

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.133/16/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000232518-06  
Impugnação: 40.010138464-42  
Impugnante: Connection Celulares Ltda.  
IE: 062586808.05-20  
Proc. S. Passivo: Rafael Fabiano dos Santos Silva/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – INTERNA – RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO NÃO ATRIBUÍDA AO REMETENTE.** Constatou-se a falta de recolhimento de ICMS devido a título de substituição tributária, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento não é atribuída ao remetente, nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos termos dos arts. 14 e 46, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO ATRIBUÍDA AO REMETENTE.** Constatou-se a falta de recolhimento de ICMS devido a título de substituição tributária, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de indústria e de atacadista e/ou varejista, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos termos dos arts. 12 e 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75. A Multa de Revalidação exigida nas aquisições internas procedentes de atacadista e/ou varejista foi a capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – SAÍDA DESACOBERTADA – OMISSÃO DE REGISTRO DE ENTRADA – PRESUNÇÃO – MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatada a saída desacobertada de documentação fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária, decorrente da falta de escrituração de notas fiscais eletrônicas no livro Registro de Entrada e/ou na Escrituração Fiscal Digital (EFD), circunstância que autoriza a presunção da ocorrência de saída das respectivas mercadorias, a teor do disposto no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75. Os argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para desconstituir o lançamento. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – OMISSÃO DE REGISTRO DE ENTRADA – PRESUNÇÃO.** Constatada a saída desacobertada de documentação fiscal, de mercadorias sujeitas à tributação normal, decorrente da falta de escrituração de notas fiscais eletrônicas no livro Registro de Entrada e/ou na Escrituração Fiscal Digital (EFD), circunstância que autoriza a presunção da ocorrência de saída das respectivas mercadorias, a teor do disposto no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75. Os argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para desconstituir o lançamento. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a uso e consumo, conforme previsto no item 1 do § 1º do art. 42 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS – LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.** Constatada a falta de registro no livro Registro de Entradas e/ou na Escrituração Fiscal Digital (EFD) de notas fiscais de aquisição de mercadorias. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

---

### **RELATÓRIO**

Conforme relatório constante do Auto de Infração, a presente autuação refere-se à constatação, no período de janeiro de 2010 a abril de 2014, das seguintes irregularidades fiscais cometidas pela Autuada:

1) Falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento não é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de atacadista e/ou varejista, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo 2 do Auto de Infração - fls. 66/73). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

2) Falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de indústria, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo 2 do Auto de Infração - 66/73). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75;

3) Saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, sujeitas à tributação normal, apuradas com base em notas fiscais eletrônicas de aquisições de

mercadorias para comercialização não registradas nos livros Registros de Entradas e/ou não lançadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), ocasionando falta de recolhimento de ICMS (Anexo 1 do Auto de Infração - fls. 54/65). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75;

4) Falta de recolhimento de ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (diferencial de alíquota), nas aquisições de mercadorias para uso, consumo (Anexo 6 do Auto de Infração - fls. 156/157). Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

5) Saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais sujeitas à substituição tributária, apuradas com base em notas fiscais eletrônicas de aquisições de mercadorias para comercialização não registradas nos Livros Registros de Entradas e/ou não lançadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD) (Anexos 2 e 3 do Auto de Infração - fls. 66/137). Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75;

6) Falta de registro nos livros Registros de Entradas e/ou falta de lançamento na Escrituração Fiscal Digital (EFD) de notas fiscais eletrônicas (Anexos 4 e 5 do Auto de Infração - fls. 138/155). Exigência da Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso I do art. 55 da Lei 6.763/75.

O presente trabalho está instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000009506.51 (fls. 02/05); Auto de Infração - AI (fls. 09/18); Relatório Fiscal (fls. 51/53); Anexos 1 a 18 (fls. 54/1890).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1893/1937 e anexa documentos às fls. 1938/2020.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 2024/2025 dos autos.

O Fisco, em manifestação de fls. 2040/2050, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada no dia 12/04/16, determina, em preliminar, à unanimidade, “o retorno dos autos ao setor competente do CC/MG para análise quanto à aplicação da Resolução nº 4.335”.

Assim, nos termos do disposto nos arts. 146 e 147 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c a alínea “d” do inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de julho de 2011, a Assessoria do CC/MG emite parecer, de fls. 2058/2082, em que opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

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

**Da Preliminar**

A Impugnante requer a produção de prova pericial e formula os quesitos às fls. 1936/1937.

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.

Assim, a perícia, 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.

Entretanto, é verificado que os argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Observa-se que o próprio Fisco respondeu tais quesitos em sua manifestação, às fls. 2049(verso)/2050(anverso) dos autos, baseando-se somente nos documentos e informações já constantes do presente processo.

Cita-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)

Ademais, prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, indefere-se a produção de prova pericial por ser totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

### **Do Mérito**

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/10 a 30/06/10, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS-CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente expirou em 31/12/15, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 30/06/15.

Quanto ao mérito propriamente dito, vale relembrar que, conforme mencionado no relatório do Auto de Infração, a presente autuação refere-se à constatação, no período de janeiro de 2010 a abril de 2014, das seguintes irregularidades fiscais cometidas pela Autuada:

1) Falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento não é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de atacadista e/ou varejista, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo 2 do Auto de Infração - fls. 66/73). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

2) Falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de indústria, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo 2 do Auto de Infração - fls. 66/73). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75;

3) Saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais sujeitas à tributação normal, apuradas com base em notas fiscais eletrônicas de aquisições de mercadorias para comercialização não registradas nos livros Registros de Entradas e/ou não lançadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), ocasionando falta de recolhimento de ICMS (Anexo 1 do Auto de Infração - fls. 54/65). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75;

4) Falta de recolhimento de ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (diferencial de alíquota), nas aquisições de mercadorias para uso, consumo (Anexo 6 do Auto de Infração - fls. 156/157). Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

5) Saídas de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais sujeitas à substituição tributária, apuradas com base em notas fiscais eletrônicas de aquisições de mercadorias para comercialização não registradas nos livros Registros de Entradas e/ou não lançadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD) (Anexos 2 e 3 do Auto de Infração - fls. 66/137). Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75;

6) Falta de registro nos livros Registros de Entradas e/ou falta de lançamento na Escrituração Fiscal Digital (EFD) de notas fiscais eletrônicas (Anexos 4 e 5 do Auto de Infração - fls. 138/155). Exigência da Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso I do art. 55 da Lei 6.763/75.

Passa-se, então, à análise de cada irregularidade que motivou a autuação. Para facilitar o entendimento, as irregularidades a seguir analisadas não foram colocadas na ordem apresentada pelo Fisco no Auto de Infração.

#### **Irregularidades 1 e 2 - Falta de Recolhimento de ICMS/ST – Anexo 2**

O Fisco constatou que a Autuada deixou de recolher ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento não é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de atacadista e/ou varejista, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Constatou, ainda, a falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de indústria, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Todas as operações objeto destas irregularidades 1 e 2 estão relacionadas no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 66/73), em que foi apurado o ICMS/ST, utilizando o percentual de Margem de Valor Agregado – MVA de acordo com o item constante da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e a alíquota de acordo com o produto, e determinado o percentual de multa de revalidação aplicável a cada caso (50% - cinquenta por cento ou 100% - cem por cento).

O cálculo da multa de revalidação se encontra demonstrado no Anexo 8 do Auto de Infração (fls. 165/166).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As cópias dos Documentos Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica – DANFES das notas fiscais relacionadas no Anexo 2 foram acostadas pelo Fisco às fls. 751/889 (Anexo 14 do Auto de Infração).

No tocante a essa matéria, verifica-se que a legislação tributária mineira é clara ao estabelecer que, em casos de operações interestaduais sobre as quais tenha sido celebrado convênio ou protocolo, o remetente das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 é considerado sujeito passivo por substituição tributária nessas remessas, ao passo que, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente (ST interna), a responsabilidade é atribuída ao contribuinte mineiro.

Por outro lado, nas operações internas com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em que fica atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário.

Nesse sentido, dispõe o art. 22, inciso II e §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6.763/75, bem como o art. 1º, inciso II e arts. 12, 14 e 15, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

RICMS/02

Anexo XV



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Parte 1

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

*Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:*

"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."

(...)

*Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:*

"Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente."

(...)

*Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:*

"Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto."

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Assim, como não houve a comprovação de que os remetentes das mercadorias tenham recolhido o ICMS/ST ou que já tenham recebido as mercadorias com esse imposto destacado ou recolhido previamente, não havendo qualquer anotação nos documentos fiscais sobre o assunto, o Fisco, corretamente, exigiu o ICMS/ST e a respectiva multa de revalidação.

Cumprir registrar que o Fisco equivocou-se ao informar que, nas aquisições internas procedentes de atacadista/varejista, a responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento do ICMS/ST não é atribuída ao remetente.

Observa-se que, de acordo com o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, se o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS/ST, a responsabilidade pelo imposto devido passa a ser do destinatário, que, por sua vez, caso também não efetue o recolhimento, a responsabilidade passa a ser do próximo destinatário, até que haja o devido recolhimento.

Portanto, na situação em análise, verifica-se que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST devido é atribuída tanto ao remetente quanto ao destinatário (Autuada).

Contudo, o referido equívoco, embora tenha levado o Fisco à aplicação da multa de revalidação simples e não em dobro, como determina a legislação, não alterou em nada a acusação fiscal e também não trouxe qualquer prejuízo à defesa da Impugnante, que abordou de forma clara e precisa todos os aspectos relacionados à infringência.

A Impugnante afirma que inexistente qualquer débito do tributo que possa vir a ser cobrado, ao argumento de que as aquisições de tais mercadorias são realizadas pelo Centro de Distribuição da Connection Celulares Ltda, filial localizada à Av. das Américas, nº 869, município de Contagem/MG, com CNPJ nº 01.761.367/0012-43 e Inscrição Estadual nº 062586808.11-01, estando as respectivas notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas e/ou Escrituração Fiscal Digital do referido estabelecimento.

Entretanto, é descabida tal alegação, pois, por uma simples análise das notas fiscais emitidas por fornecedores da empresa, relacionadas no Anexo 2 do Auto de Infração, cujas cópias estão acostadas às fls. 751/889 (Anexo 14), fica evidente que o destinatário das mercadorias nelas consignado é o estabelecimento de CNPJ nº 01.761.367/0006-03 e Inscrição Estadual nº 062586808.05-20, localizado à Av. Amazonas, nº 686, Centro, município Belo Horizonte/MG, ou seja, o estabelecimento autuado.

Mesmo que em algumas poucas notas fiscais autuadas seja mencionado endereço diferente do endereço da Autuada, todas as notas identificam o destinatário das mercadorias por seu CNPJ nº 01.761.367/0006-03 e por sua Inscrição Estadual nº 062586808.05-20.

Inclusive, em parte dessas notas fiscais, em que são consignados endereços divergentes, é indicado como local de entrega das mercadorias o estabelecimento localizado à Av. Amazonas, nº 686, Centro, município de Belo Horizonte/MG, endereço da Autuada, como, por exemplo, as NF-es nºs 000029972, 000050496, 000050497, 000050498, 000051206 e 000051207 (DANFEs às fls. 753/778 a 782), emitidas por Cesde Ind. Com. Eletrod. Ltda (IE nº 069631891 – CNPJ nº 00.153.282/0001-67).

Por conseguinte, se qualquer uma das notas fiscais objeto de autuação tiver sido escriturada em livros fiscais ou lançadas na Escrituração Fiscal Digital de outro estabelecimento, que não o da Autuada, o procedimento foi totalmente irregular.

Quanto à alegação de que a filial localizada à Av. das Américas, nº 869, Contagem/MG, seria um centro de distribuição, também não tem qualquer sustentação.

Conforme bem esclarecido pelo Fisco, esse estabelecimento, além de promover transferências, vende mercadorias para outras pessoas jurídicas e para pessoas físicas, enquanto que um centro de distribuição efetivo somente se ocuparia de transferências de mercadorias para outros estabelecimentos da empresa, dos quais seriam comercializadas.

Em relação aos documentos anexados pela Impugnante às fls. 1950/1981, a fim de comprovar que as notas fiscais foram destinadas a outro estabelecimento filial, e lá escrituradas, o Fisco realizou a análise de cada documento, conforme fls. 2045(verso)/2046(anverso) e 2047(verso), demonstrando que o material apresentado não ilide o trabalho fiscal.

Ressalta-se que a Impugnante acostou diversos documentos que não compõem o presente trabalho, o que demonstra a sua intenção protelatória.

A Defesa declara que as notas fiscais de aquisição de mercadorias interestaduais efetivamente direcionadas à Autuada foram devolvidas, não havendo, então, possibilidades de eventual exigência de ICMS/ST.

Para sustentar o alegado, a Impugnante apresenta, às fls. 1982/2002, diversos documentos, informando que se referem a notas fiscais devolvidas pelo estabelecimento autuado.

O Fisco, por sua vez, às fls. 2046/2047(anverso), analisou os referidos documentos, demonstrando que eles também não alteram em nada o trabalho fiscal. Ao contrário, são documentos que não possuem qualquer vínculo com as operações objeto de autuação, o que demonstra, novamente, a intenção totalmente protelatória da Impugnante.

A Defesa argumenta que a maioria das operações internas restantes não envolveu mercadorias para comercialização, pois foram adquiridas para uso e consumo, destinadas a pequenas reformas e composição do estabelecimento comercial.

Afirma que, em razão da ausência de subsunção do fato à norma tida como violada, torna-se inequívoco o erro de direito perpetrado pelo Auto de Infração e, conseqüentemente, a sua nulidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para comprovar o alegado, apresenta, às fls. 2004/2015, somente documentos que demonstram a situação cadastral de alguns fornecedores.

Importante registrar que a nulidade arguida pela Impugnante se confunde com a matéria meritória, não sendo necessário tratá-la como preliminar.

Conforme bem colocado pelo Fisco às fls. 2048, a Autuada comercializa uma grande variedade de produtos, que abrange as mercadorias vendidas pelos citados fornecedores.

Portanto, tais documentos obtidos junto à Receita Federal (Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral) em nada contribuem para provar que as mercadorias adquiridas não se destinam à comercialização.

Em uma visita rápida à página principal do *site* da Contribuinte ([www.selfshopeletr.com.br](http://www.selfshopeletr.com.br)), pode-se verificar a diversidade de produtos comercializados por ela, não resumindo somente em aparelhos celulares, eletrodomésticos e eletroeletrônicos, como defendido pela Impugnante.

Observa-se que a Impugnante não se esforçou para comprovar suas alegações, atendo-se somente aos documentos relativos ao cadastro de alguns fornecedores.

Assim, do mesmo modo que a Impugnante não apresentou qualquer prova para corroborar suas alegações anteriores, também, neste caso, não apresentou nenhuma evidência de que as mercadorias fornecidas pelas empresas citadas na impugnação foram direcionadas a uso, consumo ou para pequenas reformas e composição do estabelecimento comercial.

Cumprido destacar que o trabalho fiscal foi elaborado com observância estrita das normas tributárias, não havendo razão para se falar em existência de erro de direito que tornaria nulo o Auto de Infração. Em todas as infrações nele elencadas há ligação direta entre o fato descrito e a cominação das infringências e penalidades correspondentes.

A Defesa acrescenta que não há hipótese de incidência tributária do ICMS nas operações de transferência interna realizadas entre filiais e a Autuada, nos termos da Súmula 166 do STJ.

Contudo, conforme admitido pela própria Impugnante, a legislação tributária mineira prevê a incidência de ICMS nas operações de transferências, nos termos do inciso VI do art. 6º da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

Ressalta-se que, assim como a legislação tributária mineira, a Lei Complementar nº 87/96, incontestavelmente, institui esse tipo de operação como fato gerador do imposto, de acordo com o inciso I do art. 12:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Quanto ao ICMS/ST, a legislação tributária deixa claro que pode haver incidência nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que não haja comprovação de que o tributo tenha sido destacado e/ou recolhido previamente.

A Impugnante aduz que substituição tributária interna não se encontra expressamente em nenhum dispositivo do RICMS/02, mas somente na Parte 2 do Anexo XV, quando as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária são listadas.

Entende que, enquanto o dispositivo constitucional dispõe que a substituição tributária pressupõe a escolha de um terceiro indivíduo para sujeito passivo da relação tributária (art. 150, § 7º), corroborado pelo art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN, o regime do Decreto Estadual acaba elegendo, na grande maioria das vezes, não um terceiro, mas o próprio contribuinte, antecipando a exigência do imposto por um fato gerador “próprio”.

Conclui, então, que o lançamento deve ser julgado improcedente, uma vez que inexistente a figura de um terceiro a ensejar a ST na hipótese em que a Autuada recebeu as mercadorias de uma filial por transferência e as vendeu para o consumidor final.

Contudo, o entendimento da Defesa se apresenta equivocado.

A obrigatoriedade de recolhimento de ICMS por substituição tributária, inclusive nas operações internas, é determinada em vários dispositivos da legislação tributária mineira, tais como nos arts. 12 e 15 do Anexo XV do RICMS/02, já transcritos, dentre outros.

Todos os dispositivos da legislação tributária mineira que tratam da substituição tributária obedecem rigorosamente aos ditames da Constituição Federal, inclusive o § 7º do art. 150, citado pela Impugnante, e da Lei Complementar nº 87/96, em especial os §§ 1º e 2º do art. 6º e o art. 7º:

CF/88

Art. 150

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

LC 87/96

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a

qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º. A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º - Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

A Impugnante alega, também, que a maior parte das operações internas com exigência fiscal de ICMS/ST foram realizadas por estabelecimento filial, sendo que o ICMS/ST foi recolhido na operação interestadual entre o fornecedor e a filial (centro de distribuição), o que configura “*bis in idem*”.

Declara que “*se, de alguma forma, o recolhimento do ICMS/ST em operação interna é atribuída ao remetente e este deixou de efetuar o pagamento do tributo, não pode o destinatário ser cobrado por aquele tributo, tendo em vista que inexistente qualquer dispositivo legal imputando-lhe a responsabilidade*”.

Observa-se que, de acordo com a legislação posta anteriormente, qualquer mercadoria constante da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 recebida pela Autuada deveria já ter sido tributada por substituição tributária, tendo em vista sua condição de varejista.

Entretanto, nos casos em que não há provas de que o ICMS/ST tenha sido destacado e/ou recolhido antecipadamente, a Autuada é obrigada a efetuar o recolhimento do imposto.

Ao contrário do que cogita a Impugnante, o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 não se refere apenas a operações interestaduais. Esse dispositivo legal abrange todos os casos em que o alienante ou remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar a retenção a menor do imposto, passando ao destinatário tal obrigação.

Assim, como não há provas de que, nas operações anteriores, tenha sido destacado e/ou recolhido previamente ICMS/ST, não havendo qualquer informação nos documentos fiscais, o Fisco, corretamente, exigiu do destinatário (Autuada) o imposto devido e os acréscimos legais.

Diferentemente do que afirma a Impugnante de que o ICMS/ST não seria devido porque a próxima operação é de venda a consumidor final, a tributação por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária engloba todas as operações até a venda para consumidor final, sendo o substituído, nesse caso, a própria Autuada.

Ressalta-se que, em várias operações de transferências de mercadorias efetuadas entre os estabelecimentos da empresa, há o destaque de ICMS normal nas notas fiscais, inclusive quando as mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária.

Não faria sentido a remetente destacar ICMS normal em notas fiscais de transferência, gerando tributo a recolher, se as mercadorias já tivessem sido tributadas anteriormente por substituição tributária.

Essa prática contraria frontalmente a legislação tributária mineira e pode trazer, como consequência, a transferência indevida de créditos entre os estabelecimentos da empresa, em razão das mercadorias transferidas se destinarem à comercialização e, neste caso, é vedado o aproveitamento de créditos nas operações relativas a mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Conforme informado pelo Fisco, a Contribuinte foi autuada, por intermédio do Auto de Infração nº 01.000231554-67, de 02/06/15, por aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais eletrônicas de aquisições para comercialização de mercadorias sujeitas a ICMS/ST, incluindo notas fiscais de transferências de outros estabelecimentos da empresa.

No que concerne a esse tipo de mercadoria, ao dar entrada, quando adquirida de terceiros e, posteriormente, dar saída a qualquer título, o estabelecimento adquirente deveria seguir os procedimentos especificados pela legislação tributária mineira e não adotar procedimentos inadequados, sem qualquer sustentação legal.

No caso do ICMS/ST ter sido destacado no documento fiscal de aquisição e/ou a mercadoria estar acompanhada do comprovante de recolhimento do tributo e no caso de o tributo ter sido destacado ou recolhido anteriormente, devem ser obedecidos os procedimentos previstos nos incisos I e II do art. 37 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 37. O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária observará o seguinte:

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Crédito do Imposto, e a coluna Observações para indicar a expressão "ICMS Retido por ST", seguida do respectivo valor;

II - a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será:

a) emitida sem destaque do imposto, contendo, além das demais indicações, no campo Informações Complementares, o seguinte:

1. a declaração: "Imposto recolhido por ST nos termos do (indicar o dispositivo) do RICMS";

2. tratando-se de operação entre contribuintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2.1. a título de informação ao destinatário:

2.1.1. a importância sobre a qual incidiu o imposto, que corresponderá ao valor que serviu de base para cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária; e

2.1.2. o valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria, que corresponderá à soma do valor do imposto devido a título de substituição tributária e do imposto devido pela operação própria do sujeito passivo por substituição ou do remetente quando a responsabilidade for atribuída ao destinatário da mercadoria;

(...)

b) escriturada no livro Registro de Saídas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Débito do Imposto, e a coluna Observações para indicar a expressão "ICMS Retido por ST".

Se, porventura, o adquirente for responsável pela apuração ou pelo recolhimento do ICMS/ST no momento da entrada da mercadoria neste estado ou em seu estabelecimento, ou em qualquer caso em que tenha recebido a mercadoria sem o destaque e/ou o recolhimento deste imposto, deve recolher o tributo devido, em obediência aos arts. 14 e 15 do Anexo XV do RICMS/02 e proceder de acordo com o estabelecido nos incisos I, II, III e IV do art. 38 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 38. O contribuinte que tenha recebido mercadoria sujeita à substituição tributária, responsável pela apuração ou pelo recolhimento do imposto a esse título no momento da entrada da mercadoria, neste Estado ou em seu estabelecimento, observará o seguinte:

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Crédito do Imposto;

II - na coluna Observações, na mesma linha do lançamento de que trata o inciso anterior, serão lançados, conforme o caso:

a) os valores do imposto recolhido e da respectiva base de cálculo, utilizando colunas distintas para tais indicações, sob o título comum "ICMS/ST Recolhido no Momento da Entrada no Estado";

b) os valores do imposto apurado e da respectiva base de cálculo, utilizando colunas distintas para tais indicações, sob o título comum "ICMS/ST Apurado no Momento da Entrada no Estabelecimento";

III - no último dia do período de apuração, os valores constantes das colunas relativas ao imposto e à base de cálculo serão totalizados



para lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS):

a) na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, no campo Observações a expressão "ICMS/ST Recolhido no Momento da Entrada no Estado", seguida dos valores do imposto recolhido e da respectiva base de cálculo;

b) na hipótese da alínea "b" do inciso anterior, em folha subsequente à destinada à apuração relacionada com as suas operações próprias, com a indicação da expressão "Substituição Tributária", utilizando os quadros Débito do Imposto e Apuração dos Saldos;

IV - a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será emitida e escriturada na forma estabelecida no inciso II do caput do artigo anterior.

Não existe hipótese em que os procedimentos adotados pela Impugnante e pelos demais estabelecimentos da empresa possam ser aceitos como corretos, pois, pelo exposto, contrariam todos os dispositivos legais que regulam a matéria.

Caso o ICMS/ST tivesse sido pago na aquisição interestadual pelo estabelecimento adquirente, bastaria que essa circunstância fosse indicada na nota fiscal de transferência/venda, como manda a legislação tributária e como foi feito em outras notas fiscais de transferências/venda de mercadorias tributadas por substituição tributária.

Cumprе reiterar que, no tocante às notas fiscais relacionadas no Anexo 2 do Auto de Infração, não há qualquer prova de que os remetentes das mercadorias tenham recolhido o ICMS/ST ou que já tenham recebido as mercadorias com esse imposto destacado ou recolhido previamente, não havendo qualquer anotação nos documentos fiscais sobre o assunto.

Pelo exposto, encontram-se corretas as exigências fiscais.

### **Irregularidade 5 – Saídas Desacobertadas de Documentos Fiscais de Mercadorias Sujeitas à ST – Anexos 2 e 3**

O Fisco constatou que a Autuada deu saídas desacobertadas de documentos fiscais, de mercadorias sujeitas à substituição tributária, apuradas com base em notas fiscais eletrônicas, relativas a aquisições de mercadorias para comercialização, não registradas nos livros Registros de Entradas e/ou não lançadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Exigência somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75.

As operações objeto de autuação estão relacionadas nos Anexos 2 e 3 do Auto de Infração (fls. 66/137), em que se apurou a base de cálculo da referida multa isolada, cujo valor está demonstrado no Anexo 9 (fls. 167), para cada exercício autuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para determinar o valor da operação, a fim de apurar a multa isolada, o Fisco utilizou as MVAs consignadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para cada tipo de mercadoria, de acordo com o período de ocorrência da operação.

Cumprir registrar que as operações constantes do Anexo 2 do Auto de Infração são sujeitas à substituição tributária, mas não houve comprovação de que o imposto tenha sido destacado e/ou recolhido anteriormente, não havendo qualquer anotação nos documentos fiscais sobre o assunto. Assim, o Fisco exigiu o imposto, conforme discussão relativa às irregularidades 1 e 2.

Já as operações constantes do Anexo 3 do Auto de Infração também são tributadas por substituição tributária, no entanto, houve a comprovação de que o imposto foi destacado e/ou recolhido previamente, não havendo, portanto, que se falar em exigência de ICMS/ST.

De acordo com a legislação, a falta de escrituração de notas fiscais de aquisições de mercadorias no livro próprio e/ou a falta de lançamento na Escrituração Fiscal Digital fundamenta a presunção de que houve saídas desacobertadas, nos termos do inciso I do parágrafo único do art. 51 da Lei nº 6.763/75:

Art. 51.

(...)

Parágrafo único - Presume-se:

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

Portanto, correta a presunção fiscal de saída desacobertada de mercadoria, ao constatar a falta de registro/escrituração de notas fiscais relativas às aquisições de mercadoria para comercialização.

A Impugnante requer que seja cancelada a multa isolada incidente sobre as operações de saída presumidas com base nas notas fiscais de aquisição direcionadas para o centro de distribuição e nas notas fiscais enviadas para a Autuada, mas que foram devolvidas ou canceladas.

Todavia, conforme já refutado no tocante aos argumentos relativos às irregularidades 1 e 2, se qualquer uma das notas fiscais objeto de autuação foi escriturada em livros fiscais ou lançadas na Escrituração Fiscal Digital de outro estabelecimento, que não o da Autuada, o procedimento foi totalmente irregular.

Portanto, os argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para desconstituir o lançamento.

Cumprir reiterar que a Impugnante não apresentou qualquer prova para corroborar suas alegações. Inclusive, não apresentou qualquer prova de que haveria, entre os documentos fiscais objetos da autuação, notas fiscais canceladas, e sequer as relacionou.

A Defesa requer, também, a redução da multa isolada, aplicando o limitador previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75:

§ 2º. Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

No entanto, a Multa Isolada aplicada, prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, já se encontra reduzida a 20% (vinte por cento) do valor da operação:

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 desacompanhada 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;

(...)

Assim, conforme demonstrado pelo Fisco às fls. 2049, em qualquer situação constante dos Anexos 2 e 3 do Auto de Infração, a multa isolada aplicada por saídas desacompanhadas de mercadorias sujeitas à tributação por substituição tributária é inferior a 2,5 (duas vezes e meia) o valor do imposto incidente nas operações, respeitando o estabelecido no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, não havendo razão para que a reivindicação da Impugnante seja atendida.

Portanto, reputam-se corretas as exigências fiscais.

### **Irregularidade 3 - Saídas Desacompanhadas de Documentos Fiscais de Mercadorias Sujeitas à Tributação Normal – Anexo 1**

O Fisco constatou que a Autuada deu saídas desacompanhadas de documentos fiscais, de mercadorias sujeitas à tributação normal, apuradas com base em notas fiscais eletrônicas de aquisições de mercadorias para comercialização não registradas nos livros Registros de Entradas e/ou não lançadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), ocasionando falta de recolhimento de ICMS.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todas as operações com esta irregularidade estão relacionadas no Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 54/65), apurando-se o imposto devido.

No Anexo 8 (fls. 165/166), há o demonstrativo do cálculo da multa de revalidação e, no Anexo 9 (fls. 167), da multa isolada.

As cópias dos DANFES das notas fiscais eletrônicas relacionadas no Anexo 1 foram acostadas pelo Fisco às fls. 538/749 (Anexo 13 do Auto de Infração).

Na mesma linha da irregularidade 5, de acordo com a legislação, a falta de escrituração de notas fiscais de aquisições de mercadorias no livro próprio e/ou a falta de lançamento na Escrituração Fiscal Digital fundamenta a presunção de que houve saídas desacobertas, nos termos do inciso I do parágrafo único do art. 51 da Lei nº 6.763/75:

Art. 51.

(...)

Parágrafo único - Presume-se:

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente ou pelo transportador;

(...)

Portanto, correta a presunção fiscal de saída desacoberta de mercadoria, ao constatar a falta de registro/escrituração de notas fiscais relativas às aquisições de mercadoria para comercialização.

A Impugnante repete suas alegações anteriores, afirmando que não há amparo legal para cobrança do imposto, uma vez que todas as notas fiscais de aquisição interestadual foram direcionadas e escrituradas no livro Registro de Entradas do centro de distribuição da Connection Celulares Ltda, sendo que as notas fiscais efetivamente direcionadas para a Autuada foram devolvidas ao fornecedor.

Em relação às operações internas, reafirma que elas se referem às operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não podendo ser alvo de tributação pelo ICMS por inexistir a circulação econômica da mercadoria.

Aduz que, tal como o Anexo 2, o Anexo 1 do Auto de Infração traz notas fiscais supostamente não escrituradas com mercadorias que não foram adquiridas para comercialização, mas sim para uso e consumo, utilizadas para reformas e composição de seu estabelecimento.

Contudo, todas essas questões já foram abordadas anteriormente, demonstrando que não assiste razão à Impugnante. Dessa forma, não merecem ser novamente discutidas.

Em relação a esta irregularidade, a Impugnante alega, ainda, que o valor presumido das operações não está de acordo com o § 4º do art. 194 do RICMS/02, uma vez que o Fisco usou, de forma aleatória, no seu entendimento, um percentual de 30%

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(trinta por cento) e de 50% (cinquenta por cento) para encontrar o suposto valor de saída da mercadoria.

O Fisco informa que os valores das saídas desacobertadas foram arbitrados nos termos do inciso III do art. 51 da Lei nº 6.763/75:

Art. 51. O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar sem emissão de documento fiscal;

(...)

Acrescenta que o arbitramento seguiu os ditames do inciso VI e § 4º do art. 54 do RICMS/02:

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

VI - o valor da mercadoria adquirida acrescido do lucro bruto apurado na escrita contábil ou fiscal, na hipótese de não-escrituração da nota fiscal relativa à aquisição;

(...)

§ 4º Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no caput deste artigo será adotado o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros.

(...)

Informa, também, que como a Autuada *“omite entradas (autuadas neste feito fiscal) e saídas (autuadas no Auto de Infração n.º 01.000231554-67) em sua escrituração fiscal e contábil, além de promover saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, não há como apurar seu lucro bruto com precisão e, por isso, optou-se por utilizar a Margem de Valor Agregado (MVA) tendo como referência o disposto nos incisos II e IV do artigo 73 da Parte I do Anexo IX do RICMS/02, no caso das saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal com tributação normal”*:

Art. 73. Para o efeito de aplicação do disposto no artigo anterior, ressalvado o disposto no § 1º deste artigo e no caput do artigo 76 desta Parte, o valor da operação não poderá ser inferior ao constante do documento fiscal acobertador da saída da mercadoria do estabelecimento de origem, acrescido dos seguintes percentuais:

(...)

II - 50% (cinquenta por cento), no caso de ferragens, eletrodomésticos, móveis, calçados e produtos de louça, vidro e cerâmica;

(...)

IV - 30% (trinta por cento), no caso de outras mercadorias.

(...)

Ressalta-se que tal metodologia de definição do percentual, para arbitramento do valor de saídas desacobertadas, é largamente utilizada pelo Fisco em situações semelhantes a dos presentes autos em que as informações do contribuinte não mereçam fé, conforme consta em decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos nºs 20.443/14/2ª, 20.739/15/2ª e 21.348/13/1ª.

Dessa maneira, restou demonstrado que é totalmente infundada a argumentação da Impugnante de que o Fisco teria utilizado, de forma aleatória, percentuais de 30% (trinta por cento) e de 50% (cinquenta por cento) para apurar os valores de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Cumpra registrar o comentário do Fisco em sua manifestação fiscal de que *“as margens de lucro calculadas nas planilhas apresentadas pela Impugnante (documento fls. 2017/2019) não podem ser aceitas, também em consequência das omissões de entradas e saídas em sua escrita fiscal e contábil.”*

Assim, reputam-se corretas as exigências fiscais.

#### **Irregularidade 4 - Falta de Recolhimento de ICMS Referente à Diferença entre a Alíquota Interna e a Alíquota Interestadual – Anexo 6**

O Fisco constatou a Autuada deixou de recolher o ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (diferencial de alíquota), nas aquisições de mercadorias para uso e consumo.

As operações em que se constatou esta irregularidade estão relacionadas no Anexo 6 do Auto de Infração (fls. 156/157), com a apuração do imposto devido.

O ICMS e a correspondente multa de revalidação estão demonstradas, mensalmente, no Anexo 8 (fls. 165/166).

A matéria decorre do comando constitucional expresso no inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88 e, também, dos dispositivos contidos na Lei nº 6.763/75, art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, e no RICMS/02, art. 42, § 1º, inciso I.

Com efeito, o inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dispõe que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, sendo a primeira estabelecida pela lei mineira e a segunda fixada por Resolução do Senado Federal.

No caso de entrada de mercadorias no estabelecimento, destinada a uso e consumo e oriunda de outra Unidade da Federação, necessário se faz o recolhimento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diferencial de alíquotas sobre essas operações, na forma do disposto no art. 6º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Por sua vez, regulamentando o estatuído na Constituição e legislação infraconstitucional, o art. 42, § 1º, inciso I do RICMS/02 dispõe da mesma forma, ou seja, que o contribuinte mineiro fica obrigado a recolher o valor do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada, em estabelecimento de contribuinte do Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

A legislação que rege a matéria assim dispõe:

RICMS/02

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º - Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

Posto isso, considerando que a Impugnante deixou de recolher o diferencial de alíquotas devido nas operações de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, localizado em Minas Gerais, destinadas a uso e consumo, quando recebidas de outras unidades da Federação, conforme demonstrado, legítimas, portanto, as exigências fiscais.

Em relação a esta infringência, não houve qualquer questionamento pela Impugnante.

### **Irregularidade 6 - Falta de Registro nos Livros Registros de Entradas e/ou Falta de Lançamento na Escrituração Fiscal Digital (EFD) de Notas Fiscais Eletrônicas – Anexos 4 e 5**

Pela constatação de que a Autuada deixou de registrar nos livros Registros de Entradas e/ou de lançar na Escrituração Fiscal Digital (EFD) diversas notas fiscais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

eletrônicas, o Fisco exigiu a Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso I do art. 55 da Lei 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:

I - por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em regulamento - 10% (dez por cento) do valor constante no documento, reduzido a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

a) entrada de mercadoria ou utilização de serviços registrados no livro diário;

(...)

As operações objeto desta irregularidade estão listadas nos Anexos 4 e 5 do Auto de Infração (fls. 138/155), sendo que a multa isolada está demonstrada, para cada exercício, no Anexo 9 (fls. 167).

Em relação a esta infringência, também não houve qualquer questionamento pela Impugnante.

Assim, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais.

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 procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Relatora) e Vander Francisco Costa, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas ao período de janeiro a junho de 2010, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de exigir o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa e Vander Francisco Costa.

**Sala das Sessões, 28 de julho de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator designado**

P



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	22.133/16/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000232518-06	
Impugnação:	40.010138464-42	
Impugnante:	Connection Celulares Ltda.	
	IE: 062586808.05-20	
Proc. S. Passivo:	Rafael Fabiano dos Santos Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, nos termos do art. 53 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 e reside no termo inicial para contagem do prazo da decadência nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Conforme relatório constante do Auto de Infração, a presente autuação refere-se à constatação, no período de janeiro de 2010 a abril de 2014, das seguintes irregularidades fiscais cometidas pela Autuada:

1) Falta de recolhimento de ICMS Substituição Tributária, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento não é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de atacadista e/ou varejista, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo 2 do Auto de Infração - fls. 66/73). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

2) Falta de recolhimento de ICMS Substituição Tributária, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de indústria, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo 2 do Auto de Infração - 66/73). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75;

3) Saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais sujeitas à tributação normal, apuradas com base em notas fiscais eletrônicas de aquisições de mercadorias para comercialização não registradas nos Livros Registros de Entradas e/ou não lançadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), ocasionando falta de recolhimento de ICMS (Anexo 1 do Auto de Infração - fls. 54/65). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75;

4) Falta de recolhimento de ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (diferencial de alíquota), nas aquisições de mercadorias para uso, consumo (Anexo 6 do Auto de Infração - fls. 156/157). Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

5) Saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais sujeitas à substituição tributária, apuradas com base em notas fiscais eletrônicas de aquisições de mercadorias para comercialização não registradas nos Livros Registros de Entradas e/ou não lançadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD) (Anexos 2 e 3 do Auto de Infração - fls. 66/137). Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75;

6) Falta de registro nos Livros Registros de Entradas e/ou falta de lançamento na Escrituração Fiscal Digital (EFD) de notas fiscais eletrônicas (Anexos 4 e 5 do Auto de Infração - fls. 138/155). Exigência da Multa Isolada capitulada na alínea “a” do inciso I do art. 55 da Lei 6.763/75.

Cediço que a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo está adstrita a uma obrigação tributária, que surge através do denominado “fato gerador”. Este somente se formaliza e torna a obrigação exigível após o denominado “lançamento tributário”.

O lançamento pela modalidade de homologação ou “autolancamento”, está previsto no art. 150 do CTN. Por meio dessa modalidade, o próprio contribuinte é responsável pela apuração e cálculo do montante devido, procedendo ao recolhimento do tributo antes de qualquer providência da autoridade fiscal.

A partir do ato antecipatório de pagamento, realizado pelo contribuinte, caberá a entidade fiscal proceder a conferência do valor recolhido, homologando expressa ou tacitamente, o procedimento adotado.

Entende-se que a ocorrência do fato gerador traz o surgimento de uma obrigação tributária, que por si só, não têm o condão de garantir a cobrança forçada da dívida, senão por meio do lançamento, que materializa essa obrigação, trazendo todos os seus elementos, de forma precisa.

A figura do lançamento está mencionada no art. 142 do CTN, que atribui à autoridade administrativa a competência de constituir o crédito tributário. Este ato tem por finalidade identificar o “fato gerador” da obrigação tributária, bem como os sujeitos da relação jurídica, e apontar o montante. Vejamos:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Veja que o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é ato privativo da autoridade administrativa. Ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de lançar.

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 174) “O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.”

Ensina o mestre (2008, p. 172):

“A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação.”

Lado outro, voltando à citada relação jurídica, observa-se que está sujeita aos efeitos do tempo, e que não se prolonga infinitamente. Para controle desse tempo, o ordenamento jurídico brasileiro traz o instituto denominado decadência, que coloca um marco final a mencionada relação tributária, de forma a garantir a necessária segurança jurídica.

Como ensina o Mestre Eduardo Sabbag (2012, p. 788) “[...] o verdadeiro fundamento da decadência é a paz social, a estabilidade das relações jurídicas e a própria segurança jurídica, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente.”

A decadência aplicada ao sistema tributário é uma forma extintiva de direito subjetivo, na ótica tributária, atrela-se à faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, para fins de proceder o lançamento.

Como ensina Eduardo Sabbag (2012, p. 789) “O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado pela perda do direito de lançar. A constituição do crédito ocorre por meio do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, que deve se dar em um interregno de 5 anos.”

Tratando de decadência, importante citar dois artigos do Código Tributário Nacional: o art. 173 e o § 4º do art. 150, principalmente para tratar do prazo de homologação do tributo, vejamos:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da

ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ensina Hugo de Brito Machado (2008, p. 221) que “O prazo que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo esteja submetido.” Esse entendimento é pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Concorda o conceituado autor que, findo o prazo de cinco anos, opera-se a decadência ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começando este no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo essa a regra geral, nos moldes do art. 173, inciso I do CTN.

Entretanto, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, imprescindível observar o momento em que se inicia o prazo de decadência. Ou seja, o prazo para que o Fisco proceda o lançamento.

Especificamente quanto ao tributo sujeito a lançamento por homologação, Hugo Machado de Brito (2008, p. 221), defende que o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo, somente quando ocorrer à antecipação do valor pelo contribuinte, fugindo da regra geral.

Nesse mesmo sentido Luciano Amaro (2008, p. 408) ensina:

“O prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, a decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é em regra, também de cinco anos, contados, porém, do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício (art. 150, § 4º).”

Assim, observa-se que o art. 173, I do CTN é considerado a regra geral de decadência alcançando os tributos, cujos lançamentos são de ofício, por declaração e por homologação, quando deste não ocorre a antecipação do pagamento.

Quanto à decadência amparada no art. 150, § 4º do CTN, considera-se regra especial, que alcança por exclusividade, os tributos lançados por homologação, com antecipação do pagamento. Para este, o prazo para o Fisco é de cinco anos, contados do fato gerador.

Observa-se que, quando da ocorrência do pagamento, no lançamento por homologação, ocorre uma antecipação do valor, permitindo, assim ao Fisco conferir sua exatidão.

Importante esclarecer que, o lançamento por homologação poderá ocorrer de modo expresso, conforme art. 150, "caput", parte final, ou de modo tácito, conforme art. 150, § 4º do CTN. Entretanto, a aplicação deste artigo será afastada em dois casos: I - se a lei não fixar prazo menor para a homologação; II - se ocorrer dolo, fraude ou simulação. Sendo aplicado para tais casos a regra do art. 173, inciso I do CTN, já que não havendo pagamento, não haveria o que se homologar, restando, assim, o lançamento de ofício.

Explica Luciano Amaro (2008, p. 409):

“ Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento “ antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente *não há o que homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício ( item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (ã vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.”

Por sua feita, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 775) esclarece que o lançamento por homologação somente existe quando a administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular e pagar o imposto. Assim o que a fazenda homologa é o pagamento, que equivaleria a um lançamento nos moldes do CTN.

Explica o autor, não ocorrendo homologação expressa pelo fisco, inexistindo lei federal, estadual ou municipal, prescrevendo menor prazo para realização do ato homologatório expresso, o direito do fisco para fazê-lo, precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito.

Entretanto, nos casos em que não houver pagamento, não há o que homologar. Assim, o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador não faz sentido, sendo o termo inicial do prazo decadencial, remetido ao art. 173, inciso I do CTN.

Isso porque, no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadências estão regradados tão somente nos arts. 150, § 4º, e 173.

Para melhor entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho sintetiza (2007, p. 775). Vejamos:

“Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, como o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optada* de fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio*, poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal).”

Importante lembrar que O Código Tributário Nacional (CTN) foi recebido pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar, embora seja formalmente uma lei ordinária (Lei n.º 5.172/1966).

Assim, nos moldes do art. 146 da Constituição Federal, cabe a Lei Complementar estabelecer normas de para decadência em matéria tributária, *in verbis*:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(Grifou-se).

Veja que a Constituição Federal determina no art. supra que caberá a Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência, ou seja, a matéria será tratada pelo Código Tributário Nacional, e não por lei ordinária, como vem aplicando o Fisco mineiro.

Na presente autuação, a imputação, dentre outras é estabelecida sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS. Pela ótica contábil do ICMS, verifica-se que os créditos de ICMS do contribuinte, lançados em conta de ativo a *débito contábil*, são indissociáveis do *fato* do pagamento do imposto.

Notadamente pela sistemática contábil e escritural, os créditos de ICMS constituem *moeda escritural* de pagamento do imposto, porquanto reduzem o montante final a ser pago em dinheiro. É o que ensina o Ministro Luiz Fux em ocasião do julgamento do REsp 1065234 / RS. Vejamos:

"[...] 3. O TERMO "COBRADO" DEVE SER, ENTÃO, ENTENDIDO COMO "APURADO", QUE NÃO SE TRADUZ EM VALOR EM DINHEIRO, PORQUANTO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A COMPENSAÇÃO SE DÁ ENTRE OPERAÇÕES DE DÉBITO (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA) E CRÉDITO (DIREITO AO CRÉDITO). POR ESSA RAZÃO, O DIREITO DE CRÉDITO É UMA MOEDA ESCRITURAL, CUJA FUNÇÃO PRECÍPUA É SERVIR COMO MOEDA DE PAGAMENTO PARCIAL DE IMPOSTOS INDIRETOS, ORIENTADOS PELO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE [...]" (STJ. AGRG NO. 1ª TURMA. DJE 01/07/2010)

Portanto, sedimentado o entendimento de que o art. 173, inciso I do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, diferentemente do caso em análise, que houve pagamento parcial.

Como já tratado, a homologação é atividade ínsita ao art. 150, § 1º do Código Tributário Nacional. E o prazo para a não homologação é de 05 (cinco) anos contados do fato gerador do tributo, nos exatos termos do art. 150, § 4º.

Vejamos decisão do Egrégio TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS que afirma o entendimento sustentado, *in verbis*:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. CRÉDITOS DE ICMS/ST. APROVEITAMENTO INDEVIDO.

A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NA HIPÓTESE DE RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO, CONTA-SE NA FORMA DO ARTIGO 150, §4º DO CTN.

SÃO ILEGÍTIMOS OS CRÉDITOS DE ICMS/ST APROPRIADOS SOB O FUNDAMENTO DE NÃO REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO, SE NÃO APRESENTADAS AS NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS DA OPERAÇÃO.

AGRAVOS RETIDOS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. SENTENÇA CONFIRMADA NO REEXAME NECESSÁRIO. PREJUDICADOS OS RECURSOS DE APELAÇÃO. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.09.755647-6/001, RELATOR(A): DES.(A) ALBERGARIA COSTA , 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/11/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 04/12/2015)

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, afastando o entendimento da Administração Pública que entendia pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN, reconheceu que, mesmo em sendo considerado indevido o crédito do ICMS, houve o pagamento do saldo remanescente pelo contribuinte, devendo o lançamento suplementar para cobrança dos valores observar o prazo de 05 anos, tendo como termo *a quo* da decadência a data do pagamento/compensação. Vejamos:

EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA EM CINCO ANOS. CRÉDITO EXTINTO.

1. NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, OPERA-SE A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR DO FISCO NO PRAZO DE CINCO ANOS, A CONTAR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA TENHA SE PRONUNCIADO, CONSIDERANDO-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

2. OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO DE ICMS, POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

3. PRECEDENTES: AGRG NO AG 1.221.742/SP, REL. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 15.6.2010, DJE 30.6.2010; AGRG NO RESP 672.356/PR, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 4.2.2010, DJE 18.2.2010.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO (AGRG NO RESP 1152747/MG, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 15/02/2011, DJE 22/02/2011).

Conclui-se, por fim, que o termo “exercício” corresponde ao período de apuração do tributo que, aplicado ao ICMS, deve ser entendido como mensal, e não anual.

Logo, o prazo para o Fisco constituir crédito tributário em razão da apropriação de créditos indevidos de ICMS deve se iniciar no primeiro dia do segundo mês subsequente ao do fato gerador, porque: (I) no mês seguinte ao do fato gerador há a entrega da GIA; (II) no mês subsequente ao da entrega da GIA, o Fisco Estadual já pode iniciar a fiscalização; e (III) no mês seguinte a este, tem início o prazo decadencial.

Diante do exposto, pela aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, é inquestionável a ocorrência da decadência tributária para os fatos geradores, entre o período de janeiro de 2010 a abril de 2014.

**Sala das Sessões, 28 de julho de 2016.**

**Maria Gabriela Tomich Barbosa  
Conselheira**