário de 2005) percebe-se mais uma vez que a Impugnante se equivoca ao atribuir a tais perdas a condição de quebra natural do processo de fabricação.

Em razão das características próprias de cada produto, inexistente na legislação tributária mineira um índice de quebra previamente fixado. Contudo, usualmente admite-se um percentual de quebra tecnicamente considerada normal e para o qual não se exige o estorno do crédito do ICMS, desde que tal índice seja lastreado em laudo técnico idôneo apresentado à apreciação do Fisco, porém, quando as quebras estejam vinculadas ao processo produtivo.

O fato da Contribuinte em momento algum ter apresentado qualquer laudo técnico, por si só já seria suficiente para embasar a cobrança de ICMS pela falta de estorno de crédito de ICMS relativo às perdas porventura ocorridas, conforme já se manifestou a Superintendência de Tributação – SUTRI/SEF por intermédio da Consulta Fiscal Direta nº 753/96, cuja cópia segue acostada à fl. 248.

Sem razão a Impugnante quando procura, em sua peça de defesa (fl. 222), alterar a exata descrição dos registros constantes no livro Registro de Inventário do contribuinte do exercício de 2005.

Neste sentido, descreve nas alíneas “a” e “b” do item 4.1 da Impugnação, os registros como “Perda de 81.520 Unidades de Esmalte por Defeito de Fabricação” e “Produto Volátil Laca”, ao passo que os registros corretos, constantes na coluna “observações” do referido Livro Fiscal (fl. 126), são os seguintes:

- “Perdas de esmaltes estragados a quantidade de 81.520 unidades no valor total de R\$ 40.760,00”;
- “Perdas de laca ti2 estragados a quantidade de 180 kilos no valor total de R\$ 1.710,00”;
- “Perdas de laca ti4 estragadas a quantidade de 250 kilos no valor total de R\$ 2.500,00”.

Da leitura destes registros depreende-se claramente que os esmaltes se estragaram após sua fabricação e que os produtos denominados “laca ti2” e “laca ti4” se estragaram em fase anterior à fabricação dos esmaltes e não no decorrer do processo industrial, como quer fazer crer a Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em tais situações, as perdas ensejam o estorno do crédito de ICMS, conforme preceitua o art. 71, inciso V do RICMS/2002.

Também improcede a afirmação da Impugnante de que a fiscalização cometeu um equívoco ao adotar o preço de venda como base de cálculo do estorno para os esmaltes produzidos com defeito.

De acordo com o disposto no art. 198 do Anexo V do RICMS/2002, tem-se que a coluna “valor unitário” do livro Registro de Inventário, em caso de produtos fabricados pela Contribuinte, deve ser preenchida com o valor de cada unidade da mercadoria pelo custo de fabricação ou pelo preço corrente no mercado ou bolsa, prevalecendo o critério da estimação pelo preço corrente, quando este for inferior ao preço de custo. Por sua vez, a coluna “Valor Parcial” corresponderá ao resultado da multiplicação da quantidade pelo valor unitário e a coluna “Valor Total”, refletirá o somatório dos valores parciais constantes da mesma posição, subposição, item e subitem, referidos na coluna "Classificação Fiscal".

Assim, o registro das quantidades e valor total dos esmaltes fabricados e posteriormente estragados, embora tenha se dado indevidamente na coluna “Observações” do livro fiscal em questão, permite concluir que se deu em observância à regra contida no dispositivo legal supracitado, ou seja, o valor total lançado representa o custo de fabricação da quantidade total destes produtos ou o seu preço corrente no mercado ou bolsa, se menor.

Tal conclusão é absolutamente legítima e comporta prova em contrário, o que não ocorreu nos autos, visto que a Impugnante apenas se limita a dizer que o Fisco adotou como base de cálculo o preço de venda, mas não apresenta outro valor a ser adotado, tampouco comprovação deste.

Note-se, pois, que a infração descrita no item 2 do Auto de Infração encontra-se caracterizada nos autos, o que enseja a cobrança do ICMS e da multa de revalidação.

Item 3 – falta de recolhimento do ICMS pelas operações próprias

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido pelas operações próprias nas saídas de mercadorias pela Autuada, no período de janeiro a fevereiro/2006.

No caso em apreço, as operações promovidas pela Autuada ocorreram sem recolhimento do ICMS devido, conforme demonstram as notas fiscais constantes da planilha de fls. 132/134, sendo, pois, correto o procedimento do Fisco em exigir o ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei 6.763/75.

Item 4 – falta de retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas de esmaltes produzidos pela Autuada destinados a contribuintes mineiros, no período de dezembro/2005 a fevereiro/2006.

As operações relativas a esmaltes estão sujeitas às disposições legais específicas, contidas no Item 24 do Anexo XV do RICMS/02.

Como se vê, o fabricante de esmaltes, nas saídas destinadas a contribuintes mineiros, é responsável, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas saídas subseqüentes.

No caso em apreço, as operações promovidas pela Autuada ocorreram sem retenção e recolhimento do ICMS/ST devido, conforme demonstram as notas fiscais de fls. 141 a 198, sendo, pois, correto o procedimento do Fisco em exigir o ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação em dobro prevista no § 2º do art. 56 da Lei 6.763/75.

Item 5 – encerramento irregular de atividades

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Impugnante de não ter comunicado à Repartição Fazendária, no prazo legal, o encerramento de suas atividades.

A Impugnante não questiona a aplicação da penalidade, apenas solicita o cancelamento ou a redução da mesma pela aplicação do permissivo legal.

No caso, a obrigatoriedade de comunicação de encerramento das atividades está estampada no artigo 96, inciso V do RICMS/02, *in verbis*:

“Art. 96 - São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

V - comunicar à repartição fazendária no prazo de 5 (cinco) dias, contado do registro do ato no órgão competente ou da ocorrência do fato, alteração contratual ou estatutária, mudança de endereço comercial e de domicílio civil dos sócios, venda ou transferência de estabelecimento, encerramento ou paralisação temporária de atividades, observado neste último caso o disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo e nos art. 109-A e 109-B deste Regulamento

.....”

Note-se, pois, que a infração descrita no item 5 do Auto de Infração é formal e objetiva, encontrando-se caracterizada nos autos, o que enseja a cobrança da multa imposta e prevista no artigo 54, inciso IV, da Lei 6763/75.

Item 6 – falta de entrega de livros fiscais

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Impugnante de não ter entregue, no prazo legal, os livros Registro de Apuração do ICMS, Registro de Entradas e Registro de Saídas, todos do exercício 2006, e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências conforme mencionado no relatório do Auto de Infração.

A Impugnante não questiona a aplicação da penalidade, apenas solicita o cancelamento ou a redução da mesma pela aplicação do permissivo legal.

No caso, a obrigatoriedade de entrega de livros fiscais está estampada no artigo 96, inciso IV e artigo 193, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

“**Art. 96** - São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

IV - elaborar, preencher, exibir ou entregar ao Fisco documentos, programas e arquivos com registros eletrônicos, comunicações, relações e formulários de interesse da administração tributária, relacionados ou não com sua escrita fiscal ou contábil, quando solicitado ou nos prazos estabelecidos pela legislação tributária;

.....
Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000”.

Note-se, pois, que a infração descrita no item 6 do Auto de Infração é formal e objetiva, encontrando-se caracterizada nos autos, o que enseja a cobrança da multa imposta e prevista no artigo 54, inciso VII, alínea “ a” da Lei 6763/75.

A Impugnante solicita aplicação do permissivo legal previsto no art. 53, § 3º da Lei 6.763/75, em relação às penalidades isoladas descritas nos itens 5 e 6 do Auto de Infração (falta de comunicação de encerramento de atividades e de apresentação de livros fiscais).

Todavia, tratam-se de penalidades aplicadas por descumprimento de obrigações legais do contribuinte, previstas nos incisos IV e VII, do art. 54, da Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75, que funcionam como salvaguardas da ação fiscal e que não devem ser suprimidas com base no dispositivo mencionado.

Ademais, no caso da falta de entrega dos livros fiscais, há ainda o agravante de o sujeito passivo ter sido devidamente intimado a apresentá-los por meio de Intimação entregue em 27/03/2006 (fl. 249) e por intermédio do TIAF nº 10.060000668.61, entregue em 13/07/2006 (fl. 02).

Portanto, ao não cumprir tais obrigações, o contribuinte denotou sua clara intenção de prejudicar a ação fiscal, o que leva essas atitudes a serem enquadradas na vedação de aplicação do permissivo legal prevista no item 3 do § 5º, do artigo 53, da Lei 6.763/75:

“§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo. (g.n.)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 21/03/07.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ