

Acórdão: 14.302/00/3<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10055198-70  
Impugnante: Emalto Estruturas Metálicas Ltda  
Advogado: Arnaldo César Guerrieri/Outro  
PTA/AI: 01.000117829-17  
Inscrição Estadual: 687.148646.0037 (Autuada)  
Origem: AF/Coronel Fabriciano  
Rito: Ordinário

### **EMENTA**

**Nota Fiscal - Falta de Destaque do ICMS - Venda à Ordem - Comprovado nos autos a regularidade da operação, pelo que se cancela a exigência fiscal.**

**Nota Fiscal - Falta de Emissão - Venda à ordem - Comprovado nos autos a emissão regular das notas fiscais, pelo que se cancela a exigência fiscal.**

**Lançamento Improcedente, cancelando-se, por consequência as exigências fiscais. Decisão Unânime.**

### **RELATÓRIO**

**Valor:** R\$601.457,35 (adequado à Lei n.º 12.729/97).

**Parcelas exigidas:** ICMS, MR (50%).

#### **Motivos da autuação:**

Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de:

- 1 – emissão de nota fiscal sem destaque do ICMS em operações de venda à ordem, para o adquirente originário;
- 2 – falta de emissão de notas fiscais, com destaque do ICMS, em nome do adquirente originário, em operações de venda à ordem.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 300/307), por intermédio de procurador regularmente constituído, alegando que:

1. procedendo-se o somatório das parcelas de ICMS lançadas nos Anexos 2, 3 e 4 ao Termo de Ocorrência (TO), e comparando com a peça fiscal de autuação, com referência ao campo “Demonstrativo do Crédito Tributário”, encontra-se uma diferença de R\$168.391,55, que, segundo diz, não se encontra demonstrada ou especificada pelo autuante, seja nos Anexos ou no próprio Auto de Infração, o que lhe teria cerceado o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

direito de defesa, o que é inconstitucional, por ferir o inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal;

2. pode afirmar com segurança que a informação lançada pelo fisco no Anexo 1, com o título de “Notas Fiscais emitidas a título de venda à ordem no período de 01/01/97 a 31/01/98”, é incorreta, pois no rol daqueles documentos, além das operações de natureza de venda à ordem, também estão incluídas outras como “Remessa por conta e ordem de terceiros” e “Remessa simbólica Venda à ordem”;
3. Anexa cópia do livro fiscal Registro de Saídas do período fiscalizado;
4. Diz que as notas fiscais relacionadas no Anexo 3 do Auto de Infração foram emitidas sob os títulos de “Venda à ordem e de Venda à Ordem para futura entrega”, cujos procedimentos fiscais estão submetidos às regras ditadas pelos capítulos XXXIX e XI do Anexo IX do RICMS/96;
5. Que nas citadas notas fiscais foi anotado, no campo “Dados Adicionais”, o seguinte: Merc. serão entregues para.....conf. anexo IX Cap. XXXIX art. 321 Inc. Decreto 38.104/96. Venda à ordem para futura entrega. Material dest. a Indust./Revenda cls. fiscal: conforme Lei 9.493 de 30/09/97;
6. Informa que é especializada na construção mecânica de estruturas metálicas e de equipamentos utilizados nos complexos industriais de usinas siderúrgicas. Para tal mister realiza contratos de execução com ou sem fornecimento de insumos, como também faz parcerias com empresas do ramo, através de subcontratos;
7. As operações descritas nas notas fiscais componentes do Anexo 3 da autuação foram concluídas nas condições concomitantes dos seguintes dispositivos legais do Anexo IX do Regulamento do ICMS: artigos 319, 321, 322 e 323;
8. Que tendo efetuado o faturamento antecipado, daí a pertinência das notas fiscais constantes do Anexo 3, acobertando o simples faturamento, sendo facultado ao emitente o destaque do ICMS nos termos do artigo 322 do Anexo IX do RICMS (o imposto será debitado por ocasião da efetiva saída da mercadoria);
9. Informa que ditas operações referem-se à industrialização, cujos insumos foram remetidos pelo adquirente originário, também por força do item 35 do Anexo II, sem o destaque do ICMS, por tratar-se de operação diferida do imposto;
10. Demonstra a combinação das operações, o que justificaria a emissão de três notas fiscais para seu acobertamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

11. Informa que a nota fiscal 001672 foi lançada em duplicidade no Anexo I e que os anexos 2 e 4 contém os mesmos documentos fiscais, enfatizando que as notas fiscais 001097 e 001136 são de natureza “Venda à Ordem”, e as restantes do tipo “Remessa por conta e ordem de terceiros”; descreve o co-relacionamento existente entre as notas fiscais constantes dos anexos 2 e 4;
12. Que, conforme sua demonstração, não procede as exigências fiscais lastreadas nos anexos 2 e 4;
13. Traz cópias das notas fiscais objeto da autuação e material de divulgação das atividades da Impugnante;
14. Por fim, alega que os tipos infracionais (inciso IV, do artigo 89, inciso X do artigo 96 e artigo 184 do RICMS) constantes da peça fiscal não alcançam a qualificação relacionada com as exigências fiscais que incidiram sobre as notas fiscais relacionadas nos diversos anexos, face as naturezas das operações nelas descritas;
15. Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

A taxa de expediente foi recolhida conforme DAE de fls. 508.

O Fisco, na Réplica de fls. 518/520, refuta as alegações da defesa, argumentando que:

- a) a diferença de R\$168.391,55 apontada pelo Impugnante não existe e está claramente demonstrada nos anexos 3 e 4 do AI. Bastaria que a autuada somasse somente os totais das páginas que chegaria ao valor exigido (R\$400.971,70);
- b) quanto ao lançamento em duplicidade da nota fiscal 001672 informa o fisco que o número correto da mesma, consignado após a nota fiscal 001667 é 001673, por um irrelevante erro de digitação, não caracterizando duplicidade de lançamento;
- c) está claro que o contribuinte conhece a legislação, porém não cumpre. Sua defesa tenta apenas provocar confusão, chegando até a correlacionar as notas fiscais de “*venda à ordem, remessa p/ ordem terceiro e remessa simb. venda ordem*”, sem anexar cópias das referidas notas fiscais e sim de outras notas que não se relacionam com o trabalho fiscal;
- d) quanto aos anexos 2 e 4, informa que contém os mesmos documentos, sendo que no anexo 4 foram acrescentadas, apenas, as colunas com os valores do imposto e da multa devidos nos seus respectivos períodos de referência;

- e) conclui que tudo o que foi apresentado pelo contribuinte tem efeito meramente protelatório, nada trazendo que pudesse alterar o feito fiscal, pelo que requer a improcedência da Impugnação.

#### DA INSTRUÇÃO PROCESSUAL

A Auditoria Fiscal exarou o Despacho Interlocutório de fls. 521, para que o Impugnante apresentasse demonstrativo fazendo a correlação das 03 notas fiscais emitidas para acobertar as operações, conforme informação constante da impugnação de fls. 305 (Venda para entrega futura);

Também a Auditoria Fiscal solicitou a apresentação das notas fiscais exigidas pelas alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 321 do Anexo IX do RICMS/96, fazendo-se a correlação entre as mesmas.

Em atendimento ao referido despacho, o Impugnante pronunciou-se conforme fls. 524/525, trazendo demonstrativos conforme pedido nos itens 1 e 2, e uma pequena amostragem de documentos (5 jogos de notas fiscais para cada demonstrativo). Informa que, devido ao grande volume de papel que poderá ser acostado aos autos, e visando economia processual e melhor manuseio das informações, junta 01 arquivo magnético (01 disquete) com as notas fiscais relacionadas nas planilhas demonstrativas; informa que os originais encontram-se à disposição da Auditoria, não sendo possível emitir cópia reprográfica legível dos mesmos.

Conforme fls. 614 dos autos, a Auditoria exarou o segundo Despacho Interlocutório para que o Impugnante apresentasse cópias reprográficas legíveis das notas fiscais solicitadas através do despacho interlocutório anterior, agrupadas de acordo com a vinculação existente entre elas. Solicitou, também, a elaboração de outra planilha.

O Impugnante pronunciou-se conforme fls. 617, anexando cópias do arquivo eletrônico das notas fiscais (vide fls. 618/885).

Ato contínuo, a Auditoria exarou o terceiro Despacho Interlocutório, conforme fls. 887, solicitando que o Impugnante indicasse na planilha por ele acostada, fls. 527/528, as notas fiscais a que se refere o inciso II do art. 321 do anexo IX do RICMS/96, reiterando, também, o pedido de apresentação de cópias reprográficas, legíveis, das notas fiscais respectivas, de acordo com a vinculação entre elas existente.

Em atendimento, o Impugnante esclarece, conforme fls. 891, que está anexando planilha (vide fls. 893) na qual faz a correlação das notas fiscais constantes da planilha de fls. 527/528. Salaria que a denominada 3ª nota fiscal faz menção à 1ª e 2ª notas fiscais no campo “informações adicionais”. Completa dizendo que, tendo em vista já estarem acostadas nos autos as notas fiscais (1ª e 3ª nominadas na Impugnação), apenas informa as fls. onde constam.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta feita, decidiu a Auditoria Fiscal retornar os autos à origem, conforme “Diligência” determinada à fls. 942, onde destaca-se o item 4 assim colocado:

*“4. Verificar se existe a correlação entre as 3 (três) notas fiscais indicadas nas citadas planilhas e se estas atendem aos requisitos exigidos pelos regimes especiais de tributação relativos à venda à ordem e a venda para entrega futura, embora tenha a Impugnante declarado que efetuou venda à ordem para entrega futura”.*

Em resposta à diligência determinada, posicionou-se a fiscalização, conforme manifestação de fls. 944, onde destacamos a resposta ao item 4 supracitado:

*“4. Tomando-se por base a documentação anexada aos autos, constata-se a correlação, objeto da pretensão da impugnante. Quanto ao atendimento aos requisitos, julgamos oportuno reportar-se ao item 2 deste documento”.*

---

### **DECISÃO**

Face ao bem elaborado parecer da Auditoria Fiscal, o mesmo será adotado na íntegra para a motivação desta decisão, como segue.

#### **DAS PRELIMINARES**

##### **Do cerceamento do direito de defesa:**

"Não vislumbramos ofensa a este direito, pois o argumento utilizado pelo Impugnante para acionar esta preliminar não procede. Disse que havia uma diferença de ICMS exigida, na comparação entre as planilhas elaboradas pela fiscalização e o Demonstrativo do Crédito Tributário (DCMM) anexo ao AI. Uma simples soma dos totais das planilhas de fls. 14, 15 e 16 apontará como montante a quantia exigida na peça fiscal. Todos os anexos ao TO foram entregues ao sujeito passivo, conforme recibo de fls. 04.

Alega, também, o Impugnante que os tipos infracionais (inciso IV, do artigo 89, inciso X do artigo 96 e artigo 184 do RICMS) constantes da peça fiscal não alcançam a qualificação relacionada com as exigências fiscais que incidiram sobre as notas fiscais relacionadas nos diversos anexos, face as naturezas das operações nelas descritas.

O inciso IV do artigo 89 trata de prazo para recolhimento do imposto relativamente à operação com mercadoria cuja saída ocorra com documento fiscal sem destaque do imposto devido na operação. O inciso X do artigo 96 trata de obrigação do contribuinte do imposto, e o artigo 184 remete-nos ao Anexo IX do Regulamento do ICMS, onde temos a prescrição do artigo 321 que trata da venda à ordem e procedimentos que devem ser observados pelos contribuintes que praticam este tipo de operação mercantil".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portando, não restou configurada a tipificação errônea das infringências, tampouco a tese de cerceamento do direito constitucional de ampla defesa, razão pela qual não se acolhe a preliminar argüida.

### DO MÉRITO

"Tratam os autos de exigência de ICMS e multa de revalidação considerados devidos pela fiscalização tendo em vista que detectou-se, após análise da escrita fiscal do contribuinte, que o Impugnante havia emitido notas fiscais sem destaque do ICMS em operações de venda à ordem para o adquirente originário. Como segunda irregularidade, acusa a fiscalização que o sujeito passivo não emitiu a nota fiscal em nome do adquirente originário com destaque do ICMS em operações de venda à ordem.

Entende-se por venda à ordem quando uma empresa vende determinada mercadoria para a "Empresa A" e remete diretamente para a "Empresa B", por conta e ordem da adquirente originária. Há a obrigatoriedade de se emitir duas notas fiscais. Uma para acobertar o trânsito da mercadoria do estabelecimento emitente das notas fiscais até a Empresa "B", sem destaque do imposto (remessa por conta e ordem de terceiros) e outra para acobertar a operação de venda para a Empresa "A", com destaque do imposto devido na operação ("Remessa simbólica – Venda à ordem").

Pois bem, apurou a fiscalização que o Impugnante cometera as seguintes irregularidades:

1. Emissão de nota fiscal sem destaque do imposto a título de "Venda à Ordem", conforme planilha de fls. 06 (Anexo 1 c/c Anexo 3);
2. Falta de emissão de nota fiscal com destaque do imposto, em nome do adquirente originário, em operações de venda à ordem, conforme planilhas de fls. 13 (Anexo 2 c/c Anexo 4).

Ou seja, considerando as planilhas 1 e 2, que trazem, obviamente, notas fiscais com irregularidades diferentes, temos, como fato motivador da autuação fiscal, a não correlação entre as diversas notas fiscais emitidas, o que ensejaria a ocorrência de um segundo fato gerador do imposto. Para a primeira irregularidade, apurou-se a emissão da nota de venda à ordem, sem destaque do imposto, faltando a emissão da segunda nota fiscal com destaque. Para a segunda irregularidade, apurou-se a emissão de notas fiscais de remessa para terceiros, a título de remessa por conta e ordem, sem a correspondente nota fiscal com destaque do imposto.

Tanto na fase de fatos novos quanto na Impugnação, o sujeito passivo argumentou que praticava emissão de notas fiscais de venda à ordem, para entrega futura, o que obrigava à emissão de três notas fiscais, justificando, assim, a emissão da terceira nota fiscal, sem débito do imposto, que, por sinal, coincide com as notas objeto das exigências fiscais.

Os três Despachos Interlocutórios serviram para elucidar a questão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, podemos observar que há uma correlação entre as três notas fiscais emitidas. Como exemplo citamos as notas fiscais juntadas pela fiscalização, numeração 1203, 1204 e 1205 (NF objeto de autuação: 1203); (vide fls. 105/110):

NF 1204, de 03.03.97, noticia :Remessa por conta e ordem de terceiros (Combustol) destinando a mercadoria para a Acesita, emitida no valor de R\$1.652,00, sem destaque do imposto;

NF 1205, de 03.03.97, noticia: Remessa simbólica venda à ordem, destinando a mercadoria para Combustol, emitida no valor de R\$1.652,00, com destaque do imposto no valor de R\$198,24; NO CAMPO OBSERVAÇÕES O SEGUINTE: MERC. FATUR. N/ NF S/1-A Nº 1203.....ENTREGUES PARA ACESITA N/NF Nº 1204, DE 03/03/97.

NF 1203, de 03.03.97, noticia: Venda à ordem, destinando a mercadoria para Combustol, emitida no valor de R\$1.734,60 (mercadoria + IPI = 1.652,00 + 82,60 = 1.734,60) sem destaque do imposto; NO CAMPO OBSERVAÇÕES O SEGUINTE: VENDA À ORDEM PARA FUTURA ENTREGA.

Esta nota fiscal 1.203, como já dito, foi objeto de autuação, com o imposto sendo exigido no valor de R\$198,24, exatamente igual ao debitado na nota 1.205, correlacionada com esta conforme exposição acima.

Entendemos que a emissão desta terceira nota fiscal é desnecessária, visto que noticia uma venda para futura entrega. Porém, conforme pode-se constatar, a data da emissão desta é a mesma da emissão da nota fiscal de remessa simbólica e da saída efetiva da mercadoria para o terceiro envolvido. As três notas fiscais foram emitidas em 03/03/97, havendo uma “amarração” (correlação) entre as mesmas. Em outros casos constatamos, realmente, que houve um faturamento prévio (Venda à ordem para futura entrega) com a emissão das demais notas fiscais em data posterior. Como exemplo citamos as notas fiscais 001136, faturada em 31/01/97, com as remessas ocorrendo em março e abril/97 (vide fls. 651/662 dos autos).

Daí concluímos que ocorreu um único fato gerador do imposto, que é a saída da mercadoria para o adquirente originário (Combustol) que determinou a remessa direta das mercadorias para o terceiro envolvido (Acesita), procedimentos previstos na Legislação Tributária, Art. 321 do Anexo IX do RICMS/96.

Segundo consta da Impugnação, o sujeito passivo realiza industrialização sob encomenda, ou é subcontratado para fabricar mercadorias que já sabe, serão remetidas diretamente a terceiros, por força do citado contrato comercial (vide citação ao contrato firmado entre as partes, fls. 111, 113, 115, 117, 119, etc.). Como claramente previsto na legislação, Art. 322 e seguintes, a venda para entrega futura opera-se com a emissão de duas notas fiscais, sendo uma para simples faturamento, sem débito do imposto, e outra para acobertar a efetiva saída da mercadoria, com o imposto sendo debitado normalmente. Já sabendo que a mercadoria faturada tem por destino uma terceira empresa, por via de contrato ou subcontrato, não vemos nenhuma incompatibilidade em se combinar “Venda para entrega futura” com “Venda à Ordem”,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desde, é claro, que todos os documentos fiscais sejam emitidos corretamente, fazendo-se a imprescindível correlação entre os mesmos, para os fins legais.

O próprio fisco, em sua derradeira manifestação, fls. 945, declara que: *“tomando-se por base a documentação anexada aos autos, constata-se a correlação, objeto da pretensão da impugnante. Quanto ao atendimento aos requisitos, julgamos oportuno reportar-se ao item 2 deste documento”*. (Grifamos).

Quanto aos documentos juntados pelo Impugnante (cópias das notas fiscais extraídas do sistema de processamento eletrônico de dados – PED), quando comparados com os documentos juntados pelo fisco, para instruir o Termo de Ocorrência, pode-se constatar, realmente, que tais informações são autênticas. (Comparamos, por amostragem, algumas notas fiscais, como exemplo citamos: fls. 776 c/c 121/122; fls. 777 c/c 125/126; fls. 785, c/c 137/138, etc.). Aliás, a própria fiscalização se valeu de cópias do sistema eletrônico para instruir a peça fiscal, pois as cópias das notas fiscais anexadas aos autos de fls. 106, 108, 110, etc. também estão ilegíveis, casando, a partir das fls. 105, a cópia do sistema eletrônico (legível), com a cópia da nota fiscal emitida (ilegível).

Portanto, comprovada a correlação entre os documentos emitidos, e, via de consequência, configurada a ocorrência de uma única operação sujeita à incidência do imposto, já debitado em uma das notas fiscais emitidas e escrituradas no livro fiscal próprio, resta-nos opinar pelo acolhimento, quanto ao mérito, da tese sustentada pela defesa".

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitar a argüição de cerceamento de defesa. No mérito, à unanimidade, julgou-se improcedente o lançamento cancelando-se as exigências fiscais, nos termos do bem elaborado parecer da Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia, Edwaldo Pereira de Salles e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 06/09/00.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente/Relator**

/H