

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.833/08/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000153423-85
Impugnação: 40.010122423-81
Impugnante: Camargo Correa Cimentos SA
IE: 758014206.03-58
Proc. S. Passivo: Marciano Seabra de Godoi/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO COM APLICAÇÃO DE ÍNDICE TÉCNICO – Levantamento quantitativo efetivado com base em indício de estorno de crédito em desacordo com a legislação. Entretanto, restou demonstrado que parte do estorno referiu-se à quebra natural da mercadoria em função de suas condições de manuseio e estocagem, de erro de medição topográfica e de erro de pesagem (balança). Mantidas, parcialmente, as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no mês de junho/05, de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal apurada por meio de levantamento quantitativo efetuado com base em indício de estorno de crédito de matéria prima - escória de alto forno – efetuado em desacordo com a legislação.

Exigência de ICMS, MR e Multa Isolada de 20% capitulada na alínea “a”, inciso II, do artigo 55 da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 3.135 a 3.169.

Afirma que o Auto de Infração deve ser cancelado, visto que a acusação fiscal baseou-se unicamente em presunção ao entender que o resultado do laudo de avaliação de escória é decorrente de saída de mercadoria sem nota fiscal.

Expõe que o estorno de crédito decorreu da diferença verificada a menor entre o estoque físico e o escriturado contabilmente, amparado em laudo de reavaliação da escória e que o ajuste de estoque é decorrente da perda de mercadoria na movimentação e estocagem do produto ao longo do tempo.

Alega que o trabalho fiscal considerou que as supostas saídas de mercadorias sem nota fiscal teriam sido para a empresa SOICOM S/A, sem qualquer fundamento nem comprovação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que adquiriu a empresa de marca Cauê em abril de 1997 e apenas em maio de 2005 realizou o levantamento das reservas de escória, sendo que este levantamento atestou os efeitos da perda decorrente do manuseio e estocagem desde 1997.

Informa que no período compreendido entre 1997 e 2005 adquiriu cerca de 6.008.325 toneladas de escória, insumo utilizado na produção do cimento e que o processo de movimentação se iniciou no silo da Usiminas, tendo sido carregado em caminhões e vagões, e destinados a diferentes áreas em seu pátio.

Sustenta que durante as fases de carregamento, descarga, manuseio, transporte, consumo e armazenagem da escória ocorrem perda de aproximadamente 1,5% em cada etapa.

Acrescenta que, ao ser manuseada a carga, não é possível a retirada de toda a quantidade do produto do local estocado além do fato desta ficar exposta ao ar livre, o que interfere no volume, por se tratar de produto friável.

Aduz que outro equívoco do trabalho fiscal foi não ter considerado a forma como foi efetuado o levantamento do estoque físico da mercadoria, eis que o laudo, ao avaliar a quantidade de escória em toneladas, considerou o volume e a densidade, tendo sido desprezada a margem de erro existente entre 2% e 5%.

Conclui que o levantamento quantitativo não espelha a real quantidade de produtos estocados e comercializados, posto que não considerou as divergências de critérios de medida do estoque físico e contábil e as margens de erro admitidas em cada critério.

Alega também que a avaliação do estoque físico da escória seca (friável) e endurecida (base do depósito) deve considerar que a base da montanha tende a se tornar rocha pela falta de contato com o meio e que nesse caso, reduz de volume, reduzindo assim a sua massa.

Entende que o levantamento quantitativo do estoque deveria ter levado em consideração a redução do volume da escória da base, já que o volume registrado se referia à escória seca, e não, à endurecida.

Argumenta que a perda natural do estoque de produto a granel é reconhecida tanto pela legislação fiscal, quanto pela jurisprudência tributária, citando decisões deste Conselho de Contribuintes e do Ministério da Fazenda.

Discorre acerca da presunção do trabalho fiscal, entendendo desrespeitados os princípios da legalidade e verdade material que o deveriam informar.

Entende, ainda, indevidas as multas aplicadas pelo Fisco, eis que supõem o dolo de seu autor, ou seja, a intenção de obter vantagem ilícita, enfatizando que a conduta dolosa nunca pode ser presumida.

Cita doutrina e decisões deste Conselho de Contribuintes que aplicaram o dispositivo inserido no art. 112 do CTN.

Apresenta, após despacho interlocutório, quadro demonstrativo consolidando o motivo da diferença entre estoque físico e contábil, no qual aponta as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quebras naturais, reações físicas e químicas, critérios de medição que refletem no estoque físico, e por consequência, geram divergências em relação ao estoque contábil.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 3.259 a 3.265, refuta as alegações da defesa.

Alega que o levantamento quantitativo é procedimento idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02.

Afirma que o estorno de crédito efetivado pela Impugnante foi feito com total descumprimento do disposto no art. 71, inciso V da Parte Geral do RICMS/02, assim como no art. 72, posto que não foi emitida nota fiscal com destaque do imposto mencionando o fato determinante do estorno, e nem tampouco foi o documento escriturado no livro Registro de Saídas.

Assegura que não há acusação fiscal que implique em presunção de saídas desacobertas destinadas à SOEICOM, não passando o argumento de defesa de mero artifício jurídico.

Entende que o ajuste no estoque da matéria-prima (escória), elaborado pela Impugnante, resultou na retirada de 523.477,001 toneladas de escória, que se encontravam dentro do processo produtivo da empresa, em fase final de transformação (em cimento) e, conforme comprovado às fls. 47 e 1.118 do PTA, esta quantidade encontrava-se registrada no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque e foi manufaturada e transformada em produto final.

Explica como se deu a constatação de consumo integral no processo produtivo pela análise do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Sustenta que a escória objeto de estorno foi integralmente consumida no processo de produção da empresa e por se tratar de significativa diferença, coube ao Fisco encontrar índice histórico de sua utilização no processo produtivo - bastante razoável em se considerando a capacidade de processamento e produção do cimento.

Considera improcedente o argumento de que houve perdas normais no processo de manuseio e transporte da escória, posto que a escória foi integralmente consumida no processo produtivo, as perdas teriam ocorrido em fases que antecederam o processo produtivo e para nenhum índice de perda foi elaborado laudo técnico.

Afirma que não se trata no caso de presunção, mas de constatação, mediante levantamento, de diferença apurada mediante confronto dos estoques, saídas e entradas, conforme dados dos documentos e escrita fiscal do contribuinte.

Requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG exara Despacho Interlocutório de fl. 3.270, que resulta na juntada de documentos de fls. 3.273 a 3.757 e na manifestação do Fisco às fls. 3758 a 3760.

Cumpra observar que, respondendo ao Despacho Interlocutório de fl. 3270, a Impugnante comparece aos autos em três momentos: às fls. 3273 requer a dilação do prazo concedido no Interlocutório, na petição de fls. 3336 e seguintes repete os termos e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentos da petição de 3279 a 3333 e às fls. 3390 e seguintes acrescenta alguns elementos e documentos que serão analisados quando do mérito.

O Fisco entende que o lançamento está correto e não há reparos a fazer.

A Assessoria do CC/MG opina pela procedência parcial do lançamento, conforme parecer fundamentado de fls. 3764/3778.

DECISÃO

Há a destacar-se, inicialmente, que para os fundamentos desta decisão adotou-se os argumentos da Assessoria do CC/MG, com as adequações necessárias.

Da preliminar

A Impugnante requer a realização de prova pericial, indicando os quesitos de fl. 3.169 do PTA. Quando do cumprimento do despacho interlocutório (fl. 3397), reitera o pedido de produção da prova pericial.

A perícia se mostra desnecessária, haja vista que nos autos há elementos que possibilitam responder todos os pontos levantados nos quesitos, inclusive com os pareceres técnicos de perdas trazidos pela Impugnante.

Do mérito

A autuação versa sobre a constatação, no período relativo a junho/05, de estorno de crédito em desacordo com a legislação, relativo a mercadoria (matéria-prima) utilizada na fabricação do cimento, em decorrência da diferença verificada a menor entre o estoque físico e o escritural contábil, documentado pelo laudo de avaliação das reservas de escória existentes nos depósitos.

Como restou demonstrado nos autos, o contribuinte estornou 523.477,001 toneladas de escória (cópia do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque à fl. 42). No livro Registro de Apuração - fl. 3126,- e na DAPI - fl. 37- lançou, como estorno de crédito, o valor de R\$ 479.609,63 que corresponde a 18% de R\$ 2.664.497,94 (523.477 toneladas x 5,09).

Acrescenta o Relatório Fiscal que, do volume de escória resultante da diferença estornada, parte foi transformada em produto final (cimento) e o restante não sofreu transformação.

Para cálculo da quantidade de escória transformada em cimento o Fisco levantou, nas planilhas de 1 a 36 (fls. 64 a 520), a quantidade total das entradas e saídas de escória no período compreendido entre janeiro/04 e junho/05.

Verifica-se, ainda, pela planilha 38 (fls. 521 a 538), que o Fisco realizou Levantamento Quantitativo da Movimentação dos Estoques de Escória a fim de obter o total da escória movimentada sem documentação fiscal.

Informa, ainda, que foi apurado o percentual de cimento resultante do processo industrial, em relação ao total de escória movimentada no período, incluindo o volume, cujo estorno do crédito foi indevido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na planilha 37 de fls. 2.413 e 2.414, o Fisco fez o levantamento quantitativo da movimentação de escória no mês de junho/05, tendo encontrado uma diferença de 519.324,29 toneladas de escória sem nota fiscal.

Conforme demonstrado no Anexo 1 (fls. 2.415), da diferença de 519.324,29 toneladas de escória encontrada, 84,71% (439.919,61) foi considerada saída “in natura” e 15,29% (79.404,68) foi transformada em produto final.

Para encontrar a quantidade de escória transformada em cimento, o Fisco dividiu 79.404,68 por 70%, tendo em vista que este percentual corresponde à quantidade de escória necessária à fabricação daquele produto (conforme dados fornecidos pelo contribuinte - fl. 27- e dados da Associação Brasileira de Cimento – fls. 28 a 31).

Observa-se, ainda, que o Fisco utilizou o cimento com o maior percentual de escória, o que beneficia a Autuada na conversão.

Esclareça-se que a saída desacobertada de cimento decorreu da constatação de que parte da escória que teve saída desacobertada de documentação (15,29%) foi transformada em cimento, com base em índices técnicos apurados, em dados do período compreendido entre 01/01/2004 a 30/06/05.

O Fisco aplicou o percentual de 15,29% sobre o total de escória movimentada sem documentação fiscal de 519.324 toneladas, totalizando 113.435 toneladas, aproximadamente. Este resultado foi considerado na produção de cimento, por isto, foi dividido por 70% (quantidade de escória no cimento CP III) e transportado para a planilha de fl. 2.413, na coluna “saídas acobertadas”. Assim, o Fisco apurou uma saída desacobertada de 113.435,26 toneladas de cimento.

Tendo em vista que a saída de cimento do contribuinte, em regra, se dá em sacos de 50 kg e, portanto, cada tonelada equivale a 20 sacos de 50 kg, o Fisco multiplicou o valor de 113.435,26 toneladas de cimento por 20 e encontrou uma quantidade de 2.268.705,20 sacos de cimento que foram levados à tributação.

Informa o Fisco que o critério de arbitramento dos valores unitários de saída de escória e cimento obedeceu ao disposto no inciso IX do artigo 54 da Parte Geral do RICMS/02. Na base de cálculo da escória, o Fisco utilizou os valores de R\$ 21,62 por tonelada e as saídas de cimento foram tributadas a R\$ 10,92 o saco de 50 kg.

No quadro 1 de fls. 2.514 a 2.520 foram levantados a quantidade e o valor de cada nota fiscal de saída de escória, tendo sido encontrado o valor médio ponderado de 21,62 reais a tonelada.

À fl. 2.820, o Fisco calculou o valor médio ponderado final do cimento a 10,92, o qual resultou do valor médio ponderado do cimento código 94980 (quadro 2 – fls. 2.640 a 2.657), valor médio ponderado da saída de cimento - código 94343 (quadro 3 – fls. 2.797 a 2.810) e cimento a granel (quadro 4 – fl. 2.820). Assim sendo, o valor de 10,92 resultou da soma de $12,34 + 10,69 + 9,74 = 32,77$, dividido por 3, que é igual a R\$ 10,92.

O código 94.980 se refere ao cimento CP III Eldorado – sc de 50 kg e o código 94343 se refere ao cimento C III- 40 RS Cauê mais, também em saco de 50 kg.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ataca-se o entendimento da Assessoria do CC/MG, entendendo que no cálculo do valor médio ponderado não deveria o Fisco ter incluído o valor da mercadoria saída a granel, eis que o valor médio do cimento a granel foi calculado a R\$ 12,34 e como as saídas deste produto no período foram bastante inferiores às saídas do cimento em sacos (R\$ 10,69 e R\$ 9,74), a sua inclusão na divisão distorceu o valor médio do saco de cimento de 50 kg. Ademais, a exigência no AI foi de saída de cimento em saco de 50 kg.

Assim sendo, entende-se que o Fisco deveria ter considerado o valor médio de R\$ 10,22 que se refere ao valor médio das saídas dos produtos de código 94343 e 94980 ($10,69 + 9,74 = 20,43$ que dividido por 2 = 10,215).

Acrescenta-se que a base de cálculo encontra-se demonstrada no já citado quadro de fl. 2.415, bem como a exigência do ICMS, MR e multa isolada de 20% do valor da operação.

Nas Notas Explicativas de fls. 2.417 a 2.420, o autor do trabalho explica o quadro de fl. 2.415 e justifica que o valor do crédito indevidamente estornado foi deduzido do período de apuração de junho/05, ou seja, uma vez considerado indevido o estorno e desacobertada a saída da mercadoria, foi concedido ao contribuinte o crédito a que teria direito.

Conforme aponta o Auto de Infração, a acusação fiscal decorreu da constatação de estorno do crédito de mercadoria (523.477,001 toneladas de escória), em desacordo com a legislação.

Prevê o inciso V do artigo 71 do RICMS/02, o estorno do imposto creditado quando a mercadoria ou outra dela resultante vier a ser, dentre outros motivos, objeto de perecimento, furto ou perda, dentro do período em que se verificar o fato.

Contudo, para proceder ao estorno, deveria o contribuinte ter obedecido ao previsto no artigo 73 do RICMS/02, que preceitua:

Art. 73 - Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

Diante da constatação do estorno, o Fisco intima o contribuinte a apresentar a nota fiscal que deveria ter sido emitida nos termos do artigo 73 acima citado (fl. 12).

Respondendo à intimação, o contribuinte apresenta laudo da Multigeo – Mineração, Geologia e Meio Ambiente que aponta apuração de estoque físico de 2.356.257 toneladas de escória contra um estoque contábil de 2.879.734 de forma que esta diferença gerou o estorno de 523.477 toneladas de escória no mês de junho/05 (cópia do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – fl. 42).

Desta forma, o Fisco, verificando que o contribuinte não emitiu a nota fiscal devida e que não foi justificada a perda da mercadoria que se encontrava contabilizada, conforme livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, procedeu ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levantamento quantitativo (de escória e cimento), apurando-se saídas desacobertas, por entender indevido o estorno do crédito.

Discordando do feito fiscal, o contribuinte apresenta Impugnação na qual sustenta que o trabalho fiscal se amparou unicamente em presunção de saída desacoberta, e não considerou a perda da mercadoria que teria ocorrido na sua movimentação e estocagem.

Alega que adquiriu a empresa Cauê em 1997 e que não havia realizado levantamento das reservas, o que ocorreu em maio de 2.005 e que neste período adquiriu cerca de 6.008.325 toneladas de escória da Usiminas.

Explica que, dada a natureza da mercadoria, ocorreram várias perdas no manuseio que teriam se iniciado dentro do pátio da própria Usiminas; aponta a margem de erro de 2 a 5% no laudo de levantamento de estoque elaborado pela empresa Multigeo, e os reflexos no estoque contábil dos efeitos da margem de erro de pesagem da escória no processo produtivo.

Na Impugnação (fl. 3152) cataloga todas estas perdas no quadro seguinte:

Dados Estimados - 1997 a 2005					
Item	Descrição	Local	Base	Percentual	Quebra
1	Manuseio	Usiminas: Silo/Pátio	6.008.325,000	1,5%	90.124,88
2	Manuseio	Pátio Usiminas	5.918.200,125	1,5%	88.773,00
3	Manuseio	Pátio Usiminas/CCC	5.829.427,123	1,5%	87.441,41
4	Manuseio	CCC SPA/Expedição	5.741.985,716	1,5%	86.129,79
5	Mediação	Balança Consumo Interno	1.047.377,000	1%	10.473,770
6	Mediação	Reserva Escória - Topografia	2.356.257,00	5%	117.812,85
7	Medição	Reserva Escória - Compactação	264.906,000	20%	52.981,20
Total		Quebra Normal			533.736,89
Total		Ajuste de Estoque			523.477,00
Diferença					10.259,89

Em sua manifestação, o Fisco alega que o estorno de crédito se deu de forma contrária à legislação, posto que não foi emitida a nota fiscal com destaque do imposto e com a menção do fato determinante do mesmo.

Refuta o argumento de perda da estocagem e manuseio do produto sustentando que a quantidade de escória foi integralmente consumida no processo produtivo conforme faz prova cópia do LRCPE (fls. 47 e 1.118), que as perdas alegadas ocorreram em fases que antecederam o processo produtivo e nunca dentro dele e mais, que para nenhuma das perdas foi elaborado laudo técnico.

A Assessoria do CC/MG, com razão, entende que a diferença de escória detectada não implica necessariamente em consumo desta mercadoria no processo produtivo no mês de junho/05, mesmo porque há exigência nos autos de saída de escória “in natura” desacoberta de documentação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, se há exigências fiscais de saída de escória “in natura”, não se pode afirmar que toda a mercadoria foi integrada ao processo produtivo, mas sim, encontrava-se disponível no estoque registrado no LRCPE.

Em função deste entendimento, considera-se que a saída desacobertada pode ter acontecido em períodos anteriores e não necessariamente no mês de junho/05, assim como poderiam ter ocorrido também perdas naturais no manuseio e estocagem da mercadoria.

Todavia, a Autuada não demonstrou que o entendimento adotado pelo Fisco lhe trouxe prejuízo, ao considerar que a totalidade das saídas desacobertas ocorreu em junho/05, frise-se, com vencimento do imposto para esta data.

Portanto, tem-se como correto o procedimento adotado pelo Fisco relativamente ao momento do vencimento da obrigação.

Por outro lado, foi exarado Despacho Interlocutório solicitando ao contribuinte a juntada dos elementos técnicos que justificassem as possíveis perdas do produto estocado, bem como, a íntegra do laudo que apontava o percentual de erro porventura existente na medição.

Respondendo ao Interlocutório, o contribuinte junta aos autos os documentos de fls. 3273 a 3757 sendo que na petição de fls. 3336 a 3343 (que é o original da petição de fls. 3279 a 3286) junta laudo pericial quanto à redução volumétrica do produto e requer a dilação do prazo concedido para juntada de mais documentos.

Às fls. 3390 a 3398, ele comparece definitivamente aos autos, alegando fatores que teriam influenciado na perda da escória, quais sejam: item 2.1 - redução volumétrica da escória por mecanismos físicos e químicos, item 2.2 - incerteza de medição dos equipamentos utilizados na pesagem da escória de 3 a 5%, item 2.3 - percentual de erro na medição do estoque e, por fim, no item 2.4, perda de 2% desde o processo produtivo na Usiminas até o consumo industrial.

Sintetizando tais argumentos, o Impugnante apresenta à fl. 3397 do PTA, o quadro com os percentuais seguintes:

Etapa	Base (t)		Alíquota %	t
• Perda no processo de movimentação e estocagem; (consultoria BV)	Volume da Usiminas para a unidade de Santa do Paraíso (consumo/estoque/venda)	6.008.325	2%	120.167
• Erro de medição topográfica;	Escória estocada (laudo Multigeo)	2.356.257	5%	117.813
• Erro de balança;	Consumo Interno Santana do Paraíso	1.047.377	5%	52.369
• Reação química e física (estoque contábil)	Estoque contábil CCC (SAP) - Maio de 2005	2.879.734	25%	719.934
Total				1.010.282

O Fisco, analisando tais elementos, reproduz a tese de que ocorreu o consumo integral da matéria-prima (escória) no processo produtivo conforme fazem prova os documentos de fls. 47 e 1.118 e, quanto à alegação de redução volumétrica,

expõe que as operações todas se deram com base no peso da mercadoria, unidade que não varia em função da alteração volumétrica, seja por fatores químicos ou físicos.

Conforme afirma a Assessoria do CC/MG, em que pese o esforço da Impugnante em justificar a diferença entre estoque físico e contábil que originou o estorno, entende-se que seus argumentos não podem prevalecer em sua totalidade, justificando o seu entendimento.

Todavia, para este relator restou demonstrado nos autos perdas em situações específicas que devem ser consideradas, como segue.

Perda no processo de movimentação e estocagem (consultoria BV)

A Impugnante recorda que na Impugnação havia informado um percentual de quebra de 1,5% em cada etapa de manuseio desde o pátio da Usiminas, fornecedora da escória.

Contudo, a fim de comprovar suas alegações, contrata serviço de inspeção da empresa Bureau Veritas do Brasil que, aos 10 de junho de 2008, após Despacho Interlocutório, emite relatórios de inspeção quanto às perdas referentes às condições de estocagem e quanto às balanças de alimentação do processo produtivo.

No Relatório de Inspeção de fl. 3423, encontra-se constatado que a interferência de fatores no manuseio e estocagem do produto pode acarretar uma perda do estoque físico de até 2%, eis que o estoque é feito em terreno irregular com pontos de alongamento e que o produto, ao se assentar em camadas, sofre perdas. Na sustentação oral, alegou-se que as perdas ocorrem, também, por incorporação da escória ao solo.

No mesmo sentido, o item 2 do mesmo Relatório da Bureau Veritas, aduzindo que as irregularidades constatadas na área de estocagem podem causar variações (perdas) importantes nos controles da escória recebida e que a grande movimentação de caminhões acentua as irregularidades do terreno, fazendo com que parte do produto incorpore-se ao piso.

O Relatório conclui que a perda do produto pode subtrair, ao final de um ano inteiro, de 1 a 2% **desde a entrada da mercadoria até o seu consumo.** (grifos nossos)

O álbum fotográfico juntado (fl. 2424), bem como os documentos referentes à medição (fls. 17 a 26), demonstram que a estocagem da mercadoria se dá ao ar livre, estando, portanto, sujeita às condições apontadas no Relatório.

Portanto, o percentual de 2% de perda do estoque é compatível com o tipo de mercadoria (a granel) e suas condições de manuseio e estocagem.

É importante destacar-se, que a adoção do percentual de perda de 2% (no intervalo de 1-2%) levou em conta a interpretação mais favorável à Autuada.

Erro de medição topográfica (laudo Multigeo)

Assim como na Impugnação, a Autuada sustenta que o exame topográfico do estoque apresenta margem de erro de 2% a 5%.

Explica, à fl. 3395, que a utilização dos resultados por parte da Multigeo é o referendo ao trabalho da Lopes Topografia, a qual realizou os trabalhos de perfuração e topografia.

Apresenta, a Impugnante, às fls. 3426 a 3431, documento da Lopes Topografia – Engenharia e Agrimensura Ltda. estimando erro teórico de 5%, esclarecendo que 2% são em função do levantamento em si e 3% em função da falta da primitiva da área.

Diferentemente do parecer da Assessoria do CC/MG, entende este relator que a perda em função da base da pilha não foi considerada no Relatório da Bureau Veritas de fl. 3423, que explicita no item 1- condições de estocagem.

Ora, o erro se deu pela localização da primitiva e do levantamento em si.

Neste sentido, da mesma forma que no item anterior, acata-se a perda de 5% (cinco por cento).

Ressalta-se que no quadro acima, o contribuinte utilizou como base o valor de 6.008.325, ou seja, o valor de todas as entradas desde 1.997, o que inclui o estoque medido pela Multigeo em junho/05.

E mais, os documentos anexos ao Laudo da Multigeo (fls. 22 a 26) que demonstram a avaliação dos volumes de escória e o Laudo fazem menção à escória endurecida – base do depósito, com densidade diversa da adotada para a escória friável, e de forma a demonstrar que foi avaliado, na medição, todo o volume da pilha.

Erro de balança

A Impugnante alega a frequência da calibração e tolerância da balança no processo produtivo como outro motivo que interferiria na divergência entre estoque físico e contábil.

Apresenta, às fls. 3406 a 3421, Relatório de Inspeção da Bureau Veritas, o qual prevê percentual de incerteza de medição de 3% a 5%, conforme o tipo da balança, sendo 5% para a balança M1L21 e 3% para a balança Z5L12.

Aponta, no quadro acima, erro na balança em 5%, o qual incidiria sobre uma base de 1.047.377, relativa ao consumo interno de Santana do Paraíso.

Entretanto, em face da condição das balanças que são mencionadas no relatório, a perda média máxima possível é de 4% (quatro por cento), que se entende adequada para o caso sob análise.

É importante observar que estas perdas são para mais ou para menos. Todavia, da mesma forma que nos itens anteriores, buscou-se a interpretação mais benéfica ao sujeito passivo.

Também neste item, com o devido respeito, não se comunga com o pensamento da Assessoria de “que um laudo elaborado em junho de 2008 não poderia certificar a condição de um equipamento em funcionamento em junho de 2005, três anos antes”.

Ora, as perdas são da pesagem, do funcionamento, e estão presentes em qualquer época para os equipamentos analisados. E foi isto que apontou o relatório da Bureau Veritas de fls. 3.406.

Reação química e física (estoque contábil)

A Autuada, com base no laudo técnico denominado de “Análise de Possibilidade de Redução Volumétrica da Escória de Alto-Forno Estocada por Mecanismos Físicos e Químicos”, acostado às fls. 3.291 e seguintes dos autos, sustenta que ocorreu, no caso, redução volumétrica da escória por conjugação de mecanismos físicos e químicos da ordem de 20 a 25%, em relação à totalidade adquirida e armazenada.

Ora, quanto à alegação de redução de volume, não assiste razão à Impugnante.

Conforme expõe o Fisco à fl. 3.270, “o adensamento do material, em decorrência de efeitos físicos e químicos pode acarretar redução do volume dos estoques, entretanto não tem o condão de dar causa à perda da mercadoria. O peso do material estocado (escória) continua inalterado, quaisquer que sejam os agentes intervenientes com força de provocar a redução do volume; matéria não se perde. Redução volumétrica não significa desaparecimento de matéria; a compactação não faz com que a escória deixe de existir.”

E como acrescenta o Fisco, a unidade de medida utilizada pela Impugnante na estocagem do produto e no processo produtivo foi a tonelada, unidade de peso invariável à alteração volumétrica.

Ademais, conforme se vê no Laudo da Multigeo (fl. 21), a medição considerou o volume da escória friável e endurecida, adotando densidades para cada uma destas, de forma que não pode ser aceita a tese de que a alteração do volume interferiu no estoque da mercadoria, medido em toneladas.

Acrescente-se, ainda, que foram efetuados 81 furos para medição, por empresa especializada, o que possibilita uma amostra bastante adequada.

Neste sentido, entende-se que não ocorreram todas as perdas alegadas pela Impugnante, devendo ser acatadas as perdas, conforme quadro seguinte:

Etapa	Base	Percentual	Total
Perda na movimentação e estocagem	6.008.325	2%	120.167
Erro de medição topográfica	2.356.257	5%	117.813
Erro pesagem – balança	1.047.300	4%	41.892
TOTAL			279.872

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, entende-se que do valor encontrado pelo Fisco de 519.324,29 toneladas (fl. 2413) deve ser subtraído o valor acima de 279.872 toneladas, passando o cálculo de fl. 2415 a incidir sobre a quantidade de 239.452,29 toneladas.

No que tange à argumentação de inaplicabilidade da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei 6763/75 por não estar presente o dolo, não precedem os argumentos de defesa, uma vez que esta infração à legislação tributária é objetiva (que é a regra geral do art. 136 do CTN).

O fato da saída desacobertada de documentação fiscal ser constatada, quer na fiscalização de trânsito da mercadoria, quer por levantamentos ou outros roteiros fiscais, não interfere na aplicação das penalidades previstas em lei, desde que o fato se enquadre na hipótese nela prevista como infração.

No caso específico do inciso II do artigo 55 da lei 6763, o legislador incluiu, expressamente, tanto a situação constatada no trânsito, ao prever a hipótese de transporte de mercadoria desacobertada, quanto por procedimentos com base na escrita do contribuinte, ao prever penalidade para saída de mercadoria desacobertada.

Ressalta-se que o Fisco aplicou a multa isolada reduzida a 20%, conforme prescrição da alínea “a”, do inciso II do artigo 55 da Lei 6763/75, posto que a constatação da irregularidade resultou da análise de documentos da escrita do contribuinte.

Ademais, não compete a este órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, nos termos do inciso I do art. 110 do RPTA (Decreto 44.747 de 03-03-2008).

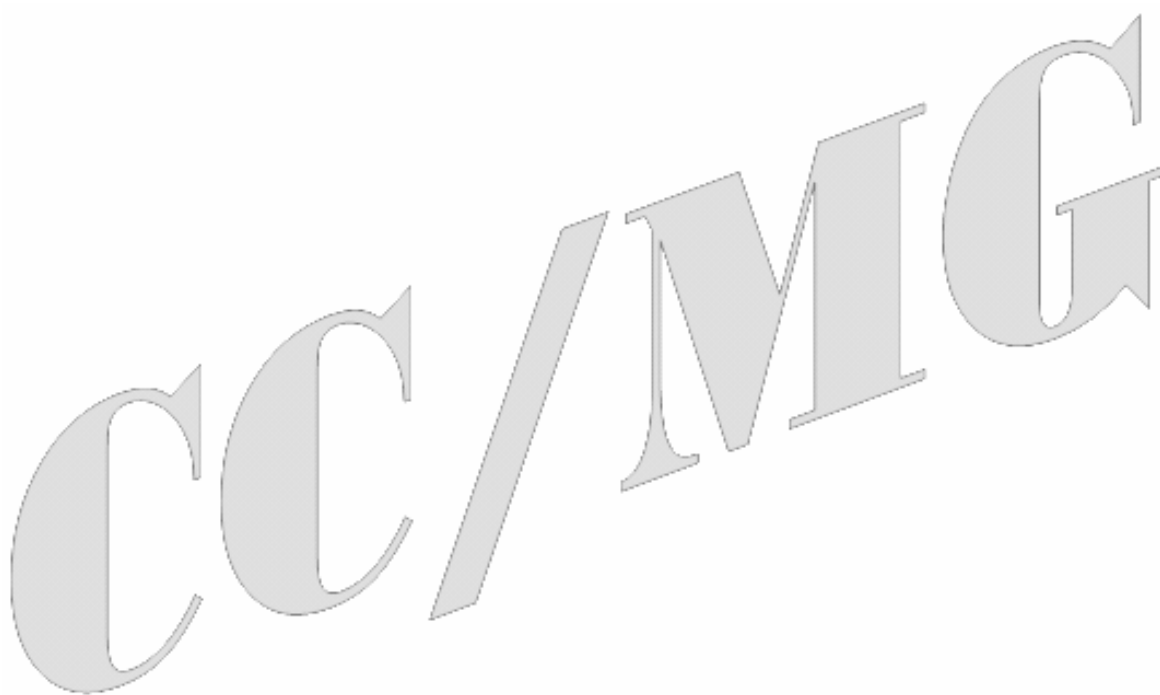
Assim sendo, entende-se que o crédito tributário deve ser reformulado para adequar a base de cálculo de fl. 2415 à quantidade de toneladas de escória e para ser o cimento tributado a R\$ 10,22 o saco de 50 Kg., conforme já demonstrado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam consideradas como perda: no processo de movimentação e estocagem - 2% (dois por cento), no erro de medição topográfica - 5% (cinco por cento), no erro de pesagem - 4% (quatro por cento) e, ainda, para que seja adequado o valor do cimento para R\$ 10,22 o saco de 50 kg. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam improcedente. Vencido também, em parte, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior que acatava, para perdas, apenas a dedução do montante exigido, 2% (dois por cento) do total em função das condições de estocagem e manuseio, e 2% (dois por cento) referentes a erro do levantamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alessandro Mendes Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do

juízo, além do signatário, os Conselheiros supracitados.

Sala das Sessões, 22 de outubro de 2008.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente / Relator**



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.833/08/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000153423-85
Impugnação: 40.010122423-81
Impugnante: Camargo Correa Cimentos SA
IE: 758014206.03-58
Proc. S. Passivo: Marciano Seabra de Godoi/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art 43 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.

A autuação ora analisada diz respeito a imputação fiscal de estorno irregular de crédito de ICMS, em decorrência da constatação de estoque físico de matéria-prima (escória de alto-forno) menor do que o escriturado na contabilidade, com base no Laudo de Avaliação de Reversas de Escória realizado pela empresa Multigeo Mineração.

Da Perícia

Antes de adentrar ao mérito da discussão, cumpre destacar os fundamentos que levaram ao indeferimento do pedido de prova pericial.

Inicialmente, cumpre observar que, respondendo ao Despacho Interlocutório de fl. 3270, a Impugnante comparece aos autos em três momentos, a saber:

- fls. 3273 - requer a dilação do prazo concedido no Interlocutório;
- fls. 3336 e seguintes - em petição repete os termos e documentos de petição anterior;
- fls. 3390 e seguintes - acrescenta alguns elementos e documentos que serão analisados quando do mérito.

Estes dados são importantes para demonstrar a instrução processual que é o principal motivo pelo qual, neste momento e com os elementos constantes dos autos, torna-se desnecessária a realização de perícia.

Embora pela matéria tratada possa parecer que a realização de prova pericial requerida pela Impugnante nos termos dos quesitos de fl. 3.169, seja essencial, com os elementos que vieram ao processo após o requerimento feito e a elaboração de tais quesitos, tornou-se desnecessária a citada prova.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua*

apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado nos presentes autos que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido” (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Assim, os quesitos apresentados à fl. 3169, podem, no momento do julgamento, serem respondidos pelos documentos acostados aos autos, como pode ser visto a seguir:

Primeiro Quesito: “Como foi efetuado o levantamento quantitativo pela fiscalização?”

Para elaboração do presente trabalho o Fisco realizou levantamento quantitativo, técnica prevista no inciso II do artigo 194 do RICMS/MG, a saber:

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

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

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

.....
§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.

§ 4º - Constatada, por indícios na escrituração do contribuinte ou por qualquer outro elemento de prova, a saída de mercadoria ou a prestação de serviço sem emissão de documento fiscal, o valor da operação ou da prestação será arbitrado pela autoridade fiscal para fins de exigência do imposto e multas, se devidos, tomando como critério, conforme o caso, o preço unitário das saídas, das entradas ou das prestações mais recentes verificadas no período, sem prejuízo do disposto nos artigos 53 e 54 deste Regulamento.

....."

Importante ressaltar de pronto que a discordância entre este voto e o voto majoritário não diz respeito à técnica utilizada para a apuração, mas sim quanto à forma de utilização de tal técnica, bem como quanto a certeza e liquidez dos valores levantados pelo Fisco que fragilizaram todo o trabalho fiscal a ponto de invalidá-lo.

Lembre-se que o Fisco utilizou-se desta técnica em dois momentos:

- para cálculo da saída da movimentação de escória e cimento no mês de junho de 2.005 (fls. 243 e 244), extraindo os dados do Livro Registro de Inventário dos meses 05 e 06 de 2.005 (fls. 3517 a 3526);

- para levantamento da movimentação de escória no período compreendido entre janeiro/04 e junho/05 para cálculo da porcentagem de escória comercializada "in natura" e após transformação em cimento.

Segundo Quesito: *"O procedimento é o mais adequado para o levantamento quantitativo da escória e do cimento?"*

Destaque-se que a resposta a este quesito não é importante para o desate da questão uma vez que, segundo as normas tributárias estaduais, é possível ao Fisco a utilização desta técnica para suas apurações. Cabe ao Contribuinte a partir de elementos de prova nos autos, desconstituir os valores alcançados pelo Fisco no caso de com eles não concordar. Foi exatamente o que foi feito neste processo.

Repita-se, pela importância, que o Fisco, ao discordar do estorno de crédito realizado pela ora Impugnante, procedeu ao levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo, previsto no inciso II do artigo 194 do RICMS/02 retrotranscrito. O levantamento adotado pelo Fisco apurou uma quantidade de 519.324,30 toneladas de escória saídas desacobertas de documentação fiscal, enquanto o volume estornado pela Defendente foi de 523.477,001 toneladas.

A análise destes dados e valores é matéria de mérito de competência da Câmara.

Terceiro Quesito: *“Encontram-se corretos os percentuais da proporção da comercialização de cimento e escória, bem como da proporção de escória utilizada na fabricação de cimento?”*

O Fisco utilizou o mesmo percentual das mercadorias comercializadas nos exercícios de 2004 e 2005, extraído dos documentos da escrita fiscal da própria Impugnante e, para cálculo da proporção de escória, utilizou os índices históricos de produção nos mesmos períodos (também fornecido pelo contribuinte).

A partir deste dado tem-se que a resposta ao presente quesito não se constitui em matéria para a qual seja necessário qualquer conhecimento distinto daquele que se exige do julgador administrativo.

Quarto Quesito: *“Efetuar o levantamento quantitativo da escória levando-se em conta as suas especificidades e as condições de manuseio e estocagem do produto, indicando o percentual de quebra natural do produto desde a aquisição até o consumo da fábrica ou até o destino final. Considerar o período desde o último ajuste de estoque físico da escória.”*

A ora Impugnante alegou que desde 1997, ano em que adquiriu a empresa, não foi efetuado levantamento, que somente veio a ocorrer em maio de 2005 e que neste período adquiriu cerca de 6.008.325 toneladas de escória da Usiminas. Junta, ainda, laudo que atesta uma quebra de 2% do estoque da mercadoria em função das condições de manuseio e estocagem.

O Fisco não contesta os valores levantados e, mesmo a Assessoria deste Conselho de Contribuintes, acatou a perda quanto a este item utilizando a base de 6.008.325 toneladas.

Os elementos que vieram aos autos e os laudos apresentados pela Defendente até no momento de sua sustentação oral no julgamento, são suficientes para o deslinde da questão em foco, sendo desnecessária a resposta a este quesito.

Quinto Quesito: *“Com relação ao levantamento de reserva da escória, qual é a margem de erro admitida pela técnica utilizada?”*

Para resposta precisa a este quesito seria necessária a realização de prova pericial dada a necessidade de conhecimento técnico específico da matéria.

Entretanto, neste momento, devem ser levados em consideração os laudos apresentados pela própria Impugnante, a exemplo do laudo de fls. 3426 a 3431, que dá conta de percentual de erro do levantamento de escória variando entre 2% e 5%, sendo 2% referente a erro do levantamento em si e 3% em função das condições específicas da medição, tais como planta do terreno.

Sexto Quesito: *“Existem outros fatores físicos, químicos, etc. que impactam no levantamento da reserva de escória?”*

Também no caso deste quesito seria necessária a realização de prova pericial dada a necessidade de conhecimento técnico específico da matéria.

No entanto, segundo os artigos técnicos apresentados, está comprovado nos autos que pode ocorrer redução volumétrica, sendo que outros fatores físicos/químicos podem impactar no levantamento da reserva de escória.

Desta forma, o presente quesito já está respondido nos autos.

Sétimo Quesito *“Da documentação fiscal e contábil da Impugnante é possível afirmar que a quantidade de escória foi levada à produção de cimento?”*

A resposta a este quesito constitui-se, em sua essência, o mérito da discussão nos presentes autos.

O Fisco, conforme informado no Auto de Infração, considerou que a quantidade de escória estornada foi levada integralmente ao processo de produção, sendo que 15,29 % foram transformados em cimento e 84,71% foram comercializados “*in natura*”, exigindo todo o imposto e multas com vencimento em junho/05. O arbitramento do valor da operação encontra fulcro no § 4º do artigo 194 do RICMS/02, retro transcrito.

Saber-se se esta conclusão a que chegou o Fisco é verídica e sustentável é a resposta ao presente julgamento.

Oitavo Quesito: *“É possível afirmar que houve comercialização sem nota fiscal como afirmou a fiscalização?”*

Não resta dúvida, diante das disposições contidas no já citado e transcrito artigo 194 do RICMS/MG, ser possível ao Fisco afirmar que houve comercialização sem nota fiscal. Esta é uma presunção legal.

A análise do levantamento feito pelo Fisco e dos valores por ele encontrados é matéria de mérito que, a partir dos elementos existentes nos autos, podem ou não sustentar a imputação fiscal.

Por todo o exposto, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérflua por outras provas produzidas nos autos sob exame capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo a Impugnante.

Do Mérito

Como já dito, versa a presente autuação sobre a imputação fiscal de estorno de crédito em desacordo com a legislação, relativo a mercadoria (matéria-prima) utilizada na fabricação do cimento, em decorrência da diferença verificada a menor entre o estoque físico e o escritural contábil, documentado pelo laudo de avaliação das reservas de escória existentes nos depósitos.

É fato inconteste que a ora Impugnante estornou 523.477,001 toneladas de escória (cópia do Livro Registro de Controle da Produção e Estoque à fl. 42).

No Livro Registro de Apuração (cópia do DAPI – fl. 37) a Impugnante lançou, como estorno de crédito, o valor de R\$ 479.609,63 que corresponde a 18% de R\$ 2.664.497,94 (523.477 toneladas x 5,09).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No Relatório Fiscal que subsidia a autuação consta que, do volume de escória resultante da diferença estornada, parte foi transformada em produto final (cimento) e o restante não sofreu transformação. Já neste ponto, cumpre destacar, não se vislumbra com clareza esta situação nos autos.

Para cálculo da quantidade de escória transformada em cimento o Fisco levantou, nas planilhas de 1 a 36 (fls. 64/520), a quantidade total das entradas e saídas de escória no período compreendido entre janeiro/04 e junho/05.

Na planilha 38 (fls. 521/538), o Fisco realizou Levantamento Quantitativo da Movimentação dos Estoques de Escória a fim de obter o percentual de escória utilizado na fabricação de cimento.

O Fisco informa, ainda, ter apurado o percentual de cimento resultante do processo industrial, em relação ao total de escória movimentada no período incluindo o volume, cujo estorno do crédito, em seu entendimento, foi indevido.

Na planilha 37 de fls. 2.413/2.414, o Fisco fez o Levantamento Quantitativo da movimentação de escória e cimento no mês de junho/05, tendo encontrado uma diferença de 519.324,29 toneladas de escória sem nota fiscal.

Conforme demonstrado no Anexo 1 (fl. 2.415), da diferença de 519.324,29 toneladas de escória encontrada, 84,71% (439.919,61) foi considerada saída “*in natura*” e 15,29% (79.404,68) foi transformada em produto final.

Para encontrar a quantidade de escória transformada em cimento, o Fisco dividiu 79.404,68 por 70%, tendo em vista que este percentual corresponde à quantidade de escória necessária à fabricação daquele produto (conforme dados fornecidos pela Impugnante – fl. 27 e dados da Associação Brasileira de Cimento – fls. 28/31).

A saída desacobertada de cimento decorreu da constatação de que parte da escória que teve saída, segundo a imputação fiscal, desacobertada de documentação (15,29%) foi transformada em cimento conforme levantamento dos períodos anteriores.

Trata-se aqui de uma presunção.

O quadro de fl.2414 serviu para calcular a quantidade de escória que, pretensamente, teria integrado o cimento (que teve as saídas acobertadas por documentação fiscal) e o valor encontrado de 18.239,05 foi dividido por 70% (quantidade de escória no cimento) e transportado para a planilha de fl. 2.413, na coluna “saídas acobertadas”.

Tendo em vista que a saída de cimento da Impugnante, em regra se dá em sacos de 50 kg e, portanto cada tonelada equivale a 20 sacos de 50 kg, o Fisco multiplicou o valor de 113.435,26 toneladas de cimento por 20 e encontrou uma quantidade de 2.268.705,20 sacos de cimento que foram levados à tributação.

Informa o Fisco que o critério de arbitramento dos valores unitários de saída de escória e cimento obedeceu ao disposto no inciso IX do artigo 54 da Parte Geral do RICMS/02. Na base de cálculo da escória, o Fisco utilizou os valores de R\$ 21,62 por tonelada e as saídas de cimento foram tributadas a R\$ 10,92 o saco de 50 kg.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No quadro 1 de fls. 2.514/2.520 foram levantados a quantidade e o valor de cada nota fiscal de saída de escória, tendo sido encontrado o valor médio ponderado de 21,62 reais a tonelada.

À fl. 2.820, o Fisco calculou o valor médio ponderado final do cimento a 10,92, o qual resultou do valor médio ponderado do cimento código 94980 (quadro 2 – fls. 2.640 a 2.657), valor médio ponderado da saída de cimento - código 94343 (quadro 3 – fls. 2.797 a 2.810) e cimento a granel (quadro 4 – fl. 2.820). Assim sendo, o valor de 10,92 resultou da soma de $12,34 + 10,69 + 9,74 = 32,77$, dividido por 3, que é igual a R\$ 10,92.

O código 94.980 se refere ao cimento CP III Eldorado – sc de 50 kg e o código 94343 se refere ao cimento C III- 40 RS Cauê mais, também em saco de 50 kg.

Entretanto, no cálculo do valor médio ponderado não deveria o Fisco ter incluído o valor da mercadoria saída a granel eis que o valor médio do cimento a granel foi calculado a R\$ 12,34 e como as saídas deste produto no período foram bastante inferiores às saídas do cimento em sacos (R\$ 10,69 e R\$ 9,74), a sua inclusão na divisão distorceu o valor médio do saco de cimento de 50 kg.. Ademais, a exigência no Auto de Infração foi de saída de cimento em saco de 50 kg.

Reside aqui, a primeira de muitas falhas que inviabilizam a manutenção do presente lançamento.

Nas Notas Explicativas de fls. 2.417/2.420, o Fisco explica o quadro de fl. 2.415 e justifica que o valor do crédito indevidamente estornado foi deduzido do período de apuração de junho/05, ou seja, uma vez considerado indevido o estorno e desacobertada a saída da mercadoria, foi concedido ao contribuinte o crédito a que teria direito.

Conforme aponta o Auto de Infração, a acusação fiscal decorreu da constatação de estorno do crédito de mercadoria (523.477,001 toneladas de escória), em desacordo com a legislação.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder, para validá-lo, nos termos da lei específica que dita as regras para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria

Nos presentes autos, apesar da técnica utilizada pelo Fisco ser prevista nas normas estaduais, a sua utilização, com as falhas verificadas pelos laudos trazidos, não levou a certeza e liquidez necessárias à manutenção do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, portanto, que, embora os passos tenham sido seguidos, não foi possível pela técnica utilizada, determinar o crédito tributário com precisão, tão pouco calcular o imposto devido e propor a penalidade em montante adequado.

Cumprе destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

No caso dos autos, os indícios existentes, a partir dos laudos e trabalhos trazidos pela Impugnante aos autos, não se mostraram adequadamente robustos.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o Princípio da Estrita Legalidade ou da Tipicidade Cerrada especialmente porque não representa alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Isto não é o que se presencia nos autos em análise.

O fato de se ter levado em consideração apenas um insumo deixa dúvidas quanto a efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS (operação de circulação de mercadoria) na forma como quer o Fisco e, portanto, não comprovada a ocorrência do fato gerador, a utilização da presunção estaria levando à hipótese de incidência tributária situações que podem, efetivamente, nem mesmo ter acontecido.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

No caso concreto, a Fiscalização partiu de lançamentos com base em índice técnico de produtividade e a Impugnante demonstrou nos autos que os índices adotados não representam a ocorrência do fato gerador.

Registre-se que, inegavelmente, o inciso V do artigo 71 do RICMS/02, prevê o estorno do imposto creditado quando a mercadoria ou outra dela resultante vier a ser, dentre outros motivos, objeto de perecimento, furto ou perda, dentro do período em que se verificar o fato.

Contudo, para proceder ao estorno, deveria a Impugnante ter atendido ao previsto no artigo 73 do RICMS/02, que preceitua:

“Art. 73 - Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante da constatação do estorno, o Fisco intima o contribuinte a apresentar a nota fiscal que deveria ter sido emitida nos termos do artigo 73 acima citado (fl. 12).

Respondendo à intimação, a Impugnante apresenta laudo da Multigeo – Mineração, Geologia e Meio Ambiente que aponta apuração de estoque físico de 2.356.257 toneladas de escória contra um estoque contábil de 2.879.734 de forma que esta diferença gerou o estorno de 523.477 toneladas de escória no mês de junho/05 (cópia do Livro Registro de Controle da Produção e Estoque – fl. 42).

Desta forma, o Fisco, verificando que a Defendente não emitiu a nota fiscal devida e que não foi justificada a perda da mercadoria que se encontrava contabilizada conforme Livro Registro da Produção e Estoque procedeu ao levantamento quantitativo (de escória e cimento), por entender indevido o estorno do crédito.

Em sua Impugnação sustenta a Defendente que o trabalho fiscal se amparou unicamente em presunção de saída desacobertada, e não considerou a perda da mercadoria que teria ocorrido na sua movimentação e estocagem.

Alega que adquiriu a empresa Cauê em 1997 e que não havia realizado levantamento das reservas, o que ocorreu em maio de 2.005 e que neste período adquiriu cerca de 6.008.325 toneladas de escória da Usiminas.

Explica que, dada a natureza da mercadoria, ocorreram várias perdas no manuseamento que teriam se iniciado dentro do pátio da própria Usiminas; aponta a margem de erro no laudo de levantamento de estoque elaborado pela empresa Multigeo, e os reflexos no estoque contábil dos efeitos da margem de erro de pesagem da escória no processo produtivo.

Em sua manifestação, o Fisco alega que o estorno de crédito se deu de forma contrária à legislação, posto que não foi emitida nota fiscal com destaque do imposto com menção do fato determinante do mesmo.

A incorreção na forma de estorno de crédito, repita-se, pela importância, está de fato comprovada nos autos.

O Fisco refuta o argumento de perda da estocagem e manuseio do produto sustentando que a quantidade de escória foi integralmente consumida no processo produtivo conforme faz prova cópia do LRCPE (fls. 47 e 1.118), que as perdas alegadas ocorreram em fases que antecederam o processo produtivo e nunca dentro dele e mais, que para nenhuma das perdas foi elaborado laudo técnico.

Contudo, a diferença de escória detectada não implica necessariamente em consumo desta mercadoria no processo produtivo no mês de junho/05, mesmo porque há exigência nos autos de saída de escória “*in natura*” desacobertada de documentação fiscal.

Este ponto demonstra outra incorreção da conclusão fiscal.

Se há exigências fiscais de saída de escória “*in natura*”, não se pode afirmar que toda a mercadoria foi integrada ao processo produtivo, mas sim, encontrava-se disponível no estoque registrado no LRCPE.

Esta incorreção na conclusão a que chegou o trabalho, por si só, já traduz a incerteza quanto aos valores apurados pois a saída desacobertada, se realmente houve

pois nestes autos não restou demonstrada, poderia ter acontecido em períodos anteriores e não necessariamente no mês de junho/05, assim como poderiam ter ocorrido também perdas naturais no manuseio e estocagem da mercadoria.

Entender, como fez o Fisco, que todas as saídas foram desacobertas, resulta em prejuízo irreparável a ora Impugnante.

Não é possível, tão pouco baseado em incerteza, considerar-se que ter ocorrido saídas desacobertas e, ainda, estipular sua ocorrência em junho/05.

Lembre-se que foi exarado Despacho Interlocutório para solicitar à Impugnante a juntada dos elementos técnicos que justificassem as possíveis perdas do produto estocado, bem como, a íntegra do laudo que apontava o percentual de erro porventura existente na medição.

Em resposta ao citado Despacho Interlocutório, a Defendente junta aos autos os documentos de fls. 3273/3757 sendo que na petição de fls. 3336/3343 (que é o original da petição de fls. 3279/3286) junta laudo pericial quanto à redução volumétrica do produto e requer a dilação do prazo concedido para juntada de mais documentos.

Às fls. 3390/3398 comparece definitivamente aos autos, alegando fatores que teriam influenciado na perda da escória, quais sejam:

- redução volumétrica da escória por mecanismos físicos e químicos;
- incerteza de medição dos equipamentos utilizados na pesagem da escória de 3% a 5%;
- percentual de erro na medição do estoque;
- perda de 2% desde o processo produtivo na Usiminas até o consumo industrial;
- perda no processo de movimentação e estocagem;
- erro de medição topográfica;
- erro de balança;
- reação química e física.

O Fisco, analisando tais elementos, reproduz a tese de que ocorreu o consumo integral da matéria-prima (escória) no processo produtivo conforme comprovariam os documentos de fls. 47 e 1.118 e, quanto à alegação de redução volumétrica, expõe que as operações todas se deram com base no peso da mercadoria, unidade que não varia em função da alteração volumétrica, seja por fatores químicos ou físicos.

É inegável que, durante toda a fase de carregamento, descarga, manuseio, transporte, consumo e armazenagem, ocorrem perdas, dadas as características do produto.

Portanto, tendo em vista as características do produto e as condições de manuseio da descarga, transporte e armazenagem do produto deve ser considerada uma quebra, o que não foi levado em consideração no trabalho fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, as justificativas da diferença entre estoque físico e contábil que originou o estorno, apresentadas pela Impugnante, não podem ser desprezadas.

A Impugnante recorda que na Impugnação havia informado um percentual de quebra de 1,5% em cada etapa de manuseio desde o pátio da Usiminas, fornecedora da escória.

Contudo, a fim de comprovar suas alegações, contrata serviço de inspeção da empresa Bureau Veritas do Brasil que, aos 10 de junho de 2008 (após Despacho Interlocutório que é de 15 de abril de 2008), emite Relatórios de Inspeção quanto às perdas referentes às condições de estocagem e quanto às balanças de alimentação do processo produtivo.

No Relatório de Inspeção de fl. 3423, encontra-se constatado que a interferência de fatores estocagem do produto pode acarretar uma perda do estoque físico de até 2%, eis que o estoque é feito em terreno irregular com pontos de alongamento e que o produto, ao se assentar em camadas, sofre perdas.

O Relatório conclui que a perda do produto pode subtrair, ao final de um ano inteiro, de 1 a 2% desde a entrada da mercadoria até o seu consumo.

O álbum fotográfico juntado (fl. 2424), bem como os documentos referentes à medição (fls. 17/26), demonstram que a estocagem da mercadoria se dá ao ar livre, estando, portanto, sujeita às condições apontadas no Relatório.

O percentual de 2% de perda do estoque é compatível com o tipo de mercadoria (a granel) e suas condições estocagem. Entretanto, deve ser considerada ainda a perda de 1,5%, informa pela Impugnante, em cada uma das duas etapas anteriores à chegada da escória no estabelecimento da ora Impugnante (silo/descarga no pátio da Usiminas e retirada no pátio da Usiminas).

Nenhum destes percentuais foi levado em consideração no trabalho fiscal, mais uma vez comprometendo seu resultado.

Também se manifesta a Impugnante no sentido de afirmar ter havido erro de medição topográfica (laudo Multigeo), sustentando que o exame topográfico do estoque apresenta margem de erro de 2% a 5%.

A Defendente explica, à fl. 3395, que a utilização dos resultados por parte da Multigeo é o referendo ao trabalho da Lopes Topografia, a qual realizou os trabalhos de perfuração e topografia.

Apresenta, ainda, às fls. 3426/3431, documento da Lopes Topografia – Engenharia e Agrimensura Ltda. às fls. 3426 estimando erro teórico de 5%, esclarecendo que 2% são em função do levantamento em si e 3% em função da falta da primitiva da área, ou seja, por não se saber o valor da pilha.

Esta perda também deveria ter sido considerada para se chegar a uma conclusão próxima da realidade, pois a mesma não se encontrou considerada no Relatório da Bureau Veritas de fl. 3423.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lembre-se que o trabalho da Bureau Veritas refere-se apenas as condições de estocagem, que provoca perda decorrente da recomposição e solidificação de escória no piso que circunda a montagem de escória.

O erro estimado de 3% pela falta da primitiva da área se refere à falta de definição técnica da base da pilha (que não necessariamente se encontra nivelada ao terreno).

Caberia, portanto, a consideração desta margem de erro de 3%, que impacta também na justificação da diferença entre o estoque contábil e o estoque físico da escória. Entretanto, tal não foi feito.

Este ponto, também, se contrapõe a certeza necessária para manutenção de um lançamento.

A Impugnante alega a frequência da calibração e tolerância da balança no processo produtivo como outro motivo que interferiria na divergência entre estoque físico e contábil. Apresenta, às fls. 3406/3421, Relatório de Inspeção da Bureau Veritas, o qual prevê percentual de incerteza de medição de 3% para escória seca e 5% para friável.

Aponta, ainda, erro na balança em 5%, o qual incidiria sobre uma base de 1.047.377, relativa ao consumo interno de Santana do Paraíso.

Deve prevalecer esta alegação. O laudo elaborado em junho de 2008 se presta a demonstrar a ocorrência de uma situação que poderia se dar em junho de 2005.

Não acatar este dado, enfraquece a acusação fiscal.

Neste caso, se existe uma incerteza de medição no estoque físico consumido no processo produtivo, ou seja, se há requisição de, por exemplo, 100 toneladas de escória (estoque contábil), mas efetivamente são consumidas 103 toneladas de escória, haverá sempre divergência entre o estoque físico e o contábil.

A Defendente, com base no Laudo Técnico de Análise de Possibilidade de Redução Volumétrica da Escória de Alto-Forno estocada por Mecanismos Físicos e Químicos, acostado às fls. 3.291 e seguintes dos autos, sustenta que ocorreu, no caso, redução volumétrica da escória por conjugação de mecanismos físicos e químicos da ordem de 20 a 25%, em relação à totalidade adquirida e armazenada.

Procede aqui também a alegação da Impugnante.

A razão da diferença entre o estoque contábil e físico da escória decorre de diversos fatores vinculados à logística da operação com este produto e à características intrínsecas à natureza físico/química da escória, como restou demonstrado nos autos.

O levantamento do estoque se deu por exame topográfico da montanha de escória existente no estabelecimento da Impugnante em junho de 2006, sendo que através da apuração do volume deste monte procedeu-se à conversão do peso existente.

Esta conversão de volume em peso, no caso em análise, somente pode ser corretamente apreciada levando-se em consideração as características próprias do produto objeto do trabalho técnico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Visando esclarecer este ponto, a Impugnante apresentou laudo técnico cujo objeto foi a análise de possibilidade de redução volumétrica da escória de alto-forno estocada por mecanismos físicos/químicos.

A conclusão deste laudo é de que a redução de volume na medida em que ocorre a perda de água, a parcial hidratação e carbonatação da escória granulada estocada e a retração decorrente desta hidratação, sendo que estes mecanismos são fortemente influenciados pelas características da escória de alto-forno, pelas condições ambientais, pelo efeito drenante da escória de alto-forno, pela altura da pilha, pela umidade e de temperatura, pode chegar a uma redução volumétrica da ordem de 20% a 25%.

Provado está nos autos que o adensamento do material, em decorrência de efeitos físicos e químicos pode acarretar redução do volume dos estoques.

Novamente esta situação não foi levada em consideração no levantamento.

Cumprе ressaltar a pilha de escória objeto do levantamento é extremamente heterogênea, conforme informamos técnicas constantes dos autos. Esta pilha contém partes granuladas anidras, granulares parcialmente hidratadas/carbonatadas e partes concrecionadas.

O volume de escória foi estimado a partir de levantamento topográfico, cujo erro associado pode variar e a conversão para tonelada realizada pelo Multigeo foi feita com base na densidade aparente.

Ocorre que, pelas características do material disposto na pilha, para se chegar a um valor mais próximo da realidade, deveria ter sido feita a estratificação dos grupos em granular e concrecionado.

Diante de todas as provas e fundamentos existentes no presente processo o valor encontrado pelo Fisco de 519.324,29 toneladas não representa uma quantidade passível de ser aceita como fato gerador do tributo não podendo ser o feito fiscal mantido, pelo que julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 22 de outubro de 2008.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.833/08/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000153423-85	
Impugnação:	40.010122423-81	
Impugnante:	Camargo Correa Cimentos SA	
	IE: 758014206.03-58	
Proc. S. Passivo:	Marciano Seabra de Godoi/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art 43 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.

Destaca-se, inicialmente, que para os fundamentos do voto vencido adotou-se, *in totum*, os argumentos do bem fundamentado parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 3.764/3.778, de onde se transcreve:

“Erro de medição topográfica (laudo Multigeo): assim como na Impugnação, a Autuada sustenta que o exame topográfico do estoque apresenta margem de erro de 2% a 5%.

Explica, à fl. 3395, que a utilização dos resultados por parte da Multigeo é o referendo ao trabalho da Lopes Topografia, a qual realizou os trabalhos de perfuração e topografia.

Apresenta, às fls. 3426 a 3431, documento da Lopes Topografia – Engenharia e Agrimensura Ltda. às fls. 3426 estimando erro teórico de 5%, esclarecendo que 2% são em função do levantamento em si e 3% em função da falta da primitiva da área, ou seja, por não se saber o valor da pilha.

Todavia, entendemos que esta perda em função da base da pilha já se encontrou considerada no Relatório da Bureau Veritas de fl. 3423 que explicita no item 1- condições de estocagem – que a área de estocagem é formada por terreno irregular, não pavimentado, cujo piso foi formado e coberto com escória batida, com pontos de alongamento devido à irregularidade do terreno.

O item 2 do mesmo Relatório, por sua vez, expõe que as irregularidades constatadas na área de estocagem podem causar variações (perdas) importantes nos controles da escória recebida e que a grande movimentação de caminhões acentua as irregularidades do terreno, fazendo com que parte do produto incorpore-se ao piso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Relatório conclui que a área de estocagem, com utilização da escória como parte do piso do pátio e sua recomposição é fonte de perda não contabilizada, mas que ao final de um ano pode subtrair de 1 a 2%.

Ressaltamos que no quadro acima (fl. 3397 do PTA) o contribuinte utilizou como base, o valor de 6.008.325, ou seja, o valor de todas as entradas desde 1.997, o que inclui o estoque medido pela Multigeo em junho/05.

E mais: os documentos anexos ao Laudo da Multigeo (fls. 22 a 26) que demonstram a avaliação dos volumes de escória e o Laudo fazem menção à escória endurecida – base do depósito, com densidade diversa da adotada para a escória friável, e de forma a demonstrar que foi avaliado, na medição, todo o volume da pilha.

Assim sendo, concordamos com a perda de 2% de margem de erro inerente à medição.

Erro de balança: A Impugnante alega a frequência da calibração e tolerância da balança no processo produtivo como outro motivo que interferiria na divergência entre estoque físico e contábil. Apresenta, às fls. 3406 a 3421, Relatório de Inspeção da Bureau Veritas, o qual prevê percentual de incerteza de medição de 3% para escória seca e 5% para friável.

Aponta, no quadro acima (fl. 3397 do PTA), erro na balança em 5%, o qual incidiria sobre uma base de 1.047.377, relativa ao consumo interno de Santana do Paraíso.

Entendemos que não pode prevalecer esta alegação. Um laudo elaborado em junho de 2008 não poderia certificar a condição de um equipamento em funcionamento em junho de 2005, três anos antes.

Mesmo que se trate de mesmo equipamento, e tal circunstância não restou demonstrada, não se pode atestar a situação de um equipamento que, como é cediço, se desgasta com o uso do tempo, principalmente em se tratando de balança, equipamento que necessita de aferições constantes.

A Impugnante deveria ter certificado a condição do equipamento à época do estorno do crédito, e registrado documentalmente, na época própria, o fato motivador do percentual de incerteza de medição.

Ademais, a Impugnante entra em contradição, pois na Impugnação alega que “na mediação da escória consumida na fabricação do cimento há tolerância de 1% na medida, de acordo com os critérios técnicos” e no quadro acima, aponta um percentual de 5%.”

Diante do acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para deduzir, do montante exigido, 2% do total em função das condições de estocagem e manuseio e 2% referentes ao erro do levantamento e ainda para adequar o valor do cimento para R\$ 10,22 o saco de 50 kg.

Sala das Sessões, 22 de outubro de 2008.

René de Oliveira e Sousa Júnior
Conselheiro