

Acórdão: 23.337/23/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002165875-12
Impugnação: 40.010154049-27
Impugnante: Soma Nutrição Animal Indústria e Comércio Ltda
IE: 558752363.00-89
Coobrigado: Helder Bomtempo Martins
CPF: 522.429.516-53
Proc. S. Passivo: Erik Costa Cruz e Reis
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EIRELI – CORRETA A ELEIÇÃO. O da titular da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III do CTN (Código Tributário Nacional) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

MERCADORIA – ENTRADA E ESTOQUE DESACOBERTADOS – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado que a Autuada deu entrada, bem como manteve em estoque, embalagens desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de Levantamento Quantitativo de embalagens/produtos acabados, procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Lançamento reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo de embalagens/produto acabado, a ocorrência de saída de mercadorias (ração pet), sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/OP, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo de embalagens/produto acabado, a ocorrência de saída de mercadorias (ração), desacobertas de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III do RICMS/02.

Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15, em relação às mercadorias (rações pets) cujas saídas ocorreram desacobertas de documento fiscal. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre acusação fiscal de que o Sujeito Passivo manteve estoque e deu entrada de embalagens desacobertas de documentos fiscais, bem como promoveu saídas de mercadorias (rações) desacobertas de documentos fiscais, conforme apurado em Levantamento Quantitativo por Espécie de Embalagem e Produto Acabado (exercício fechado) nos exercícios de 2017 a 2020.

Em relação à entrada e ao estoque desacobertos de documento fiscal de embalagens, exige-se ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, observados os limites previstos no § 2º do citado dispositivo legal.

Em relação às saídas de rações desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS devido pelas operações próprias (ICMS/OP), no caso de rações pet exige-se também o ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) e o adicional devido a título de Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, a Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS/OP, a Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST e do FEM (art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75) e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, observados os limites previstos no § 2º do citado dispositivo legal.

O Coobrigado, titular da empresa autuada, foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária com fundamento no art. 124, inciso II e art. 135, inciso III, ambos do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, pela prática de atos que resultaram no descumprimento de obrigações relativas ao ICMS.

Relação dos Anexos ao Auto de Infração:

ANEXO 1 – DEMONSTRATIVOS DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO • Demonstrativo do Crédito Tributário Por Código de Ocorrência • Demonstrativo do Crédito Tributário Consolidado Por Exercício - Entradas, Estoque e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saídas Desacobertadas - ICMS, ICMS/ST, FEM, MR e Multa Isolada • Demonstrativo da Apuração do ICMS Normal, Multa de Revalidação e Multas Isoladas Incidentes Sobre as Entradas, Estoques e Saídas de Mercadorias Desacobertadas - Exercícios de 2017 a 2020 • Demonstrativo Por Mês das Entradas Desacobertadas – Apuração do ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada • Demonstrativo da Apuração do ICMS e do FEM Devidos por Substituição Tributária e das Multas de Revalidação Incidentes Sobre as Saídas de Rações Pet Desacobertadas de Documentos Fiscais – Exercícios de 2017 a 2020 • Demonstrativo dos Preços Médios Ponderados de Ração Tipo Pet a Consumidor Final - PMPF Divulgados em Portarias;

ANEXO 2 – Resumo Geral Do Levantamento Quantitativo • Exercício de 2017 • Exercício de 2018 • Exercício de 2019 • Exercício de 2020;

ANEXO 3 – Levantamento Quantitativo Completo – Exercício de 2017 • Movimento Diário • Resumo do Produto • Resumo Geral;

ANEXO 4 – Levantamento Quantitativo – Exercício de 2017 – Agrupamento de Produtos;

ANEXO 5 – Levantamento Quantitativo Completo – Exercício de 2018 • Movimento Diário • Resumo do Produto • Resumo Geral;

ANEXO 6 – Levantamento Quantitativo – Exercício de 2018 – Agrupamento De Produtos;

ANEXO 7 – Levantamento Quantitativo Completo – Exercício de 2019 • Movimento Diário • Resumo do Produto • Resumo Geral;

ANEXO 8 – Levantamento Quantitativo – Exercício de 2019 – Agrupamento de Produtos;

ANEXO 9 – Levantamento Quantitativo Completo – Exercício de 2020 • Movimento Diário • Resumo do Produto • Resumo Geral;

ANEXO 10 – Levantamento Quantitativo – Exercício de 2020 – Agrupamento De Produtos;

ANEXO 11 – Vinculação Embalagem com Produto Acabado Conforme Informado Por Soma Nutrição Animal Indústria e Comércio Eireli;

ANEXO 12 – Classificação das Rações Produzidas pela Soma;

ANEXO 13 – Registros H010 – Inventários de 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019 e 31/12/2020;

ANEXOS 14 a 17 – Registros C170 das Entradas de 2017 a 2020;

ANEXO 18 – Registros C170 De Saídas CFOP 5927 – Exercícios de 2017 a 2020;

ANEXO 19 – Relações enviadas pelo Fisco ao contribuinte para informar ração ou embalagem correspondente;

ANEXO 20 – Resposta recebida da Soma em 19/05/2021 • anexo solicitação email 19/05/2021;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO 21 – Resposta recebida da Soma em 02/06/2021 • Anexo Soma Complemento Intimação (3);

ANEXO 22 – Resposta recebida da Soma em 13/08/2021 • Anexo 22 Anexo AIA-Final;

ANEXO 23 – Resposta recebida da Soma em 28/07/2021 • Justificativas Resumidas Soma email 28072021;

ANEXO 24 – Resposta recebida da Soma em 26/08/2021 • Pendências Embalagem x Produto Acabado - Revisão Soma 26/08/2021;

ANEXO 25 – Resposta recebida da Soma em 01/09/2021;

ANEXO 26 – Respostas recebidas da Soma em 10/09/2021 e 13/09/2021;

ANEXO 27 – RE N° 45.000008354-04 Redação de 13/04/2015;

ANEXO 28 – RE N° 45.000008354-04 Redação de 08/06/2020;

ANEXO 29 – 7ª Alteração Contratual.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação anexa ao e-pta às págs. 7.112/7.138.

A Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Defesa, promove a reformulação do lançamento, conforme Termo de Reformulação de págs. 7.795/7.797.

Na oportunidade, a Fiscalização entendeu que assistia razão à Impugnante em relação à alegação de que utilizou a embalagem *código 300122 – SC 20kg Chacaras Pintinhos* na produção das rações agrupadas no Agrup_09 – Chacaras 20kg relativo ao exercício de 2019.

Assim, explica a Fiscalização que, considerando que a embalagem só poderia ser utilizada nos produtos que fazem parte do grupo, embora a Impugnante tenha vinculado a produtos que não tiveram movimentação no exercício de 2019, agregou-se o código e refez-se o levantamento quantitativo especificamente o AGRUP_09 Chacaras 20kg no exercício de 2019, apurando-se o estoque desacobertado de documentos fiscais no montante de R\$ 7.579,29 (sete mil quinhentos e setenta e nove reais e vinte e nove centavos), reduzindo o crédito tributário (*ICMS - OPERACAO DE CIRCULACAO DE MERCADORIA ENTRADA, SAIDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADOS - código de ocorrência - 1019008 - Levantamento Quantitativo*) conforme demonstrativos anexos: Anexo 1 Reformulado - Demonstrativos de Apuração do Crédito Tributário; Anexo 2 Reformulado - Levantamento Quantitativo Resumo Geral 2017 a 2020; Anexo 8 Reformulado - Agrupamento Embalagem e Produto 2019; Levantamento Quantitativo Reformulado 2019 do AGRUP_09- CHACARAS 20 KG; DCT reformulado.

A Autuada adita sua Impugnação, às págs. 7.800/7.803, reiterando as razões trazidas, mormente em razão da alegada omissão da Fiscalização no tocante aos vícios documentados apontados e da falta de consideração de perda de embalagens no processo produtivo.

A Fiscalização, em Manifestação anexa ao e-pta às págs. 7.806/7.820, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 7.821/7.850, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 7.795/7.797.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A Impugnante alega a nulidade do lançamento “por não ter sido considerado nenhum percentual de perda padrão quando o CC/MG já enfrentou esse tema em muitos julgados, a exemplo do PTA 01.000187445-14, onde foi considerado um percentual de 2% (dois por cento) de perdas de embalagens”.

Sobre essa alegação, a Fiscalização deixou consignado:

Manifestação Fiscal

De fato, no trabalho fiscal não foi considerado qualquer percentual de perda de embalagens nas saídas porque a Impugnante devidamente emite notas fiscais sob o CFOP 5927 para dar baixa no estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração tanto de embalagem, como de insumos e produtos acabados, como comprovado pela relação no Anexo 18 e, tendo havido perdas, o inventário reflete isso.

Não é coerente aceitar que a perda só tenha ocorrido no caso de apuração de saída desacobertada considerando que não se constatou qualquer diferença para alguns agrupamentos (7, 14, 15, 16, 18, 19, 26 e 27 em 2017; 14 e 16 em 2018 e 5 em 2020).

Fora isso, além de saídas desacobertadas, apurou-se entradas e estoques desacobertados e, para considerar a perda nas saídas, por lógico, consistente, coerente e justo, o mesmo percentual deveria ser acrescido às entradas e estoques desacobertados.

Não faz sentido o entendimento de se considerar perdas apenas quando se apura saídas desacobertadas.

Quanto ao demonstrativo do parágrafo 15 da página 5 da Impugnação, não foi possível confirmar as quantidades da segunda coluna porque não ficou claro a que se referem (todos os tipos de embalagem usados na produção ou apenas aquelas que foram objeto do

levantamento quantitativo) e se as baixas no CFOP 5927 foram incluídas nas movimentações.

Fora isso, exceto quanto a 2017, as quantidades informadas na terceira coluna não são exatamente as diferenças apuradas no levantamento quantitativo.

Assim, os percentuais de 0,47% (2017), 0,83% (2018), 1,70% (2019) e 1,41% (2020) pouco significam.

Quanto ao citado PTA 01.000187445-14, a autuação versa sobre saídas de mercadorias (TR - Termoplastic Rubber) desacobertadas de documento fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo da produção c/c a aplicação de índice técnico com a utilização de embalagens (sacas de ráfia), não se tratando exatamente do tipo de levantamento agora em questão.

Naquele caso, o Fisco considerou uma perda de 2% para aquela situação particular, após uma série de levantamentos e conferências como se infere da leitura do Acórdão anexado, 21.807/2015/1^a, cabendo registrar, embora não tenha havido alterações quanto à questão das perdas, que houve recurso de revisão, decisão consubstanciada no Acórdão 4468/2015/CE. (Destacou-se).

No entanto, em que pesem as suas alegações, verifica-se não assistir razão à Impugnante, uma vez que inexistente qualquer mácula no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Vê-se, pois, que a presente autuação foi detalhadamente motivada, atendendo a todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como consta do Auto de Infração a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Registre-se que os argumentos apresentados pela Impugnante, relativos à preliminar ora em exame, se confundem com o mérito, tanto que são repetidos na parte meritória, não tendo, pois, qualquer repercussão sobre o lançamento, no tocante à sua validade formal, motivo pelo qual serão analisados nos tópicos que se seguem.

Ressalta-se, por oportuno, que a Impugnante quer que se considere supostas perdas para as quais não foram emitidas as notas fiscais, apresentando documentos internos para fins de baixa do estoque.

Lado outro, como bem destacado pelo Fisco, no período fiscalizado, houve a emissão de inúmeras notas fiscais com o CFOP 5.927 (lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), que foram consideradas no levantamento quantitativo.

Dessa forma, o argumento da Impugnante não pode ser aceito porque o trabalho de auditoria fiscal foi realizado com as suas próprias informações repassadas à SEF/MG por meio dos arquivos eletrônicos SPED.

Rejeita-se, portanto, a preliminar arguida.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre acusação fiscal é de que o Sujeito Passivo manteve estoque e deu entrada de embalagens desacobertas de documentos fiscais, bem como promoveu saídas de mercadorias (rações) desacobertas de documentos fiscais, conforme apurado em Levantamento Quantitativo por Espécie de Embalagem e Produto Acabado (exercício fechado) nos exercícios de 2017 a 2020.

Em relação à entrada e estoque desacobertos de documento fiscal de embalagens, exige-se ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, observados os limites previstos no § 2º do citado dispositivo legal.

Em relação às saídas de rações desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS devido pelas operações próprias (ICMS/OP), no caso de rações pet exige-se também o ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) e o adicional devido a título de Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, a Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS/OP, a Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST e do FEM (art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75) e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da citada lei, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, observados os limites previstos no § 2º do citado dispositivo legal.

O Coobrigado, titular da Eireli, foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária com fundamento no art. 124, inciso II e art. 135, inciso III, ambos do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, pela prática de atos que resultaram no descumprimento de obrigações relativas ao ICMS.

Inicialmente, vale destacar que para o desenvolvimento dos trabalhos a Fiscalização utilizou-se do roteiro fiscal denominado “Levantamento Quantitativo Financeiro Diário” (LEQFID), utilizando-se o programa institucional da SEF/MG denominado Auditor Eletrônico, elaborado pelo Fisco, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02:

RICMS/02

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

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

Diferentemente do entendimento externado pela Impugnante, a utilização da referida ferramenta é um meio tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Ressalta-se que a utilização do programa institucional da SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico, para o levantamento quantitativo encontra respaldo nas decisões deste Conselho de Contribuintes.

Em linhas gerais, cabe esclarecer que tal levantamento tem por finalidade a conferência das operações de entrada e saída de mercadorias, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas e recebidas no período fiscalizado.

Nesse procedimento, é feita uma combinação de quantidades e valores (quantitativo financeiro) com a finalidade de apurar possíveis irregularidades por meio da utilização da equação apresentada a seguir:

$$\text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ENTRADAS} - \text{SAÍDAS} = \text{ESTOQUE FINAL}$$

O LEQFID, portanto, representa exatamente a movimentação das mercadorias comercializadas pelo Contribuinte e o estoque existente a cada fechamento diário, de acordo com a documentação fiscal do estabelecimento, informada mensalmente por meio dos arquivos eletrônicos SPED/EFD enviados ao Fisco, relativos à totalidade das operações de entrada e saída.

Os resultados apurados por meio do LEQFID são confrontados com aqueles apresentados pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal, de forma a se encontrar as inconsistências que representam entradas, estoques ou saídas desacobertas de documento fiscal, conforme a seguinte metodologia:

1. Entrada Desacobertada (“Saída Sem Estoque – SSE”)

Essa irregularidade ocorre quando, ao final da movimentação de mercadorias apurada pelo LEQFID, identifica-se que naquela data houve emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque fosse, de fato, suficiente para suprir tal saída, ou seja, tem-se uma “Saída Sem Estoque – SSE”, o que pressupõe a ocorrência anterior de uma entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

A ocorrência é indicada como estoque negativo, com sinal de menos (-) na coluna “Quantidade” do quadro “ESTOQUE” e ainda está assinalada com a abreviação “SSE” na coluna “OBS” do mesmo relatório.

Quando em dia posterior há nova entrada de mercadoria, essa nova quantidade zera a contagem do saldo de estoque negativo anterior, mas sem, contudo, anular o que foi registrado nos dias anteriores em que houve ocorrências de “Saída Sem Estoque – SSE”.

2. Estoque Desacobertado

Essa irregularidade é apurada no final do período de levantamento, com base nos estoques inicial e final, além do movimento de entradas e saídas acobertadas ocorrido entre eles.

Verifica-se a infração de estoque desacobertado quando o estoque final registrado na escrituração do contribuinte é maior do que o estoque final apurado no LEQFID. Se não há um documento fiscal de entrada que acoberte estas mercadorias “excedentes” ao estoque escriturado, infere-se que elas estão no estabelecimento sem acobertamento de documento fiscal.

3. Saída Desacobertada

Essa irregularidade também é apurada no final do período de levantamento, considerando os estoques inicial e final, além do movimento ocorrido entre eles. Verifica-se a existência de saída desacobertada quando o estoque final registrado na escrituração do Contribuinte é menor do que o estoque final apurado no LEQFID.

Estando corretas as informações de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final utilizadas no LEQFID, seu resultado é irrefutável, pois representa exatamente a movimentação de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizada pelo Contribuinte.

Importante destacar que esta confiança matemática em relação ao resultado do LEQFID depende de um requisito inafastável – a certeza em relação aos valores dos 4 (quatro) elementos da equação utilizados no cálculo:

- Estoque Inicial;
- Entradas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
- Saídas de mercadorias (acobertadas por documento fiscal);
- Estoque Final.

Os estoques de mercadorias são informados anualmente pelo contribuinte, na sua escrituração fiscal e têm como referência o inventário de estoque físico realizado no dia 31/12 de cada exercício.

A informação é incluída no Bloco H da EFD, nos Registros H005 (Totais do Inventário), H010 (Inventário) e H020 (Informação Complementar do Inventário), que devem ser apresentados até fevereiro do ano seguinte. O estoque final de um exercício é o estoque inicial do exercício seguinte.

As entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documento fiscal são obtidas por meio do banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), baixando-se as informações de todas as notas fiscais que tenham sido emitidas, tendo como remetente ou destinatário o contribuinte em relação ao qual se pretende realizar o levantamento.

O LEQFID é um procedimento estritamente matemático, que monta uma sequência, em ordem cronológica, de todas as operações realizadas pelo contribuinte em relação a cada mercadoria.

A sequência do levantamento inicia-se em 31/12 do exercício anterior, partindo das quantidades e valores do estoque final apurado e escriturado no inventário (que será o estoque inicial do exercício auditado), caminha ao longo do ano acrescentando mercadorias adquiridas e subtraindo as mercadorias comercializadas, na sequência cronológica dos documentos fiscais de entrada e saída, finalizando-se no dia 31/12 do exercício auditado, com o estoque final apurado.

Em seguida, o sistema compara as movimentações de mercadorias acobertadas por documento fiscal realizadas ao longo do ano e o estoque final apurado com os dados registrados na escrituração fiscal do contribuinte, encontrando eventuais entradas, estoques e saídas desacobertados, conforme já detalhado anteriormente nos tópicos 1, 2 e 3.

Feita essa explicação introdutória sobre o LEQFID, em linhas gerais, passa-se aos esclarecimentos trazidos pela Fiscalização relativos ao caso concreto dos presentes autos e suas peculiaridades (por envolver um estabelecimento industrial, sendo que no levantamento quantitativo são consideradas informações fiscais relativas às embalagens e dos produtos acabados nelas acondicionados).

Esclarece a Fiscalização que a empresa autuada tem como atividade a fabricação de alimentos para animais de produção e *pets*, sendo que os alimentos para animais de produção são conhecidos como insumos.

Ressalta que, como a Autuada produz uma variedade muito grande de rações, e em momento que antecedeu a realização do LEQFID e a própria lavratura do Auto de Infração, a Impugnante foi intimada (relações enviadas pelo Fisco estão no Anexo 19) **a vincular cada tipo de ração produzida a sua respectiva embalagem e as respostas encontram-se nos Anexos 20 a 26.**

Essas informações foram consolidadas no Anexo 11 de forma a permitir o melhor agrupamento dos itens, evitando erros e facilitando uma posterior conferência.

A partir da consolidação das informações no Anexo 11, **procedeu-se ao agrupamento de algumas rações e respectivas embalagens, finalizando com o levantamento quantitativo, na forma consagrada que computa estoques, entradas e saídas** (sendo considerado no caso em exame o estoque inicial de embalagens e de produtos acabados embalados para cada agrupamento, as entradas de embalagens, as notas fiscais CFOP 5927 – perdas de embalagens/produtos, a quantidade de produtos embalados saídos do estabelecimento conforme notas fiscais emitidas e o estoque final inventariado).

Esclarece a Fiscalização que nos registros transmitidos alguns códigos são seguidos de espaços e dos dígitos 01, sendo que as duas identificações, quando existentes, foram consideradas em cada agrupamento do levantamento quantitativo como se pode ver nos Anexos 4, 6, 8 e 10 (ração códigos 265007 e 265007 01 e embalagem códigos 300043 e 300043 01, por exemplo).

Nos casos de rações *pet*, indubitavelmente, a embalagem é única e específica para cada produto e no caso das rações chamadas insumos, além de haver embalagens específicas, há outras, denominadas genéricas, que embalam mais de um tipo de ração.

O levantamento quantitativo não se refere a todas as rações produzidas, mas apenas àquelas com embalagens particularizadas, tendo o Fisco tomado cuidado de excluir as embalagens que, pelas vinculações informadas, pudessem gerar um resultado inconsistente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, considerando as informações prestadas pela Impugnante, agrupou-se embalagens e produtos de forma a esgotar todas as possibilidades factíveis de vinculações dentro de cada agrupamento.

Relata a Fiscalização que em consulta ao *site* da empresa verifica-se a coerência dos agrupamentos usados no LEQFID, mesmo se tratando de fatos passados.

Explica a Fiscalização que, tratando-se de indústria que não comercializa as embalagens que adquire, **é possível presumir que as entradas e estoque desacobertos de documento fiscal seriam de embalagens e, por outro lado, as saídas desacobertas de documento fiscal referem-se a rações embaladas.**

Exigiu-se, assim, ICMS sobre entradas e estoques desacobertos de documentos fiscais referentes às embalagens, bem como ICMS/OP, ICMS/ST (rações *pet*) e FEM (rações *pet*) em relação às saídas de rações desacobertas de documento fiscal.

Esclarece a Fiscalização que, no caso em exame, exige-se o ICMS nas entradas desacobertas porque:

- sendo a Autuada beneficiária do Regime Especial nº 45.000008354-04 (Cópia nos Anexos 27 e 28), que lhe assegurava crédito presumido do ICMS de modo que resultasse em recolhimento efetivo de 3% (três por cento) do valor das operações de venda de rações tipo *pet*, para animais domésticos, ficando vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido; quando se apura entradas desacobertas, o que se está constatando é que o fornecedor, que não é identificado, deixou de recolher o ICMS devido pela operação, ICMS esse que não será mais recuperado na operação seguinte praticada pelo adquirente que é beneficiado com a alíquota de 3% (três por cento) prevista em regime especial.

Assim, com relação à entrada e ao estoque desacoberto de documento fiscal de embalagens, tem-se que, por força do inciso VII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte é responsável solidário pela obrigação tributária decorrente da mercadoria, sua ou de terceiro, entrada ou mantida em estoque desacoberto de documento fiscal.

Lei nº 6.763/75

Da Responsabilidade Tributária

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacoberta de documento fiscal;

(...)

Em relação às saídas de ração, exigiu-se ICMS e respectivas multas de revalidação e isolada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso das saídas desacobertas de rações pet, exigiu-se, além do ICMS/OP, ICMS/ST considerando o previsto no art. 12 da Parte 1 e item 22 da Parte 2, todos do Anexo XV do RICMS/02 e o FEM considerando o previsto no art. 2º, inciso V do Decreto nº 46.927/15.

Foram aplicadas as Multas de Revalidação conforme previsão do art. 56, inciso II e 56, § 2º, inciso III e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Os demonstrativos sintéticos do crédito tributário e das apurações encontram-se nos Anexos 1 e 2 e os analíticos do levantamento quantitativo nos Anexos 3 a 10, todos anexos ao e-pta.

Destaca a Fiscalização que a Autuada é detentora do Regime Especial e-PTA nº 45.000008354-04, sendo que na venda de rações tipo pet para animais domésticos, fica assegurado ao estabelecimento crédito presumido de modo que resulte em recolhimento efetivo no percentual de 3% (três por cento), ficando vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido, sendo que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação – SUTRI.

Nesse sentido, foi observado, pela Fiscalização, o disposto no § 1º do art. 58 do RPTA que estabelece que, quando o contribuinte detentor de regime especial de tributação diferenciada der saída a mercadoria desacoberta de documento fiscal, a operação ficará sujeita à tributação normal, não se aplicando o benefício previsto no regime especial. Portanto, o ICMS/OP devido em relação às saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal está excluído do regime de apuração previsto no RET.

RPTA

Art. 58. O beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar, por meio do Siare.

§ 1º Quando o contribuinte detentor de regime especial de tributação diferenciada der saída a mercadoria desacoberta de documento fiscal, a operação ficará sujeita à tributação normal, não se aplicando o benefício previsto no regime especial.

(...)

Contraopondo-se ao feito fiscal, alega a Impugnante que buscou identificar a origem das divergências que deram azo à presunção de entradas e saídas desacobertas, em inconsistências como perda de embalagens defeituosas ou que sofrem alguma avaria durante o processo, desmontagem de embalagens para utilização em outros produtos, utilização de embalagens alternativas em razão de comprometimentos logísticos e devolução de produtos cujo conteúdo (rações) retornam ao processo produtivo mas a embalagem é descartada, ficando sem a devida baixa nos registros de controle fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega, ainda, que, embora, a rigor, qualquer perda seja registrada nos controles de produção, há um reduzido percentual que não foi contemplado no levantamento quantitativo.

Traz em sua impugnação, para comprovar suas alegações, impressão de telas com informações de controles internos intituladas “Ordem de Produção”, “Desmontagem de Produtos”, “Consulta Genérica – Itens das NF de Entradas” e “Movimentos Internos”.

Pois bem, como se sabe, iniciada a ação fiscal por meio da notificação de um AIAF, o Contribuinte não poderá mais afastar as infrações porventura detectadas pela Fiscalização mediante alteração espontânea de sua escrituração fiscal, em razão das previsões do art. 138 e 196 do CTN c/c art. 70, inciso III, do RPTA:

CTN

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

(...)

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se **documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável**, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

(...)

RPTA

Art. 69. Para os efeitos de **documentar o início de ação fiscal**, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

(Destacou-se)

Assim, o Contribuinte não poderá mais modificar seu estoque de mercadorias informado no inventário (Registro H010) após o início da ação fiscal, pois de outro modo, todas as diferenças detectadas pela Fiscalização poderiam ser “justificadas”, alterando-se os estoques inicial e final do exercício de forma que eles “neutralizassem” os desacobertamentos identificados, tornando o LEQFID uma ferramenta inócua.

Nesse diapasão, como adiantado em preliminar, não assiste razão à Impugnante quanto ao seu pleito de que se considere supostas perdas de embalagens para as quais não foram emitidas as notas fiscais, apresentando documentos internos para fins de baixa do estoque.

Ademais, como bem destacado pela Fiscalização, no período fiscalizado houve a emissão de inúmeras notas fiscais com o CFOP 5.927 (lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), que foram consideradas no levantamento quantitativo.

Outrossim, a alegação da Impugnante de que o levantamento quantitativo realizado por meio do auditor eletrônico (LEQFID), em estabelecimento industrial, sem a consideração das perdas técnicas inerentes ao processo produtivo coloca em xeque a validade do levantamento, **não** prospera porque como se verifica foram consideradas as perdas para as quais foram emitidas as notas fiscais CFOP 5927.

Com efeito, como já afirmado, as irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos decorrem de meras técnicas matemáticas, **com utilização dos documentos e lançamentos da escrita fiscal do contribuinte** (no caso de exercício fechado).

Tal roteiro tem por finalidade a conferência pelo Fisco das operações de entradas e saídas de mercadorias diariamente (por produto), pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas emitidas no respectivo período.

Trata-se, portanto, de procedimento tecnicamente idôneo, fundamentado exclusivamente nos documentos e nos dados da escrita fiscal do Contribuinte, sendo imprópria, pois, qualquer alegação contrária à sua confiabilidade.

A documentação interna citada pela Autuada **não** tem qualquer repercussão sobre o presente lançamento, por se tratar de documentos extrafiscais, destituídos de qualquer comprovação fiscal quanto aos dados neles contidos.

Ademais, repita-se que a eleição do procedimento adotado (levantamento quantitativo), encontra-se prevista no inciso III do art. 194 do RICMS/02. Ao final, apurou-se entrada e estoque de embalagens sem acobertamento fiscal, bem como verificou-se que a Autuada promoveu a saída sem acobertamento fiscal de seus produtos, cujas saídas sempre ocorrem embalados, o que torna perfeita a correlação entre embalagens e produtos acabados.

Vale destacar que o PTA nº 01.000187445-14 citado pela Impugnante, embora se refira a levantamento quantitativo com a utilização de embalagens (*saídas de mercadorias - TR - Termoplastic Rubber desacobertadas de documento fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo da produção c/c a aplicação de índice técnico com a utilização de embalagens - sacas de rafia*), nele foram utilizados dados de contagem física de mercadorias pelo Fisco, foram afastadas as informações do Registro de Inventário também pelo Fisco, dentre outras situações fáticas específicas daquele caso, conforme se verifica dos Acórdãos nºs 21.807/15/1ª e 4.468/15/CE a ele relativos.

Portanto, a discussão travada naqueles autos não guarda similitude com o caso dos presentes autos em que foi efetuado levantamento quantitativo em exercícios fechados, portanto, a apuração em exame baseia-se nas informações fiscais repassadas ao Fisco pela Autuada por meio dos arquivos eletrônicos SPED/EFD.

E, repita-se, foram consideradas na apuração fiscal dos presentes autos as notas fiscais emitidas pela Autuada a título de “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração” - CFOP 5927, estando relacionadas referidas notas fiscais no Anexo de Provas – Anexo 18 - “C 170 Saídas 5927 - 2017 a 2020”.

Ademais, a própria Autuada traz decisão deste Conselho de Contribuintes, Acórdãos citados de nºs 21.807/15/1ª e 4.468/15/CE, os quais rechaçam sua fala de impossibilidade de se efetuar levantamento quantitativo em estabelecimento industrial.

Por fim, seguem excertos da manifestação fiscal sobre os argumentos da Autuada, **especialmente aqueles em que se analisa a abordagem específica por exercício e agrupamentos, cuja réplica é integralmente ratificada por esta Câmara de Julgamento.**

Manifestação Fiscal

Antes de abordar cada um dos agrupamentos questionados, repete-se que o levantamento quantitativo é roteiro que considera os registros fiscais de entradas, saídas e inventários informados ao Fisco nos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

O levantamento quantitativo nos moldes realizados não considera, e não há como considerar, registros não fiscais e, nem ao menos o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Para considerar os documentos internos e o Registro de Controle da Produção e do Estoque, o levantamento seria de outro tipo com a verificação de todos os registros do período e não apenas dos registros parciais colados pela Impugnante em sua peça de defesa.

Assim, valendo para quase tudo trazido na Impugnação, reitera-se não ser possível considerar o parcialmente alegado quanto à produção para alterar resultado de levantamento quantitativo que não tem como base os registros de produção.

Na Impugnação recebem abordagem específica por exercício os seguintes agrupamentos, aqui identificados como no LEQFID:

Exercício de 2017

AGRUP 21 – KYNUS CARNE EX 15 KG

O agrupamento é da ração código 265008 com a embalagem código 300036, apurando-se estoque desacobertado de 11.887 sacos e, segundo a Impugnante, sua auditoria interna identificou a utilização de 11.680 embalagens que não foram baixadas do estoque, o que reduziria a diferença apontada no LEQFID para 207 unidades (11887 apuradas pelo Fisco - 11.680). É colacionado na impugnação excertos de “ordem de produção” para comprovar o alegado.

Sem razão à Impugnante, pois o levantamento quantitativo resulta da equação Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final e não leva em consideração, por desnecessário neste tipo de levantamento, qualquer movimentação interna.

O estoque final é o estoque inventariado, pelo que inaceitável o argumento de que 11.680 unidades de embalagens para a Ração Kynus Carne EX 15K não estavam nele.

A Impugnante também se confunde com o código da embalagem que é 300036 e não 265008.

Quanto ao que chama ordem de produção é documento interno que poderia ser considerado em um levantamento específico de todos os registros da produção e não de registros parciais.

(Destacou-se)

Como já salientado, e respondendo a todas as alegações da Impugnante relativas à consideração das supostas perdas para as quais não foram emitidas notas fiscais, o que pretende a Impugnante é alterar os saldos inventariados constantes dos Registros de Inventario utilizados pelo Fisco com base na apresentação dos ditos “controles internos”.

Acresça-se que nos termos do art. 226 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil), *“Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem (...)”*.

Assim, as informações de estoque escrituradas pelo Contribuinte fazem prova contra ele, salvo comprovação, mediante documentos fiscais, da existência de erro de escrituração, o que não aconteceu no presente caso.

Registre-se que a Autuada não apontou um único documento fiscal por ela emitido que não tenha sido considerado pelo Fisco em seu levantamento ou qualquer outra incorreção objetiva no trabalho realizado.

Ressalte-se que, no âmbito de uma ação fiscal, as informações dos sistemas internos de controle e relatórios gerenciais da Autuada, quando divergentes em relação à escrituração fiscal, como no caso em apreço se verifica, não possuem o condão de

alterá-la, prevalecendo os registros de movimentação e estoques informados na escrituração.

Manifestação Fiscal

Exercício de 2018

AGRUP 21 – KYNUS CARNE EX 10,1 KG

O agrupamento é da ração código 265007 com a embalagem código 300043, apurando-se 6.944 unidades de embalagens entradas sem acobertamento fiscal, sendo que a Impugnante alega que 4.392 embalagens da Ração Kynus Filhote, Código 300044, foram usadas na produção do item, conforme ordem de produção e que, com isso, a diferença passaria a ser de 2.552 unidades.

A alegação não é aceitável porque a embalagem código 300044 é específica para o produto código 265010 como informado pela Autuada e assim foi considerado no Agrupamento 23 do levantamento quantitativo, sendo que ordem de produção não é documento apropriado a comprovar incorreção no levantamento quantitativo.

Não é factível que a ração Kynus Carne EX 10,1 KG tenha sido embalada e vendida como ração Kynus Filhote. São rações diferentes com embalagens próprias como informado pela Impugnante e que pode também ser comprovado no site da empresa.

Só para ilustrar, agrupando-se os 4 códigos (265007, 265010, 300043 e 300044) o resultado do LQFID seria a entrada desacobertada de 3.315 sacos no montante de R\$60.525,34 e o estoque desacobertado de 3.814 sacos no montante de R\$77.239,39, valores maiores que os apurados considerando os itens separadamente, como feito no lançamento.

AGRUP 22 – KYNUS CARNE EX 15 KG

Para o agrupamento da ração código 265008 com a embalagem código 300036 com apuração de 13.457 unidades desacobertadas em estoque, a Impugnante alega que foram identificadas 11.798 embalagens que, apesar de terem sido consumidas ou descartadas, não foram contempladas no estoque final, gerando um estoque informado a maior no SPED o que pretende comprovar com a tela de fls. 10, o primeiro registro de quantidade ilegível.

Sem razão a Impugnante. O inventário informado por ela deve e foi considerado no levantamento quantitativo e não pode ser alterado após ação fiscal.

Quanto às informações na tela copiada, título “Consulta Genérica – Itens das NF de Entrada”, não está claro o que estaria comprovando e traz números de notas fiscais que não constam dos registros de entrada.

AGRUP 25 – COME QUIETO EX 15 KG

O agrupamento é da ração código 265018 com a embalagem código 300081 com apuração de saídas desacobertas de 5.795 sacos de ração, sendo que a Impugnante alega que houve a desmontagem de 5.593 unidades do produto para a absorção na produção de outros, passando a haver uma diferença de 202 unidades de embalagens. Junta como prova, cópias de tela com título “Desmontagem de Produtos”.

As alegações e as telas não podem ser entendidas e aceitas como prova de incorreções no levantamento por serem informações parciais, documentos internos e não documentos fiscais. Poderiam ser verificados, sim, em outro tipo de levantamento que não o LEQFID.

Exercício de 2019

AGRUP 9 - CHACARAS 20 KG

O agrupamento é das rações códigos 266029, 266043, 266102, 266101, 266099, 266100 e 266115 com as embalagens códigos 300225, 300226, 300029 e 300027, obedecendo à vinculação informada pela Impugnante de mais de um código de embalagem para um mesmo produto e mesmo produto com mais de um código de embalagem.

Foram agrupados os produtos da linha “Chácaras” listados, peso de 20 KG, obedecendo estritamente as vinculações informadas pela Autuada, de forma a incluir todas as embalagens e respectivos produtos, apurando-se, ao final, 52.597 unidades de embalagens em estoque desacobertas de documentos fiscais.

A Impugnante alega que as embalagens que relaciona também foram utilizadas na produção das rações do agrupamento e não foram contempladas no relatório, devendo, no seu entender, ser abatidas do estoque final 1.655 unidades, pelo que restariam 50.942.

Junta como prova a impressão do que denomina mapas de produção com registros datados de 05/04/2019, 01/04/2019, 08/01/2019, 16/01/2019, 29/01/2019 e 16/01/2019, nessa sequência.

Como já dito, o levantamento quantitativo realizado não considera os registros da produção e não é razoável considerá-los parcialmente como feito na peça de defesa.

Fora isso, embalagens de 40 KG, como a de código 300009 citada, não são próprias para embalar 20 KG de produto e embalagens não identificadas com a marca “Chácaras” não poderiam compor o agrupamento e isso fica muito claro pelo que está no site da empresa para os produtos da linha “Chácaras” (cada produto tem sua própria e exclusiva embalagem).

Assim, das elencadas pela Impugnante, a única a merecer atenção é a de código 300122 que, conforme informações da Autuada, embalaria unicamente os produtos 249616 – Chácaras e Pintinhos T 20KG (L V), 266131 – Chácaras e Pintinhos T 20KG (L. Verde) e 703021 – Concentrado Chácaras e Pintinhos F 20KG, que não constam do Agrupamento 9.

Considerando que não houve movimentação das rações vinculadas, mas houve da embalagem, que pela descrição poderia ser usada nas rações do grupo, esta foi agregada e a diferença apurada passa para 7.764 unidades em estoque desacobertadas de documentos fiscais, quantidade menor que a alegada pela Impugnante (50.942 embalagens).

Assim, a embalagem código 300122 foi agregada ao agrupamento e o crédito tributário foi reformulado e o prazo foi reaberto para os Sujeitos Passivos aditarem a impugnação ou para quitá-lo.

Com relação às embalagens códigos 300236, 300237 e 300238, elas fazem parte do Agrupamento 10 porque, segundo informações da própria Impugnante, vinculam-se aos produtos códigos 266118, 266132, no caso da primeira, 249590, 249591, 249610, 249613, 266062, 266126 e 266139 no caso da segunda e 249589, 249607, 266064, 266065, 266127, 266128, 266137, 266180 e 266190 no caso da última.

De se destacar que ao tratar do Agrupamento 10, página 16 da Impugnação, a Autuada alega que aplicou as embalagens códigos 300226, 300029 e 300027 na produção das rações da linha “Da Roça”, ou seja, justifica diferenças no Agrupamento 9 (Chácaras) pelo uso de embalagens com marca “Da Roça” e no Agrupamento 10 (Da Roça) pelo uso de embalagens da linha “Chácaras”, o que, considerando as especificidades de cada produto e embalagem, não poderia ocorrer.

AGRUP 32 – EQUINOS 40KG

Apurou-se no levantamento quantitativo a saída desacobertada de 3.108 sacos das rações códigos 249542, 249077, 249481, 249558, 249557, 249543,

249167, 249576 e 249577, embaladas pelos sacos códigos 300289, 300241, 300008, 300193 e 300254.

O agrupamento considerou a vinculação informada pela Impugnante, sacos de rações com peso de 40 KG destinadas a equinos e com o termo “Equinos” em sua identificação, exceto a código 249557 que tem peso 25KG e foi vinculada pela Impugnante à embalagem 30025, como está no Anexo 11.

Alega a Impugnante que parte das embalagens foram devoluções de vendas que voltam como matéria prima no processo de fabricação e que em momentos distintos foram utilizadas embalagens alternativas a exemplo das que cita (300008, 300009, 300193, 300254, 300288 e 300289) e que pelos seus relatórios, pelo menos 819 unidades de embalagens utilizadas neste agrupamento não foram contempladas no LEQFID.

Junta tela “Consulta Genérica – Itens das NF de Entrada” e “Movimentos Internos – Visualizar”.

Reiteramos que o levantamento foi feito com base nas informações prestadas pela Impugnante, considerando inventários e registros de entradas e saídas. Não há como considerar movimentos internos. Com relação às embalagens citadas, apenas as 300009 e a 300288 não fazem parte do agrupamento, sendo que para a primeira a Autuada não informou nenhuma ração destinada a equinos e a segunda não consta das vinculações informadas (Anexo 11), do inventário de 31/12/2018 (Anexo 13) e das entradas no exercício de 2019 (Anexo 16), em nada podendo alterar o levantamento.

Quanto às informações registradas nas telas, também não são suficientes para alterar o LQFID.

AGRUP_41 – CHARME EX 25 KG

Agrupou-se a ração para pet código 265108 às embalagens códigos 300147, 300058, 300057 e 300070 e apurou-se estoque desacobertado de 5.375 embalagens, sendo que a Impugnante alega que faltou baixar do estoque 1.731 embalagens conforme seus controles internos, o que implicaria reformulação do crédito tributário restando um estoque de 3.644 unidades (5.375 – 1.731).

Junta cópias de telas de ordem de produção que comprovariam a falta de baixa das embalagens. Conferindo as informações no Anexo 11, constata-se que as embalagens códigos 300058 e 300070 estão vinculadas aos produtos 265017 - CHARME CARNE

EX 25 KG e 265033 - CHARME PEIXE EX 25 KG que não estão relacionados no agrupamento 41.

As embalagens foram mantidas no agrupamento porque o critério foi a marca Charme e o peso de 25 KG, embora os produtos vinculados não apareçam no Anexo 8.

Isso acontece porque não houve movimentação deles no exercício de 2019 e não constam dos inventários de 31/12/18 e 31/12/19. Excluindo-se do agrupamento as embalagens 300058 e 300070, o crédito tributário aumenta, razão pela qual isso não está sendo feito.

Como já dito, movimentação interna não é considerada no tipo de levantamento realizado e não pode o Fisco desconsiderar o que foi informado no inventário realizado em 31/12/2019.

AGRUP 37 – COME QUIETO EX 15 KG

Foram agrupados os códigos 265018 e 300081 e apurou-se 13.135 embalagens em estoque sem acobertamento fiscal e a Impugnante alega que houve falta de baixa de 8.532 embalagens do estoque, como se provaria pelas telas que anexa.

Da mesma forma que em itens anteriores, não é possível após início de ação fiscal alterar as quantidades inventariadas em 31/12/19, bem como aceitar informações parciais de telas impressas na Impugnação.

Cabe esclarecer que, conforme pode ser verificado no Anexo 11, a embalagem código 300081 também se aplica ao produto código 265170 01 que não está no agrupamento oras tratado porque não houve qualquer movimentação dele com documentos fiscais no exercício de 2019 e não consta nos inventários de 31/12/2018 e 31/12/2019.

AGRUP 10 – DA ROÇA 20 KG

O agrupamento é das embalagens códigos 300236, 300237 e 300238 com os produtos vinculados códigos 266118, 266062, 266063, 266064, 266065 da linha “Da Roça” com peso de 20 KG e foi apurada a saída desacobertada de 4.322 sacos das rações agrupadas.

A Impugnante alega que deixou de dar baixa nas embalagens em razão da utilização de 533 embalagens alternativas que relaciona (códigos 300226, 300029, 300205, 300027 e 300111) pelo que a diferença passaria a ser de 3.789 unidades.

As embalagens códigos 300226, 300029 e 300027 foram consideradas no Agrupamento 9, como já

explicado, a 300205 no Agrupamento 11 em razão das informações da Impugnante e a 300111 em nenhum, não podendo o Fisco aceitar as alegações baseadas em registros internos parcialmente apresentados.

Pelas informações da Impugnante, consolidadas no Anexo 11, a embalagem código 300111 se aplica a outras rações - códigos 266120, 266133, 266136 e 701252 - que não fazem parte do agrupamento em questão.

As rações e as respectivas embalagens agrupadas são as perfeitamente relacionadas no Anexo 8, cabendo esclarecer que pelo que está no Anexo 11, as embalagens códigos 300236, 300237 e 300238 se destinam a produtos com códigos que não fazem parte do agrupamento em questão e isso se justifica por não haver movimentação desses produtos no exercício de 2019, o mesmo ocorrendo com a embalagem código 300506 também vinculada aos produtos códigos 266118, 266062, 266064 e 266065.

Exercício de 2020

AGRUP 30 - KYNUS CAES 10,1 KG

Foram agrupados os produtos com os códigos 265007, 265007 01, 265010 e 265010 01 e as embalagens 300044, 300044 01, 300043 e 300043 01, observando a vinculação informada pela Impugnante e apurou-se a saída desacobertada de 9.362 sacos da ração Kynus Caes 10,1 KG sendo que a Impugnante argumenta que houve, comprovado pelos seus mapas de produção, a desmontagem de 1.546 unidades, o que reduziria a diferença no LEQFID para 7.816.

Repetindo uma vez mais, o tipo de levantamento quantitativo feito não pode, e não seria possível, considerar movimentações internas sem emissão de documentos fiscais.

AGRUP 31 - KYNUS CAES 15 KG

Foram agrupados os produtos com os códigos 265008, 265008 01, 265172 e 265043 com as embalagens códigos 300036, 300036 01, 300103 e 300103 01 e apurou-se no levantamento quantitativo a saída desacobertada de 7.088 sacos da ração Kynus Caes 15 KG, sendo que, segundo a Impugnante, houve a desmontagem de 2.581 unidades, pelo que a diferença passaria a ser de 4.507 unidades.

Como já dito, não há como considerar movimentações sem acobertamento fiscal no tipo de levantamento realizado.

AGRUP 41 - SOMA ARROBA 40 KG

Foram agrupados, com base nas vinculações informadas pela Impugnante, os muitos produtos e embalagens que podem ser conferidos no Anexo 10 e apurada a entrada e o estoque desacobertados de 3.400 e 8.704 unidades, respectivamente, sendo que a Impugnante justifica parte da diferença (1.462) pela utilização das embalagens alternativas códigos 300009, 300031 e 300502.

Como já dito, o agrupamento para o levantamento quantitativo só foi feito após análise criteriosa das vinculações entre produtos e embalagens informadas pela Impugnante, tendo-se o cuidado de excluir os casos em que não foi possível fechar o agrupamento de forma a incluir todo e qualquer produto ou embalagem que pudessem ser correlacionados.

Consulta ao site da empresa mostra como as embalagens para as rações para gado de corte trazem especificamente a identificação @rroba.

O agrupamento é apenas dessas rações que têm embalagens específicas e não genéricas.

Considerando as informações da Impugnante, consolidadas no Anexo 11, a embalagem 300009 - SC 40KG RAFIA GENERICA LAMINADA é aplicada nos muitos produtos relacionados e, entre eles, apenas os com códigos 249475, 249549 e 701310 têm @ na descrição.

Esses produtos só estão vinculados à embalagem código 300009, razão pela qual não fazem parte do agrupamento e não há movimentação deles no exercício de 2020.

Para as embalagens códigos 300031 e 300502 não foi informado nenhum dos produtos do agrupamento 41, razão pela qual não se pode aceitar a alegada justificativa de utilização de embalagem alternativa.

AGRUP_4 - EQUINOS 40 KG

O agrupamento é das embalagens com 40KG e das rações destinadas a equinos relacionados no Anexo 10, sendo que foram apurados, mediante levantamento quantitativo, a entrada e o estoque desacobertados de 8.210 e 24.868 unidades, respectivamente.

A Impugnante justifica parte da diferença (3.006 unidades) pela utilização de embalagens alternativas (códigos 300501, 300416, 300483, 300502 e 300009).

O agrupamento é de rações embaladas em sacos com 40 KG e a Impugnante alega que foram usadas embalagens de 20, 25 e 30 KG (300501 - SC 20KG 55x80 sem impressão, 300416- SC 25KG Equinos

Genericos PP e 300483- SC 30KG RAFIA GENERICA PP), o que não seria possível.

Com relação às embalagens 300502 e 300009, observou-se o informado pela Impugnante, como se pode verificar nos Anexos 10 e 11, ou seja, essas embalagens não foram vinculadas às rações agrupadas no item.

Mesmo não tendo sido vinculada às rações agrupadas, recompôs-se o levantamento incluindo a embalagem 300416 e o único produto a ela vinculado (código 249583 que traz a identificação equinos) e o resultado saltou para 8.210 unidades entradas sem acobertamento fiscal no montante de R\$51.388,07 e 24.868 unidades em estoque desacobertado no montante de R\$157.035,20, montantes maiores que o lançamento original, não justificando, portanto, a inclusão no agrupamento, ainda mais por se tratar de embalagem para 25 KG de ração.

Ao justificar diferenças no levantamento quantitativo de rações pesando 40 KG com registros internos de utilização de embalagens de 20, 25 e 35 KG a própria Impugnante prova a inconsistência dos seus registros internos, indicando que os registros nas telas impressas na Impugnação não merecem ser considerados.

(Destacou-se)

Traz-se à colação as demais análises da Fiscalização às quais são integralmente ratificadas por esta Câmara de Julgamento:

Manifestação Fiscal

Em suma, a Impugnante justifica as diferenças dos agrupamentos que aborda alegadamente como amostragem, por não ter dado baixa no estoque, por ter usado embalagem alternativa ou por desmontagem do produto.

A primeira justificativa não pode ser aceita porque o estoque em 31 de dezembro de cada exercício é inventariado, registrado em balanço e outros demonstrativos contábeis que são informados aos fiscos, não podendo, principalmente após início de qualquer ação fiscal, ser alterado.

Cabe repetir que a empresa emite notas fiscais sob o CFOP 5927 para dar baixa no estoque em caso de perda, roubo ou deterioração e o fez tanto para embalagens como para produtos acabados como se pode ver no Anexo 18.

Com relação à segunda justificativa, alegada para os casos em que se apurou entrada e/ou estoque desacobertados, também não está sendo aceita porque a Impugnante informou ao Fisco a vinculação entre rações e embalagens, pôde e fez as correções antes da emissão do AIAF.

Consulta ao site da empresa comprova o uso de embalagem específica para as rações objeto do levantamento quantitativo que ainda são comercializadas, lembrando que o LEQFID é de exercícios passados e nem tudo continua sendo produzido.

Conferindo as descrições das embalagens genéricas vê-se que parte delas identifica o grupo de rações a que se destinam, a exemplo das devidamente consideradas nos agrupamentos do LEQFID (300254 -SC 40KG EQUINOS GENERICOS PP e 300111 - SC 20KG DA ROCA GENERICA, 300393 - SC 40KG SOMA ARROBA GENERICA, por exemplo).

Já embalagens sem qualquer referência ao produto, a exemplo da 300009 - SC 40KG RAFIA GENERICA LAMINADA, pelas informações recebidas da Autuada, são usadas nos produtos (insumos) que elencou e não foram objeto do LEQFID.

O uso de embalagem não específica para um só tipo de ração, pelo que consta dos documentos, das informações prestadas e do site da empresa, acontece com a aposição de etiquetas com identificação do produto e isso não aconteceu apenas por questões com fornecedores no decorrer da pandemia como alegado.

A aquisição de etiquetas, milhares, ocorreu em todos os exercícios como pode ser constatado pelos registros das notas fiscais nos Anexos 14 a 17, indicando a normalidade de seu uso.

Considerando essa particularidade e as informações recebidas da Autuada, as rações embaladas em unidades não específicas, sem qualquer referência ao grupo de produtos, não foram objeto do LEQFID, sendo inconcebível, considerando a própria lógica de mercado, que se embale um produto com embalagem que identifique outro.

Especificamente com relação a rações destinadas a pet, dificilmente isso ocorreria.

As imagens das rações no site da empresa permitem ver, claramente, onde são aplicadas as embalagens genéricas.

As imagens às páginas 23/25 não comprovam nada diferente.

Com relação à terceira justificativa, entende-se que isso acontece na indústria, mas o que a Impugnante traz como prova não é suficiente para alterar o LEQFID que considera os estoques e os documentos fiscais.

Como já dito, para se constatar as alegações, o trabalho seria de outra modalidade que incluiria a análise da totalidade dos registros no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque e documentos não fiscais, mas não parciais como feito pela Impugnante.

Cabe ressaltar que mesmo considerando as alegações da Impugnante, o que não se está fazendo, ainda restaria um resultado significativo no LQFID.

Por derradeiro, importa ressaltar que, nos termos do art. 136 do RPTA, quando 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:

RPTA

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Ademais, verifica-se que a acusação fiscal em exame 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.

Portanto, corretas as exigências fiscais remanescentes.

Esclareça-se que as exigências do ICMS devido por substituição tributária e do adicional de alíquota do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria – FEM estão respaldadas no art. 12 da Parte 1 e no item 22 da Parte 2, todos do Anexo XV do RICMS/02 c/c art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e arts. 1º ao 3º do Decreto nº 46.927/15:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

Efeitos de 01/12/20 a 31/12/15

“Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.”

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015:

“Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:”

(...)

Efeitos a partir de 01/01/16

V - rações tipo pet;

Decreto nº 46.927/15

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o adicional de alíquota para os fins do disposto no § 1º do art.

82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República - ADCT.

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação original:

“Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:”

(...)

V - rações tipo pet; (...)

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

- a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(Destacou-se).

Por outro lado, a base de cálculo do ICMS/ST foi apurada de acordo com a norma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 do Anexo XV do RICMS/02, com utilização dos Preços Médios Ponderados a Consumidor Final (PMPF), fixados por meio das Portarias SUTRI informadas nos autos do e-pta:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os valores de ICMS devidos foram calculados mediante a aplicação da alíquota estabelecida para o produto (18%), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02, sobre as respectivas bases de cálculo (operação própria ou a relativa à ST).

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

(...)

A Multa Isolada aplicada está prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 e foram observadas as limitações do § 2º do mesmo dispositivo:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

No caso da Multa de Revalidação, ela é de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS/OP conforme previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST e do FEM conforme § 2º, inciso III do mesmo dispositivo.

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

(...)

O Coobrigado Helder Bomtempo Martins, titular da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O art. 135, inciso III do CTN assim estabelece:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Por sua vez, o citado art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 determina que:

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio gerente, o gerente, o representante ou o gestor de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

A infração narrada no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, **não** se confunde com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

Correta, portanto, a inclusão do Coobrigado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos dos dispositivos legais acima transcritos.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 7795/7797, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Erik Costa Cruz e Reis e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2023.

Aleandro Pinto da Silva Júnior
Relator

André Barros de Moura
Presidente

m/p