

**BOLETIM DO  
CONSELHO DE  
CONTRIBUENTES  
DO ESTADO DE  
MINAS GERAIS**

PRINCIPAIS DECISÕES  
2006 E 2007  
NÚMERO 31

GOVERNADOR DO ESTADO  
**Aécio Neves da Cunha**  
SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA  
**Simão Cirineu Dias**  
PRESIDENTE DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
**Roberto Nogueira Lima**  
VICE-PRESIDENTE DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
**André Barros de Moura**

ELABORAÇÃO DO BOLETIM  
Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais  
Cláudia Campos Lopes Lara – Gerente

COLABORADORES:  
Ana Esther Avelar Pacudino Ferreira  
Carlos de Paula Santos  
Celso Luiz Acypreste de Souza  
Cleomar Zacarias Santana  
Dilene da Silva Barbosa  
José Roberto de Carvalho Figueira  
Lívio Wanderley de Oliverira  
Oscar Dias da Silva  
Maria Angélica Pinheiro de Oliveira  
Raquel Otoni Silva  
Ricardo Alves Carvalho  
Valéria do Carmo Melo Peres

Av. João Pinheiro, 581 – Belo Horizonte – MG  
☎ (31) 3217 8500 📠 (31) 3217 8543  
ccmg@fazenda.mg.gov.br  
www.fazenda.mg.gov.br

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE  
MINAS GERAIS – CC/MG

**COMPOSIÇÃO 2006 – 1º Semestre**

**Presidente do CC/MG:** Roberto Nogueira Lima

**Vice-Presidente:** Antônio César Ribeiro

**CONSELHEIROS EFETIVOS**

**Representantes dos Contribuintes:**

Antônio César Ribeiro

Francisco Maurício Barbosa Simões

Juliana Diniz Quirino

Luciana Mundim de Mattos Paixão

Luiz Fernando de Castro Trópia

Windson Luiz da Silva

**Representantes do Fisco:**

Aparecida Gontijo Sampaio

Cláudia Campos Lopes Lara

Edwaldo Pereira de Salles

Fausto Edimundo Fernandes Pereira

José Eymard Costa

Roberto Nogueira Lima

**CONSELHEIROS SUPLENTE**

**Representantes dos Contribuintes:**

André Barros de Moura

Cássia Adriana Lima Rodrigues

José Francisco Alves

Paulo Roberto Elias Mansur

Vander Francisco Costa

Wagner Dias Rabelo

**Representantes do Fisco:**

Edvaldo Ferreira

Jefferson Nery Chaves

João Alberto Vizzotto

Lúcia Maria Bizzoto Randazzo

Rosana de Miranda Starling

Sérgio Torres Moreira Penna

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE  
MINAS GERAIS – CC/MG

**COMPOSIÇÃO 2006 – 2º Semestre**

**Presidente do CC/MG:** Roberto Nogueira Lima

**Vice-Presidente:** Antônio César Ribeiro

**CONSELHEIROS EFETIVOS**

**Representantes dos Contribuintes:**

André Barros de Moura

Antônio César Ribeiro

Juliana Diniz Quirino

Luciana Mundim de Mattos Paixão

Luiz Fernando de Castro Trópia

Windson Luiz da Silva

**Representantes do Fisco:**

Aparecida Gontijo Sampaio

Edvaldo Ferreira

Edwaldo Pereira de Salles

Fausto Edimundo Fernandes Pereira

José Eymard Costa

Roberto Nogueira Lima

**CONSELHEIROS SUPLENTES**

**Representantes dos Contribuintes:**

Cássia Adriana Lima Rodrigues

Francisco Maurício Barbosa Simões

José Francisco Alves

Paulo Roberto Elias Mansur

Vander Francisco Costa

Wagner Dias Rabelo

**Representantes do Fisco:**

Jefferson Nery Chaves

João Alberto Vizzotto

Lúcia Maria Bizzoto Randazzo

Mauro Heleno Galvão

Rosana de Miranda Starling

Sérgio Torres Moreira Penna

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE  
MINAS GERAIS – CC/MG

**COMPOSIÇÃO 2007 – 1º Semestre**

**Presidente do CC/MG:** Roberto Nogueira Lima  
**Vice-Presidente:** Luciana Mundim de Mattos Paixão

**CONSELHEIROS EFETIVOS**

**Representantes dos Contribuintes:**

André Barros de Moura  
Antônio César Ribeiro  
Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Luiz Fernando de Castro Trópia  
Sauro Henrique de Almeida  
Wagner Dias Rabelo

**Representantes do Fisco:**

Edvaldo Ferreira  
Edwaldo Pereira de Salles  
Fausto Edimundo Fernandes Pereira  
Mauro Heleno Galvão  
René de Oliveira e Sousa Júnior  
Roberto Nogueira Lima

**CONSELHEIROS SUPLENTE**

**Representantes dos Contribuintes:**

Cássia Adriana Lima Rodrigues  
José Francisco Alves  
Juliana Diniz Quirino  
Luiz Villela Vianna Neto  
Paulo Roberto Elias Mansur  
Vander Francisco Costa

**Representantes do Fisco:**

Helaine Couto Fiúza de Carvalho  
João Alberto Vizzotto  
Livio Wanderley de Oliverira  
Lúcia Maria Bizzoto Randazzo  
Rosana de Miranda Starling  
Sérgio Torres Moreira Penna

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE  
MINAS GERAIS – CC/MG

**COMPOSIÇÃO 2007 – 2º Semestre**

**Presidente do CC/MG:** Roberto Nogueira Lima  
**Vice-Presidente:** Luiz Fernando de Castro Trópia

**CONSELHEIROS EFETIVOS**

**Representantes dos Contribuintes:**

André Barros de MOUR  
Antônio César Ribeiro  
Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Luiz Fernando de Castro Trópia  
Rodrigo da Silva Pereira  
Sauro Henrique de Almeida

**Representantes do Fisco:**

Edvaldo Ferreira  
Edwaldo Pereira de Salles  
Mauro Heleno Galvão  
René de Oliveira e Sousa Júnior  
Roberto Nogueira Lima  
Rosana de Miranda Starling

**CONSELHEIROS SUPLENTES**

**Representantes dos Contribuintes:**

Cássia Adriana Lima Rodrigues  
José Francisco Alves  
Luiz Villela Vianna Neto  
Paulo Roberto Elias Mansur  
Vander Francisco Costa  
Wagner Dias Rabelo

**Representantes do Fisco:**

Antônio Leonart Vela  
Helaine Couto Fiúza de Carvalho  
João Alberto Vizzotto  
Livio Wanderley de Oliveira  
Lúcia Maria Bizzoto Randazzo  
Luiz Geraldo de Oliveira

## APRESENTAÇÃO

Ao longo de sua história, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais vem trilhando os caminhos institucionais que lhe foram traçados, na busca incessante da celeridade e da qualidade no julgamento do contencioso administrativo-tributário, sempre aprimorando a legislação processual mineira e capacitando seus integrantes, tanto conselheiros quanto seu corpo de servidores administrativos, a quem desde logo homenageio e agradeço, em nome da Casa, pelo empenho e dedicação no labor diário, estendendo os cumprimentos, de igual modo, à alta administração da Secretaria de Fazenda.

Buscando cumprir o seu mister, de resolver as questões originadas de interpretação de norma no exercício da revisão do ato de constituição do crédito tributário pela via do lançamento, o Conselho alia-se à razão e à justiça no intuito de resolver os conflitos tributários entre a Administração Tributária e os Contribuintes, sempre observando os limites e as garantias constitucionais que norteiam a Administração Pública.

Nesta linha, o Conselho de Contribuintes sempre foi reconhecido por todos aqueles que militam no cenário jurídico mineiro pela seriedade, imparcialidade e dedicação de seus membros. Suas decisões são admitidas como técnicas e aliadas aos princípios gerais do direito.

Visando aprimorar cada vez mais seus serviços, o CC/MG tem direcionado esforços no sentido de melhor atender seu público alvo, formado por advogados, contribuintes, estudantes e servidores da Fazenda Estadual.

Para tanto, a Casa instituiu, em parceria com a Superintendência de Tecnologia e Informação da SEF/MG, o módulo de Acompanhamento Processual, disponível para consulta pública na Internet, de modo a propiciar a esse público a rapidez e facilidade próprias do meio eletrônico, na obtenção de todas as informações sobre o PTA durante sua tramitação no CC/MG.

Na mesma linha, de contribuir para a qualidade na gestão do atendimento público, o Conselho instalou a “Sala do Advogado”, onde o profissional do direito passa a dispor de conforto e de equipamentos (microcomputadores e impressora) para elaboração de rápidos despachos e petições, com acesso à Rede Mundial de Computadores.

Para divulgação do seu trabalho junto ao mundo jurídico e acadêmico, o CC/MG trás esta edição do seu Boletim, de nº 31, contendo decisões relevantes proferidas no transcurso dos anos de 2006 e 2007, dentre os mais de 4.000 processos julgados no período, com análise profunda dos fatos narrados e das provas apresentadas, com todos os Conselheiros sempre vigilantes na interpretação e aplicação da legislação tributária.

Neste volume, o Conselho retoma a publicação de artigos doutrinários, aproveitando para nova divulgação das palestras proferidas no III Seminário do CC/MG, realizado em outubro de 2007, lançando mais

conteúdo para a publicação e propiciando ampliar as discussões postas em seminários passados, mantendo sempre acesa a chama do debate.

Assim, será possível fazer uma releitura sobre a tributação na atividade de beneficiamento, analisando o conflito de competência ISS/ICMS instaurado, acompanhando as balizadas opiniões expostas pelos palestrantes Célio Lopes Kalume e Igor Mauler Santiago. De igual modo, poderão rastrear as palavras proferidas pelo mestre Carlos Vitor Muzzi Filho, em sua lúcida abordagem sobre os limites do ato declaratório de inidoneidade e a boa-fé no Direito Tributário.

Poderão acompanhar, também, a radiografia deste Conselho, nas abordagens do presidente da Casa e do sempre didático Professor Marciano Seabra de Godoi. Para finalizar esta etapa do Boletim, o tributarista Werther Botelho Spagnol, com sua costumeira competência, discorre sobre os limites para a revisão do lançamento de ofício.

Ressalte-se, por oportuno, que os palestrantes, demonstrando especial atenção para com o Conselho, autorizaram a divulgação das palestras sem quaisquer ônus para o Estado.

Por fim, cabe destacar que as demais decisões do CC/MG proferidas nos exercícios de 2006 e 2007 encontram-se, na íntegra, disponibilizadas no “site” [www.fazenda.mg.gov.br](http://www.fazenda.mg.gov.br).

Roberto Nogueira Lima

Presidente do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais



## ÍNDICE

<b>PALESTRAS PROFERIDAS NO III SEMINÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS .....</b>	<b>13</b>
1 - CONFLITO DE COMPETÊNCIA ICMS/ISS – A TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO E OS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR 116/03 .....	13
2 - CONFLITO DE COMPETÊNCIA ICMS/ISS – A TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO E OS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR 116/03 .....	19
3 - RESTRIÇÃO AO CRÉDITO DE ICMS: OS LIMITES DO ATO DECLARATÓRIO DE INIDONEIDADE E A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	25
4 - O CONSELHO DE CONTRIBUINTES SOB ABORDAGEM INSTITUCIONAL.....	32
5 - O CONSELHO DE CONTRIBUINTES NA CONCEPÇÃO DO PÚBLICO EXTERNO.....	37
6 - OS LIMITES PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO APÓS A INSTAURAÇÃO DO CONTECIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	43
<b>ACÓRDÃOS DE 2006 E 2007 – MATÉRIAS: .....</b>	<b>49</b>
1- ALÍQUOTA DE ICMS.....	49
2- ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO.....	50
3- BASE DE CÁLCULO .....	63
4- CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.....	65
5 - CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE/DECADÊNCIA.....	123
6 - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO.....	135
7 - EXPORTAÇÃO DESCARACTERIZAÇÃO .....	157
8 - ICMS – RECOLHIMENTO A MENOR.....	170
9 - IMPORTAÇÃO.....	172
10 - ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO .....	184
11 - ITCD – FALTA DE RECOLHIMENTO .....	192
12 - MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA .....	198
13 - MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA .....	207
14 - MERCADORIA – ENTREGA DESACOBERTADA.....	220
15 - MERCADORIA – ESTOQUE DESACOBERTADO .....	222
16 - MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA .....	226
17 - MERCADORIA – TRANSPORTE DESACOBERTADO.....	249
18 - NÃO-INCIDÊNCIA - DESCARACTERIZAÇÃO .....	253
19 - NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO .....	260
20 - NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE .....	276
21 - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.....	284
22 - PRESTAÇÃO SERVIÇO COMUNICAÇÃO .....	318
23 - PRESTAÇÃO SERVIÇO TRANSPORTE.....	325
24 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	330
25 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	339

## **PALESTRAS PROFERIDAS NO III SEMINÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

### **1 - CONFLITO DE COMPETÊNCIA ICMS/ISS – A TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO E OS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR 116/03**

**Célio Lopes Kalume**

Procurador do Estado de MG e Professor de Direito

Dr. Luiz Versiani, Dr. Igor. Cumprimento a todos.

A minha palestra vai ter um enfoque diferente do que foi dado pelo Dr. Igor que me precedeu. Isso é a tônica do direito: o direito é feito realmente de debates e eu não tenho vergonha de dizer que boa parte das coisas que defenderei não está em consonância com o que, como disse o professor Igor, é a jurisprudência e a doutrina dominantes.

A primeira coisa que eu gostaria de chamar a atenção é que esta alteração que se procedeu na Lei Complementar não me deixa confortável. Eu não acho que a Lei Complementar teria atribuição constitucional de, com esta facilidade, aumentar ou diminuir os produtos, os serviços, as mercadorias e as atividades que possam ser tributadas, porque, se para isto foi ela designada, seria desnecessária a competência constitucionalmente delimitada.

Mas devo dizer que a alteração que se promoveu é muito mais lógica do que aquela redação que anteriormente tínhamos, e diria mais (e vou explicar isso daqui a pouco): ela é evidentemente vantajosa para os Municípios (disso ninguém tem dúvida); ela é péssima para os contribuintes (isso já não é evidente e eu vou tentar explicar o porquê). E vou dizer também que ela é muito vantajosa para os Estados.

Então, os Estados ganharam (se a interpretação for essa), os Municípios ganharam e os contribuintes perderam.

Eu não estou dizendo ainda que a interpretação que está sendo dada é a que eu tenho como correta. Se for essa a literal que a redação realmente trouxe - uma situação que anteriormente era tributada pelo ICMS passou a ser pelo ISS - os Estados terão ganhado. Isso é muito estranho e eu vou tentar explicar daqui a pouco.

Por que eu digo que ela é muito mais lógica? Aí eu gostaria de fazer um pequeno comentário: realmente a doutrina e a jurisprudência têm reiteradamente feito uma divisão do ICMS e do ISS entre obrigações de dar e obrigações de fazer. As obrigações de fazer estariam dentro do campo do ISS; as de dar, no campo de incidência do ICMS. Isso é algo também que me incomoda muito e a Ciência do Direito é uma ciência diferente das demais, porque quando você pega, por exemplo, a biologia, ela vai à natureza, faz o estudo de algo que há e apenas faz uma sistematização desse conhecimento, que é exatamente o objeto da ciência. No direito é um pouco diferente, porque a ciência que o estuda é a mesma ciência que o cria. Então, boa parte do que a ciência se ocupa no direito é fazer definições, subdivisões, conceituações, atribuir espécies, gêneros - como qualquer outra ciência faz para fins metódicos de estudo -, mas sobre algo que ela própria tem a possibilidade de disposição.

Então, para que vocês entendam um pouco o que eu quero dizer, quando a gente estuda lá no Direito os institutos da prescrição e da decadência, há uma necessidade, para fins científicos, de se fazer uma divisão e dizer a diferença entre os dois. E aí separamos as coisas. E uma das coisas que se diz é que a decadência não se interrompe e nem se suspende. Então, eu perguntaria: mas porque que não se interrompe e não se suspende se quem cria a norma de decadência é o próprio direito? Se eu quiser - eu como legislador - que a minha decadência se interrompa ou que ela se suspenda, eu farei com que ela seja interrompida e que seja suspensa.

Isso não é nenhuma novidade. Leia-se o CTN. Paulo de Barros fala muito sobre isso: que Tributário há normas sobre decadência no direito que a interrompe, porque quis que ela se interrompesse. Estou dizendo isso porque, penso eu, essa separação que se faz

entre obrigação de dar e de fazer é exatamente uma necessidade científica de separar, como se houvesse necessidade sempre de se fazer separações. Como se as coisas necessariamente tivessem que ser opostas, divididas.

Então, retornando ao meu raciocínio anterior, por que hoje está mais lógico? Porque dentro desse raciocínio - de que as obrigações que se submetem ao ISS são aquelas de fazer - não havia e não há motivo (ainda hoje) para a lista de serviços trazer diferenciações entre obrigações de fazer que se submetem ao ISS e outras que não se submetem.

Vou dar um exemplo. Se a gente pegar o item 14.06 da atual lista de serviços, fala-se que a instalação e montagem de aparelhos se submetem ao ISS quando prestadas ao usuário final exclusivamente com o material por ele. "Usuário final", "fornecido". Então, criou-se para o fato gerador - instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial - uma condição para a incidência do ISS. Qual que é essa condição? Que o material seja fornecido pelo usuário final e que esse serviço seja prestado ao usuário final. Vai-se no item, nessa mesma lista de serviços, 7.02 (que é o antigo 32, majorado, aumentado, agregado, acrescido da construção civil), e nós temos lá exatamente a mesma expressão. Começa com "execução, administração, empreitada, subempreitada" e diz "e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos". Aqui não se fala (na mesma lista de serviços!) que é com o material fornecido pelo usuário final e nem que é só quando é prestado ao usuário final. Qual é a lógica disso? É atribuição da lei complementar montar o sistema de tributação que ora - em situações praticamente idênticas - determina a tributação por um imposto, e ora não determina tributação por imposto algum. Onde está a isonomia? Onde está a capacidade contributiva?

Elevadores. Contrata-SE uma empresa para instalar um elevador, evidentemente com material por ela fornecido. Se for no item 14.06, não incide o ISS; ou melhor, não incide o ISS, porque só incidiria se fosse com material fornecido pelo próprio usuário final. Se eu for no item 7.02 e considerar que isso está lá na parte de construção civil (e já tive muitos e muitos casos lá no Conselho, casos similares nos quais se defendida ser da área de engenharia por precisar de conhecimento técnico), se defendo o enquadramento nesse item, direi que incide o ISS independentemente do material ser fornecido pelo usuário.

Por isso, então, no caso específico que já estou discutindo, não vejo nenhum motivo - se a obrigação é de fazer e é esse o pressuposto para a incidência do ISS - que quando o beneficiamento era destinado para comercialização ou industrialização incidia o ICMS (ou não incide nenhum imposto, como o professor defendeu) e quando era destinado ao usuário final incidia o ISS. Por quê? Como se explica dentro dessa divisão de dar e fazer esse ato discricionário do legislador complementar?

Um outro caso que me incomoda: eu vou à Drogaria Araújo e compro lá o Omeoprazol 20 mg. Incide o ICMS. Estou sem dinheiro, sou mais esperto, vou e encomendo numa farmácia de manipulação. Obrigação de fazer, ISS.

Por que é vantajosa para os Estados a alteração, como se pretende, de só haver incidência do ISS e não mais do ICMS? Resposta: não incidência intercalar.

Antigamente incidia o ICMS. Pelo menos era o que o Estado pretendia, quando a mercadoria fosse destinada à comercialização, industrialização, vindo de um beneficiamento. Qual que é o efeito dessa tributação? Tornar o imposto não-cumulativo.

O imposto é neutro, o ICMS. Se tivermos cinquenta operações, duas ou uma, desde que o valor final seja exatamente o mesmo, a carga tributária será, também, exatamente a mesma.

O quê que fizeram agora? "Maravilhosamente" criaram uma não- incidência no meio da cadeia. A não-incidência no meio da cadeia, segundo dicção constitucional, implica estornos dos créditos. Aumentou a carga tributária do ICMS por falta de tributação e de operação no meio da cadeia. Cadê a interpretação sistemática? Cadê o respeito ao vetor da não cumulatividade?

Quando se fala da Súmula 166? Ótimo, já tive casos! O Tribunal de Justiça disse: 'Não tribute as transferências'. Perfeitamente, mas existe uma norma que diz: 'estorne os créditos'. O imposto ficou cumulativo. Não é muito melhor tributar pelo ICMS e tornar o imposto neutro? Todo débito na saída não corresponde, automaticamente, a um crédito da

entrada? Qual é essa diferença para o contribuinte? A diferença é que tributando opera-se a não-cumulatividade. Torna-se fácil o imposto.

Eu me lembro de que quando foi feita a lei mineira que instituiu o ICMS, tinha um diferimento para três operações diferentes e os nossos legisladores - ainda que contrariamente à Constituição - resolveram dar não-incidência. Se não me engano, cana para usina, minério para gusa... O que aconteceu? A não incidência no meio da cadeia tornou oneroso o imposto.

Respondo, então, aquela outra indagação que eu fiz (ou afirmação que eu fiz): que é muito bom para os Estados o que está acontecendo, é muito bom para os Municípios e é péssimo para os contribuintes. Existe uma única situação que algum Estado vai perder: nas operações interestaduais em que o Estado, de origem do beneficiamento, hoje tributa; não vai mais tributar. O que ta acontecendo? Diferimento! Está diferindo a receita tributária do Estado de origem e transferindo para o Estado de destino. E com a carga tributária? Estamos aumentando a carga tributária.

Três perguntinhas.

Qual o tributo que incide na importação de mercadorias? Resposta: ICMS, IPI, Imposto de Importação e mais uma, que não é imposto, contribuição. Ótimo, essa é muito fácil!

Perguntaria: qual é o imposto que incide quando eu dão, eu comerciante, dão uma mercadoria? Essa já é mais difícil. Uns vão responder: 'ah! É o ICMS'. Outros vão responder: 'é o ITCD'. Alguma parte, certamente uma minoria, diria: 'o ICMS e o ITCD'. Alguns outros podem até dizer: 'nenhum deles'.

Essas perguntas vão nos levar para algum lugar. Daqui a pouco.

E a última pergunta: como é que eu sei qual é o conceito de renda e proventos de qualquer natureza? O que é proventos e o que é renda para o efeito de imposto de renda? Essa eu respondo facilmente para vocês. Ta lá no artigo 43 do CTN. A definição do que é renda e do que é provento.

A professora Mizabel, no livro do Baleeiro (havia uma discussão sobre uma questão do AIR: se o Estado poderia mudar o conceito de renda e de proventos), ela inicia dizendo: "sabemos que apenas a pessoa dotada da competência básica, no caso a União, pode definir a hipótese de incidência, o conceito de lucro, ganhos e rendimento de capital, assim como domicílio da pessoa física ou jurídica". Depois ela vai dizer, então, que para efeito de AIR não se pode alterar essa definição. Mas eu quero chamar a atenção que quem define o conceito de renda, quem define o conceito de proventos, não é a doutrina, não é a jurisprudência, é a lei (complementar ou, na ausência desta, de cada um dos entes).

Houve uma discussão recente em relação à concepção, ao conceito de faturamento para efeito de contribuição sobre a folha de salários, faturamento e lucro. Quem quiser estudar a matéria é o Recurso Extraordinário 346.084-6. Esse Recurso Extraordinário, o que ele faz na verdade? Ele vai dizer ou tentar dizer - e o debate se volta a isso - quem é que tem a competência para definir o que é faturamento.

Por que eu estou perguntando isso? Daqui a pouco eu vou adentrar nessa matéria. A pergunta é: quem tem a competência para dizer o que é serviço? Quem tem a competência para dizer o que é operação? O que é circulação? E o que é mercadoria? Junto a essas perguntas, eu quero fazer mais uma: quem foi que disse que a incidência do ISS exclui a do ICMS (ou vice-versa) ou, conforme o Professor Igor terminou sua palestra: 'temos que discutir se é ISS ou IPI'.

Existe um autor, já clássico, o Alfredo Augusto Becker, que falava que o Direito Tributário está em desgraça - a palavra é dele, não é minha - em razão dos fundamentos que costumam ser aceitos como demasiado óbvios para merecerem análise crítica. Se você parte de uma premissa óbvia, você chega a uma conclusão óbvia. Se eu disser que é óbvio que o conceito de operação é negócio jurídico, que é óbvio que o conceito de circulação é transferência de propriedade e que é óbvio que o ICMS e o ISS são conflitantes, está resolvida a questão. Aí é um fluxograma que deveríamos seguir.

Ocorre que essa lei em matéria tributária, que é o CTN, primeiro ele nos diz, no artigo 116, com muita clareza, que há fatos tributáveis que são situações de fato. E há outras situações tributárias, tributáveis, que são situações jurídicas. O que ele quer dizer

com isso? É até um motivo de crítica que quando o Direito Tributário escolhe para a obrigação tributária - um determinado fato que não está ainda no Direito Tributário, que ele vai colher no mundo - esse fenômeno pode ser já um fato jurídico, mas pode ser apenas uma situação de fato.

Estou falando isso porque o conceito de operação, clássico, é negócio jurídico. O conceito de circulação do ICMS, clássico, é circulação jurídica, que é a transferência de propriedade. Por quê? Quem disse que os conceitos de operação e circulação são jurídicos? Quem nos disse que os conceitos de renda e proventos e qualquer natureza são jurídicos? Não, não são! São econômicos, que foram colhidos de uma outra ciência e trazidos para a Ciência do Direito Tributário. É ela que disse: para os fins de Lei Tributária... Qual lei Tributária? Do Imposto de Renda, o conceito de renda é... e o conceito de proventos é... E ninguém discute isso.

Então, qual é o limite das legislações? O limite das legislações, segundo o CTN, está no artigo 110. Não se pode alterar qualquer palavra utilizada pela Constituição para dar competência, se esta palavra, esse termo, esse instituto, esse conceito, for um conceito, instituto, palavra de Direito Privado.

Qual das três palavrinhas do ICMS que é do Direito Privado? Só uma: mercadoria. Essa eu não posso alterar. O Professor Marco Aurélio Greco (ele faz um estudo num livro "Internet e Direito" do que é o conceito de mercadoria), ele chega, então, à conclusão de que o conceito de mercadoria no Direito Comercial - que não pode ser alterado pela legislação tributária - é um conceito amplo, que atinge tanto os bens tangíveis quanto os bens intangíveis. Citação do Professor Marco Aurélio, quais são os bens intangíveis: "São as criações do ordenamento jurídico como títulos e ações de companhias". E os atos de comércio, no Direito Comercial (e o objeto do comércio é exatamente a mercancia, é a mercadoria, a circulação da mercadoria), incluem banco, operações de câmbio, as ações e por aí vai... e até coisa que não estava no Direito Comercial que nós deveríamos observar para o efeito de definição do que é mercadoria, como são os imóveis. A doutrina do Direito Comercial entende que eles, passados tantos anos, também já se incluem no conceito de mercadoria.

O STJ em duas decisões, pelo menos, definiu (e eu vou ler, para não achar que eu possa estar incluindo alguma palavra indevidamente; é o EResp. 152369): "A Primeira Sessão dessa Corte pacificou o entendimento no sentido de que as atividades comércio e indústria da construção civil, engenharia civil e incorporação estão sujeitas a Cofins porque caracterizam compra e venda de mercadorias".

Não sou eu que estou dizendo. Mas como é que pode? Se existe um artigo 110 do CTN que diz que eu tenho um limite, que o meu limite é o constitucional? Esse aí não tem nem dúvida, mas a Constituição não nos fala nada. Ela diz: pode instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. E o 110 do CTN diz: 'olha, mercadoria, você não pode fugir do conceito de mercadoria' e o conceito de mercadoria é tão amplo que nem o Estado consegue pensar tão longe, nunca pensou graças a Deus! Não estou falando isso! Aí o professor Marco Aurélio diz assim: 'olha, agora tem um problema para fins tributários, apesar desse universo gigantesco que pode ser mercadoria'. Tem três observações que ele faz: A moeda metálica, o papel moeda, os títulos e fundos públicos, as ações não são mercadorias (apesar de estarem no Direito Comercial e apesar de eu estar obrigado pelo artigo 110 do CTN), porque eles se submetem ao IOF; os bens que são utilizados nas prestações de serviço também não são mercadorias (ainda que sejam, não são para fins tributários), porque se submetem ao ISS; e os imóveis também são mercadorias, mas por se submeterem ao ITBI, também não se submetem ao ICMS.

Aí eu faço uma pequena observação pra gente prosseguir: naquele julgamento que tratou da inclusão do ICMS na base do cálculo do ICMS, o ministro Ilmar Galvão (é o 212.209/02 RE), ele fala com toda clareza que o sistema tributário não repele a incidência de tributo sobre tributo ou veda a presença na formação da base de cálculo de qualquer imposto da parcela resultante do mesmo ou de outro tributo. A única exceção é aquela do IPI, na base de cálculo do ICMS, no caso específico. A Constituição proibiu o ICMS de incidir sobre o IPI no caso. Mas há caso em que a Constituição proibiu a incidência de mais um tributo? Há. Quantos são os casos? Três casos. O ouro, quando ela fala no ouro quando ativo financeiro, só o IOF. Quando ela fala nos impostos que gravam as telecomunicações,

os combustíveis, derivados de petróleo, energia, ela diz o quê? Só II, IE e ICMS e, se não me engano, agora as contribuições na importação. E no caso dos serviços? Na questão dos serviços, ela diz: 'olha, a lista de serviços do ISS não pode compreender serviços do ICMS'.

Se eu tiver falando mentira, eu gostaria que alguém me respondesse onde está a autorização na Constituição para que na importação incida IPI e II ao mesmo tempo. Porque que uma única pessoa jurídica de Direito Público, a União, tem o direito de cobrar dois impostos sobre o mesmo fenômeno econômico e duas pessoas jurídicas distintas não podem, sobre o mesmo fenômeno, cobrar dois impostos diferentes. Onde está a proibição se a Constituição, quando quis proibir, proibiu em três situações diferentes? E uma delas, a do ISS com o ICMS, mas no transporte e na comunicação.

Muito bem, se o professor Marco Aurélio está certo, ele se esqueceu de um caso. Seriam quatro. Qual é o que tá faltando? IPI. Por que pode na venda de produtos industrializados considerá-los mercadorias se já tem um imposto que é o IPI? Uma boa idéia, podemos então pensar, agora, só tributar as vendas de produtos industrializados pelo IPI. Mas aí me cria uma situação, que eu perguntaria (se o professor aqui estivesse): qual é o critério de preferência? Por que ele preferiu o IOF, o ITBI, o ISS se não existe na Constituição esse critério da preferência? E aí eu volto à primeira pergunta. E quando a gente tiver ICMS e ITCD, qual é o que prefere ao outro na doação de uma mercadoria? No IPI e ICMS, qual é o que prefere ao outro?

Toda doutrina diz (você podem ler a doutrina): lei complementar não altera competência tributária. Só pra dar uma notícia pra vocês bem rapidamente, só pra aguçar a curiosidade: a Constituição que criou o ICMS e falou que ele incide sobre operação, quando deu atribuição à União pra cobrar imposto, os impostos únicos, falou que o imposto único era sobre a extração, a importação, a circulação, a distribuição ou consumo, incidindo uma única vez sobre quaisquer "dessas operações". Operações, para a Constituição quando criaram o ICM, não era um negócio jurídico, porque quando se "extraí", quando se "produz", quando se "circula", quando se "distribui", esses fatos são fatos e não atos jurídicos. Então, não era - para a Constituição que criou o ICM - operação sinônimo de negócio jurídico.

Devo dizer ainda, o ICMS - e Hugo de Brito fala isso - não é sobre operações "de" circulação de mercadorias; é sobre operações "relativas à" circulação de mercadoria.

E o conceito de circulação como transferência de propriedade também é, como o conceito de operação do negócio jurídico, criação da doutrina e da jurisprudência. Por que é que para fins de imposto de renda se pode definir renda e proventos, mas para fins de ICMS não se pode definir operação e circulação? O Bernardo Ribeiro de Moraes quando fala da Reforma em 65 diz: "O imposto abandonou sua antiga vinculação aos atos jurídicos da compra e venda ou de consignação para abranger qualquer hipótese de movimentação de mercadorias, pouco interessando o título jurídico através do qual essas mercadorias circulam". Olha os exemplos: "se simples ato de compra e venda, se troca, empréstimo, dação em pagamento, comodato ou doação". O Paulo de Barros, na tese dele de doutorado (Regra Matriz do ICM, é o título), ele cita o Rubens Gomes de Souza e fala exatamente a mesma coisa, como exemplo de operações relativas à circulação de mercadorias: "troca, doação, comodato, locação, transferência de estoque do estabelecimento para outro". E ele confirma (a opinião dele próprio, Paulo de Barros) que essas seriam modalidades.

E agora eu estou encerrando mesmo. A situação é a seguinte. Eu não poderia deixar de citar uma questão. A lei complementar, ela tem uma atribuição constitucional, isso é evidente, que é dirimir conflitos. O nosso problema está exatamente neste postulado óbvio de que há um conflito. E é tão estranha a Lei Complementar do ICMS, que ela fala assim: "o imposto não incide sobre operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas em prestações".

Vocês entenderam o que ela falou? Ela disse (ela, lei complementar) que o imposto não incide sobre "operações relativas à mercadoria". Ora, se a Constituição disse ao Estado 'você tem o direito de instituir o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias', como é que pode uma lei complementar dizer que não incide o imposto sobre operações? Que conflito é esse? O conflito que não existe, porque não existe conflito entre ICMS e IPI; na importação não existe conflito entre IPI, II, ICMS e contribuições.

Nós estamos partindo do óbvio de que há um conflito e a pergunta que eu gostaria de fazer pra vocês, e terminando, é exatamente isso, quem é que nos contou que existe o

conflito? Existe, mas foi criado. Ele não estava e não está presente em vários outros impostos que se cobram simultaneamente, e o que se está fazendo agora com o ISS é simplesmente tornar mais cumulativo o ICMS do que ele já sempre foi.

Obrigado.

## **2 - CONFLITO DE COMPETÊNCIA ICMS/ISS – A TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE DE BENEFICIAMENTO E OS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR 116/03**

---

**Igor Mauler Santiago**

Professor de Direito Tributário e Advogado Tributarista

Caro Presidente, caro Dr. Kalume, Senhor Presidente do Conselho de Contribuintes, a quem agradeço a gentileza e a honra do convite para estar aqui nesta tarde. Senhoras e Senhores.

O tema que nos traz a esta sala nesta tarde é algo que não se conceberia em praticamente nenhum outro país do mundo. É uma particularidade brasileira porque, como sabemos, no mundo praticamente todo o consumo, a produção, a prestação de serviço e o respectivo consumo são fatores de produção tributados por um só imposto, o IVA - Imposto sobre o Valor Agregado, o qual incide de forma indiferenciada, quer tenhamos prestação de serviço, venda de mercadoria ou mesmo outras formas de geração de utilidades para terceiros, que entre nós sequer são consideradas como prestação de serviço, como a locação de bens.

O fato gerador do IVA evidentemente varia de país para país, mas de maneira geral pode se dizer que é único e aqui ele está pulverizado sim. Temos o ISS, o ICMS, o IPI e agora o PIS e a CONFINS não cumulativos.

A conseqüente complicação que isso gera no sistema tributário, com as sobreposições e com os conflitos de competência que exigem um esforço e uma energia extraordinários da parte dos operadores do Direito e também dos contribuintes para se guiar nesses meandros, simplesmente se extinguiria se houvesse a fusão de todos esses tributos e depois a repartição da receita obtida, evidentemente, entre os diversos entes políticos. Seria uma solução mais racional, mais simples, que certamente posicionaria muito melhor o nosso país na competição internacional para atração de investimentos.

Porém, o problema se põe e cabe-nos enfrentá-lo tal como ele se nos apresenta.

A meu ver, o ponto de partida para a solução desta controvérsia é a revisão do fato gerador da norma de competência do ICMS e do ISS, tal como posta na Constituição.

O artigo 155, inciso II, todos conhecemos: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: Operações relativas a Circulação de Mercadorias, Prestação de Serviço de Transporte Interestadual, Municipal e de Comunicação”. Portanto, três núcleos, circulação de mercadoria, serviço de transportes, não exclusivamente municipal e nem internacional e comunicação.

E para o ISS, artigo 156, inciso III: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155. II, definidos em Lei Complementar”.

Baixando um pouco as vistas da Constituição para as leis de normas gerais, temos que a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 2.º, desdobra as hipóteses previstas no artigo 155, inciso II “Operações relativas de circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e prestação onerosa de serviço de comunicação, fornecimento de mercadorias e prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, fornecimento de mercadorias e prestação de serviços pelo ISS, quando a Lei Complementar do ISS determinar a segregação de valores, importação de mercadorias ou serviço de transporte e comunicação iniciados no exterior, entrada no Estado de operação interestadual de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, deles derivado, energia elétrica quando não destinadas a comercialização ou industrialização”. Este repertório não nos traz, ainda, maiores esclarecimentos sobre a questão que nos ocupa neste momento, pois lendo estes dispositivos não chegamos a nenhuma conclusão imediata, clara, inequívoca sobre a matéria.

A Lei Complementar n.º 116 de 2003, no seu artigo 1.º, define o fato gerador do ISS como sendo a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que estes não se constituam atividade preponderante do prestador. E, na lista anexa, nomeadamente no item 14, subitem 14.05 está lá o beneficiamento, restauração, condicionamento, acondicionamento, beneficiamento, lavagem e secagem de objetos quaisquer.



Este o primeiro ponto, primeira consideração que depois, mais adiante, voltaremos a utilizar.

O segundo item que me ocorre destacar são os conflitos existentes no sistema brasileiro, especificamente entre o ISS e o ICMS, os quais são de três tipos porque temos três materialidades do ICMS.

Primeiro, tem-se o conflito entre o ISS e o ICMS/Comunicação, e ai casos clássicos como provimento de acesso a Internet, assinatura de telefone, habilitação de telefone celular, os chamados serviços de valor adicionado como hora certa, despertador, etc.

Depois, conflitos entre o ISS e o ICMS/Transporte são também possíveis, embora pessoalmente não os veja com muita frequência. Seria o caso, por exemplo, de uma dúvida quanto à localização do território de um ou outro município; do ponto de início ou de término de um serviço de transporte; se aquela situação é intramunicipal ou intermunicipal; ou então, uma outra hipótese que eu cogitei aqui, mas não vou me demorar nisso: uma etapa exclusivamente municipal de um transporte multimodal ou intermodal entre municípios diferentes tem transporte multimodal entre dois pontos diferentes em municípios diversos, mas uma dessas etapas se perfaz exclusivamente no território de um município, aqui o imposto se submete uma hipótese de conflito potencial, pelo menos.

Mas, o que nos interessa mais de perto é o conflito entre o ICMS/Mercadoria e o ISS. É que a entrega de uma mercadoria muitas vezes pressupõe ou acarreta um serviço acessório, por exemplo, a instalação de um equipamento de um computador que alguém tenha adquirido.

A ênfase é a aquisição do bem, mas é preciso que esse bem seja mutável por quem o vende; ai temos um serviço agregado, adjacente, acessório e a recíproca também é verdadeira, de vez que a prestação de serviço muitas vezes se materializa na entrega de um bem. Um ortopedista, por exemplo, instala no seu cliente uma placa de titânio para substituir um osso. Há a entrega de um bem que materializa uma prestação de serviço médico.

Portanto, isto vem a demonstrar que existem implicações quase que constantes, sendo muito difícil pensar em caso que um serviço seja puro e não pressuponha a entrega de nada ou que a entrega da mercadoria não acarrete ou presuma qualquer fazer por parte do vendedor. São implicações entre o dar e fazer a que se refere a doutrina civilista para enunciar o fato gerador desses tributos.

O que prepondera, então, esta é a pergunta central, o dar ou o fazer? o que vai incidir, o ICMS ou o ISS?

Na verdade esta preocupação nós não precisamos ter, porque o constituinte e o legislador já definiram esta fronteira entre o ISS e o ICMS a partir de critérios mais claros e menos vagos que esse da preponderância, que em casos limites poderiam levar a diversidade de entendimento por parte de diferentes critérios.

Então, para os serviços listados na Lei do ISS, ainda que impliquem o fornecimento de mercadorias incide tal imposto, exceto quando a lei (normas gerais do ISS) determine a segregação de valor e a incidência do ICMS quanto ao material empregado. Nesse sentido temos o artigo 2.º, inciso V da Lei Complementar n.º 87/96 e artigo 1.º, § 2.º, da Lei Complementar 116, um e outro estribados no artigo 146 da Constituição Federal, que pelo seu inciso III, dá à Lei de Normas Gerais competência para delimitar o fato gerador e pelo seu inciso I, atribui a este instrumento também a indicação de critérios para superação dos conflitos de competência.

Para os serviços não listados na Lei do ISS, de cuja prestação decorra o fornecimento de mercadorias, incide ICMS sobre o valor total. É o que decorre diretamente da Constituição Federal, artigo 155, 2.º, inciso IX, alínea "b", que diz que o ICMS incidirá também sobre o valor total da operação quando as mercadorias forem fornecidas por serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, isto é, não listados de forma taxativa na lei de normas gerais. Este é o entendimento claríssimo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O mesmo diz o artigo 2.º, inciso IV da Lei Complementar 87/96, quanto àquelas situações em que há uma possibilidade de conflito, como o serviço que pressupõe entrega de mercadoria ou entrega de mercadoria que acarreta algum serviço. Isto, claro, quando se

tem serviço listado que não implique fornecimento de nenhuma mercadoria, por exemplo, serviço do cantor ou do artista, onde, inequivocamente, incide o ISS.

Por outro lado, o fornecimento de mercadoria que não acarrete a prestação de nenhum serviço é óbvio que está sujeito ao ICMS. Esta é o que estou chamando de zona de não conflito, é o simples, o ponto de partida.

Agora, o último destaque, para os serviços não listados na Lei de Normas Gerais do ISS, e que não impliquem o fornecimento de mercadorias. Não há incidência nem do ISS e nem do ICMS, porque não há qualquer fornecimento de mercadoria sendo, também, uma zona de não conflito, mas de dupla não-tributação se quisermos tomar emprestado um termo do Direito Tributário Internacional.

Finalmente, chegando ao caso em análise: atividades de beneficiamento.

A visão do Fisco Mineiro e do Conselho de Contribuintes do Estado é pela incidência do ICMS, independentemente da destinação a ser dada pelo encomendante à mercadoria beneficiada (temos aqui duas Consultas de Contribuintes que o Dr. Roberto gentilmente me forneceu, de números 250/2005 e 216/2006 e também, inúmeros Acórdãos do Conselho de Contribuintes, aqui só à guisa de exemplo, os Acórdãos números 17.820/06/1ª e 3156/06/CE, ambos relatados pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima).

Na Consulta número 216/06, o serviço é o beneficiamento, em suma, a modalidade de industrialização em que se enquadrou a situação é transformação. E aí o argumento central do Fisco Mineiro para concluir pela incidência do ICMS reside na omissão da LC n.º 116/03 quanto à transformação. A LC n.º 116/03 não menciona a transformação e assim a deixa de fora da incidência do ISS.

Dessa premissa extrai o Fisco a conclusão de que se não há ISS haverá ICMS, porque há um princípio subjacente aqui que não está declarado mas que é facilmente perceptível no raciocínio desta resposta a Consulta, qual seja, onde não incide um, deve incidir o outro. Nada fica ao livre ou passa ao largo da incidência de um ou outro imposto; não há campo neutro, no que seja evidentemente prestação de serviço ou fornecimento de mercadoria.

Na Consulta número 250/05, afirma-se que a atividade industrial sobre a mercadoria ainda em fase de produção constitui fato gerador do ICMS, o que esclarece um pouco mais o entendimento: se a mercadoria está em fase de produção então o imposto a incidir sobre o beneficiamento é o ICMS. Como fundamentos para se atingir esta conclusão, citam-se doutrina e jurisprudência pela não incidência do ISS sobre tais atividades, o que revela novamente aquela premissa do princípio de que se não há ISS deve haver ICMS.

A nossa opinião, qual é? Eu penso que o fato gerador de um tributo deve ser definido a partir da análise pelo intérprete, seja ele quem for: o aplicador Juiz, o Juiz julgador administrativo, o Fiscal, o Contribuinte, o Advogado e, evidentemente, pelo Juiz dos Tribunais Superiores. Mas, até lá participamos todos nós.

Deve ser definida a hipótese de incidência com base na norma de competência a ele referente e na respectiva lei instituidora e não por exclusão em face de outros tributos. O fato de não incidir sobre determinada situação certo tributo, não deve bastar; pode ser uma forma de se raciocinar para ir se fazendo sucessivos testes, mas não é decisiva para que se conclua pela incidência de um outro tributo.

Esse critério de exclusão, se não incide um então se tem o outro, pode ser utilizado ao máximo e sempre, em minha opinião, para sanar conflitos de competência quando ele seja o critério determinado pela legislação, aqui incluída a Constituição.

Então, eu tenho uma situação que, em princípio, efetivamente recai ou pode recair no âmbito de dois tributos. Eu tenho, voltando, um fornecimento de mercadoria com prestação de serviço, situação essa que pode, a princípio recair, no âmbito de dois tributos.

A qual deles dar preferência? Bom, àquele em que se tenha a exclusão expressa da incidência do outro, quando este for o critério utilizado pela Constituição ou pela Lei, exatamente aqueles casos que mencionei logo atrás: um serviço que pressuponha a entrega de mercadoria, mas que está listado na Lei do ISS, se incide o ISS não incide o ICMS, porque assim determina a Constituição e a Lei de Normas Gerais.

E uma mercadoria fornecida com prestação de serviço, se este não está listado na Lei do ISS, incide o ICMS sobre o valor total. Por quê? Porque este critério de exclusão foi aquele eleito pela lei de normas gerais, que tem o poder e o dever até de editar e definir os parâmetros para a solução dos conflitos de competência e, ainda, porque cumulativamente, e esta é a questão prejudicial, o ponto de partida, eu só posso pensar em solução de conflito de competência quando ele realmente exista.

Portanto eu preciso primeiro verificar se aquela situação de fato possa, em princípio pelo menos, recair no âmbito de incidência de dois tributos e aí eu vou ver o critério usado pela lei. Se ele for o de exclusão, então se trata de um critério aceitável, aliás, aceito. Não, porém, sempre de forma invariável, de forma sistemática, adotar o raciocínio: se não incide o ISS então vai incidir o ICMS, ainda que não haja operação de circulação de mercadoria e prestação de serviço de transporte nem prestação de serviço de comunicação.

Esse é o tipo de raciocínio, uma forma de raciocínio, que repito sempre, não se pode sustentar, em minha opinião.

Sei que essa questão é altamente polêmica, mas a incidência do tributo deve ser definida a partir da norma de competência e da Lei instituidora deste tributo e não do fato de a situação e causa não estar contemplada na norma de competência ou lei instituidora dos tributos.

O que deve haver, repito, é a criação, a dedução de conceitos para cada tributo e o raciocínio substitutivo. Esta situação se encaixa ou não neste conceito, que é extraído da norma de competência e da lei instituidora. Sendo sim, está bem. Se também de outra, vamos ver qual é o critério para a solução do conflito de competência. Se não se encaixa nem em uma nem em outra, estamos num campo de não tributação.

Parece-me claro que o beneficiamento de mercadoria, o fazer, que via de regra não pressupõe a entrega de qualquer bem ao encomendante, senão aquele que ele enviara anteriormente, o qual sempre lhe pertenceu, não pressupõe ou não constitui operação de circulação de mercadoria, nem obviamente serviço de transporte e comunicação. O ponto é: se isso é ou não uma operação relativa a circulação de mercadoria.

Ora, este conceito, operação relativa a circulação de mercadorias é compreendido de forma firme, pacífica pela doutrina e jurisprudência brasileiras, como sinônimo de negócio jurídico, como sendo a transferência de titularidade. Isto justifica, por exemplo, a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, que a legislação de todos os Estados ignora e, conseqüentemente os Fiscos se vêem obrigados também, pelo caráter vinculado de sua atividade, a ignorar. Mas é a interpretação não só do Tribunal de Justiça, como também do Supremo Tribunal Federal a partir da leitura da Constituição.

Esta idéia de que operação de circulação de mercadoria é operação ou é negócio jurídico condizente à transferência de titularidade se revela, por exemplo, no artigo 4.º da LC n.º 87/96, que define contribuinte como qualquer pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte. Aqui nem tem aquele "relativa", adjetivo referente à circulação de mercadoria que nos pode deixar um pouco em dúvida, um conceito pouco vago sobre o que isto quer dizer.

Logo, não é operação de circulação de mercadoria e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal já disse de forma reiterada o que quer dizer transferência de titularidade e isto não há nas operações de beneficiamento ou de industrialização por encomenda.

É certo que o Decreto-Lei n.º 406/68, ou melhor dizendo, a lista anexa a este, veiculada pela LC n.º 56/87, dizia, com outras palavras, incidir o ISS sobre basicamente a industrialização por encomenda ou beneficiamento, exceto quando o bem fosse destinado à comercialização ou à industrialização.

Então, nos termos do Decreto-Lei n.º 406/68, a destinação a ser dada pelo encomendante é relevada pelo menos para a incidência do ISS. Se um bem não fosse destinado posteriormente ao encomendante para comercialização ou industrialização, por exemplo um bem do ativo dele, então incidiria o ISS; se fosse destinado à comercialização ou industrialização não incidiria o ISS. Esse era o ponto que ocorreria ou não incidência pelo ICM ou ICMS.

O DL 406/68, não tinha compromisso, ou melhor, inicialmente até tinha, porque regulava os dois tributos, mas não dizia se incidia o ICM ou depois, o ICMS, simplesmente o ISS não seria devido. E isso é que era essa exclusão? A meu ver tratava-se de uma delimitação do fato gerador, pela lei de normas gerais que tem poder pra fazê-lo, uma delimitação, digamos assim, voluntária.

Em princípio, o ISS poderia incidir qualquer que fosse a destinação a ser dada ao bem industrializado por encomenda. O legislador, no entanto, resolveu que faria o tributo incidir ou permitiria a incidência apenas quando o bem encomendado ou industrializado por encomenda não se destinasse a industrialização ou comercialização. Nem isso pode ser considerado uma isenção heterônoma, para ter sido revogada pela Constituição de 1988, como pretenderam os municípios.

Um outro caso similaríssimo, idêntico até, na estrutura pelo menos, diz respeito a certas operações quando realizadas por bancos e por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central. A lista da LC n.º 56/87, continha várias atividades, mas fazia em alguns casos a ressalva, exceto quando realizada por entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

Então, o município do Rio de Janeiro e outros, mas o caso que chegou ao Supremo recentemente foi do município do Rio de Janeiro, disse que isto seria uma isenção heterônoma porque, em princípio, também quando praticadas pelos bancos é um serviço, (serviço de corretagem, por exemplo), que pode se sujeitar ao ISS. Além do Decreto-Lei n.º 406/88 ao excluir da incidência, concedeu uma isenção heterônoma.

Como a Constituição de 1988 não permite mais a isenção heterônoma, esta isenção está revogada, e eu, município do Rio de Janeiro, vou cobrar e cobrou mesmo. Mas, o Supremo Tribunal Federal disse não, depois de certa vacilação, voltando a sua jurisprudência tranqüila, dizendo que não é uma isenção heterônoma e, portanto, não foi revogada. E não pela LC n.º 116, evidentemente, mas pela Constituição.

Trata-se de uma delimitação do fato gerador feita de forma livre pelo legislador da lei de norma geral. Cumpre-lhe editar a lista, que é taxativa, e ao fazê-lo vai deixar de fora muitos serviços.

Nem todos os serviços do mundo estão contemplados na lista e aqueles, por acaso, ele resolveu deixar de fora, quando praticado por certas pessoas; isto é a delimitação do fato gerador, não é isenção heterônoma e sobreviveu à Constituição de 1988, só deixando de vigorar e de se impor com a LC n.º 116 que suprimiu essas ressalvas.

Eu acho que o mesmo se tem aqui, ou seja, a exclusão da industrialização por encomenda do campo de incidência do ISS quando o produto industrializado for destinado à industrialização ou à comercialização. Era uma exclusão livremente feita pelo legislador complementar, que não era uma isenção heterônoma e que tão pouco significava compromisso imediato com a incidência de qualquer outro tributo, seja do ICMS, seja do IPI, seja de qualquer outro.

O que se diz: aqui não incide ISS ou se vai incidir o ICMS, vamos verificar a partir da norma de incidência do ICMS. Se vai incidir IPI, idem.

E eu repito, em minha opinião a norma de competência e a lei instituidora do ICMS não permitem a exigência deste imposto na hipótese de beneficiamento porque não se trata de operação relativa a circulação de mercadoria, tal como esta expressão é entendida pela jurisprudência reiterada do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. E nem por óbvio se discute se se trata de um serviço de transporte e comunicação, e estas são as únicas hipóteses que a Constituição e a Lei Complementar admitem a incidência do ICMS.

A questão apesar de ser altamente polêmica, depois desta reflexão que fui obrigado a fazer, pelo gentil convite de participar deste Evento, até que se me revelou simples. Muito mais tormentosa, mas felizmente já estamos a três minutos além do tempo, seria a discussão sobre a incidência, nesta situação, do ISS ou do IPI e quais seriam os critérios para distinguir os campos de aplicação destes dois tributos. Mas, isto não é objeto da nossa discussão, não está no tema proposto; merece uma reflexão profunda; eu, inclusive, me detive um pouco sobre este ponto, mas por não ser matéria da nossa discussão, não quero

desviar o assunto e por já ter superado ligeiramente o meu tempo, agradeço a atenção de todos e encerro por aqui.

### **3 - RESTRIÇÃO AO CRÉDITO DE ICMS: OS LIMITES DO ATO DECLARATÓRIO DE INIDONEIDADE E A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

---

**Carlos Vitor Muzzi Filho**

Procurador do Estado de MG e Professor de Direito Tributário

Inicialmente, vou fazer minhas as palavras do nosso presidente Dr. Paulo Roberto para saudar o professor Dr. Rogério e louvar também a iniciativa do Conselho de Contribuintes de trazer para o debate questões que não devem ser vistas como questões do Fisco ou do Contribuinte, mas questões do Direito Tributário, cujo estudo vai contribuir para melhorar, com certeza, as relações entre o Fisco e o Contribuinte. Eu acho que o debate sempre acrescenta e, nesse ponto, rendo novamente as minhas homenagens a essas iniciativas do Conselho de Contribuintes.

Esse é um tema bastante específico. O Dr. Rogério já antecipou a visão geral da jurisprudência sobre o assunto, mas eu queria fazer aqui algumas ponderações, deixando de lado a abordagem prática funcional da questão e tentando raciocinar um pouco mais teoricamente. Vou tentar aplicar um pouco da teoria que estudamos no Direito Tributário, com o caso específico do aproveitamento de crédito, da restrição ao crédito escritural do ICMS, aos limites dos atos declaratórios de inidoneidade e a boa-fé no Direito Tributário.

Vou começar pela própria idéia de crédito escritural de ICMS que me parece ser um daqueles assuntos que a doutrina se recusa a aprofundar e entender bem o quê é. Todo mundo fala em crédito escritural, há até algumas posições, mas não há um desenvolvimento teórico mais aprofundado sobre o que seria esse crédito escritural do ICMS.

Há um posicionamento do Supremo Tribunal Federal que diz que, na verdade, não é crédito; é um mecanismo contábil, escritural. Esse entendimento foi firmado por ocasião da discussão sobre a incidência de correção monetária sobre o crédito escritural do ICMS: prevaleceu o entendimento do Ministro Moreira Alves, que dizia: “estabelecida a natureza meramente contábil escritural do chamado ‘crédito de ICMS’, elemento a ser considerado no cálculo do montante do ICMS a pagar, há que se concluir pela impossibilidade de corrigi-lo monetariamente.”

Essa questão voltou à baila no Supremo em 2007 e, em junho, no seu plenário (por iniciativa do Ministro Marco Aurélio), foi mantido o entendimento de que não há correção monetária do crédito escritural. Vencido os Ministros Marco Aurélio, Ministro Ricardo Lewandowski e mais outros votos divergentes. A Ministra Carmem Lúcia, minha ex-colega, procuradora do Estado, voltou a reafirmar o entendimento do Supremo dizendo: “que essas operações de creditamento têm natureza meramente contábil, são chamados créditos escriturais. Aplica-se a eles técnicas de contabilização para viabilizar a equação entre débitos e créditos para fazer valer o princípio da não-cumulatividade”. Então é um dado contábil, não tem nada a ver com o direito propriamente dito”.

O professor Paulo de Barros Carvalho costuma dizer “que a questão da não-cumulatividade é tema pobre para o Direito Tributário”. Acho que hoje ele mudaria de visão. O Dr. Rogério deve ter experiência em vários feitos tributários com as questões de ICMS. Retirando aquelas relativas à omissão do pagamento, a grande controvérsia deve ficar em torno da cumulatividade, os limites e os créditos. Então, embora para o Paulo de Barros Carvalho parecesse tema pobre para o direito, ele hoje é muito rico, pelo menos é fonte de muita controvérsia.

Mas o Supremo tem essa posição: crédito, isso é dado contábil! Mas a doutrina, muitos autores entendem que não, que crédito tem esse sentido jurídico mesmo, de ser o direito do credor a uma prestação devida pelo sujeito passivo. No caso, o sujeito passivo seria o Fisco.

Então, seria um crédito sim. Haveria uma relação jurídica pela qual o contribuinte poderia exigir do Fisco uma determinada prestação; prestação essa que não seria satisfeita mediante o pagamento em dinheiro. A satisfação, diz a professora Cristine Mendonça em trabalho sobre a não-cumulatividade do ICMS, se dá sobre a forma de compensação.

É uma forma de extinção das obrigações e, no caso do crédito escritural de ICMS, ele teria essa peculiaridade: que a forma normal de extinção desse crédito seria a compensação. Não seria o pagamento, mas seria o crédito, sem sombra de dúvida.

Mas há alguma divergência na doutrina. Geraldo Ataliba, por exemplo, dizia: “que é realmente crédito o que é fruto de uma obrigação, mas não obrigação de natureza tributária, é obrigação de natureza financeira”. Esta também é a opinião de Kleber Giardini, Gilberto de Ulhôa Canto e outros autores que falam que é crédito mesmo e tem natureza tributária. É algo diferente do crédito tributário propriamente dito, mas é um outro crédito. Podemos chamar de crédito escritural, mas é tributário, tem natureza tributária.

Mas, se ele tem natureza tributária, qual seria o fato gerador dessa obrigação que faria surgir para o contribuinte o direito de crédito? Aí também começam travar as polêmicas.

O Fisco (e quando eu falo Fisco, falo da legislação fiscal) normalmente vincula essa origem ao pagamento do tributo. Considera que o crédito surge em virtude do pagamento do tributo devido numa operação anterior; mas não parece ser essa a leitura mais direta da Constituição Federal.

A Constituição Federal prevê que o crédito advém do montante cobrado numa operação anterior. Já a Lei Complementar considera que “o direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado a etc., etc,...”.

Parece, então, que o fato gerador dessa obrigação que vai gerar o crédito escritural é a entrada de mercadorias e serviços no estabelecimento. Mas também não basta a entrada, tem que ser uma entrada submetida à tributação. E quando falo submetida à tributação, quero me referir àquela entrada que, do ponto de vista prático, o remetente da mercadoria submeteu à tributação do ICMS. Eu falo: aqui incide o ICMS, aqui está o ICMS, está a nota fiscal (NF), e estou destacando esse valor. Esse fato gerador faz nascer uma obrigação do Fisco para o Contribuinte, que terá que suportar aquele crédito.

Reparem que, nesse contexto, a nota fiscal (e aqui também há outra polêmica) parece ser apenas prova do nascimento dessa obrigação de natureza escritural. A nota fiscal não constitui o crédito propriamente dito, embora haja autores que entendam que sim. A assimilação poderia ser feita até com título de crédito do direito empresarial. Não parece que essa seja a melhor leitura.

A nota fiscal é apenas a prova – documental - que a lei coloca como o meio mais comum de se comprovar que surgiu aquela obrigação escritural. Que uma mercadoria submetida a um serviço, submetida à tributação, deu entrada no estabelecimento destinatário. Aí está provado, se a gente pode usar a mesma expressão do Direito Tributário, a obrigação tributária em sentido estrito. Aí estará já provado o fato gerador da obrigação tributária escritural. Houve uma entrada de mercadoria submetida à tributação.

Reparem que o fato de a operação, a mercadoria entrada, ser necessariamente submetida à tributação, é exigência da própria Constituição quando ela trata da não-cumulatividade. Se houver isenção ou não incidência não tem crédito. Então, não basta a entrada da mercadoria.

Entendo que, muitas vezes, a jurisprudência se confunde quando ela considera “provada a entrada, basta”! Não! Tem que estar provada uma entrada que seja em tese, pelo menos, sujeita a uma tributação de ICMS. Se for uma entrada imune, só a entrada não garante o crédito, não faz surgir essa obrigação tributária escritural.

Bom, mas a prova do surgimento dessa obrigação escritural é feita pela nota fiscal. Daí não decorre necessariamente a constituição do crédito escritural. Vou fazer uma comparação entre obrigação tributária e o crédito tributário: surgindo a obrigação tributária, para o Código Tributário Nacional, não se tem a constituição do crédito tributário. Vai ser feito um procedimento, um processo, um ato de constituição do crédito tributário que para a obrigação tributária é um lançamento.

E, para a obrigação escritural, a constituição do crédito escritural vai se dar com a escrituração nos livros contábeis da empresa. Assim, a empresa, o contribuinte que recebeu a mercadoria vai estar exercendo o seu direito de crédito. E tanto parece assim, que a Lei Complementar diz: se o adquirente não fizer isso em cinco anos, ele perde o direito: há decadência. Ele deixou de exercer o direito no prazo que a lei fixa para consolidar as relações jurídicas. Então, o crédito mesmo vai surgir, ou ele vai ser formalizado com o lançamento nos livros contábeis do adquirente.

Bom, então está montado esse quadro: o que é o crédito e o que ele faz nascer para o contribuinte.

Agora voltemos à questão da idoneidade do crédito. Na verdade, a discussão sobre idoneidade parece conduzir a uma questão de direito processual. Vamos assim dizer: a validade daquela prova que a legislação entendeu ser suficiente para comprovar a ocorrência do fato gerador da obrigação escritural - a entrada da mercadoria. Qual que é essa prova? A nota fiscal. A nota fiscal tem essa função de fazer a prova.

Mas pode ser que esse documento (a nota fiscal então é um documento, um meio de prova) pode não ser um documento verdadeiro, tanto no sentido material, quanto no sentido ideológico. Pode ser um documento falso no sentido material dizendo que ele realmente não foi confeccionado da forma que a legislação manda. Há todo um procedimento pra confecção dessa prova: tem que haver uma autorização fiscal e pode ser que este documento seja falso. Ele foi falsificado, materialmente ele é falso. Mas ele pode também retratar um fato não verdadeiro, um fato que não ocorreu. Ele pode retratar uma operação que não ocorreu e aí você tem uma falha na documentação da prova documental porque o contribuinte está embasado na prova documental, pois tem a nota fiscal.

Do ponto de vista do processo judicial, essa prova documental somente poderia ser desconstituída a partir de um incidente de arguição de falsidade ou uma ação declaratória ou incidente pra dizer que o documento é falso. Fora isso, não se pode simplesmente desconsiderar o documento. Tem que haver um procedimento judicial, um incidente de falsidade dentro do processo ou uma ação declaratória pra esse fim.

Eu perguntaria: "A Fazenda Pública poderia por si só dizer que o documento é falso? E aí eu me permito dizer que o uso do cachimbo faz a boca um pouco torta. Eu tenho uma vivência como procurador do Estado, e uma tendência, eu diria, a exacerbar, vamos dizer, a auto-executoriedade dos atos administrativos.

A administração pública, no exercício de sua função pode dizer: este documento é falso; este documento não retrata uma realidade, mesmo que seja uma realidade material. Aquele documento não foi autorizado por ninguém, foi criado por uma pessoa sem atender às determinações legais ou reflete uma operação que não é verdadeira'. E assim, tenho, como administração pública, de fundamentar meus atos. Não posso simplesmente dizer, é falso, por exemplo, porque eu não acredito nessa pessoa. Há todo um procedimento determinado pela legislação tributária para apurar essa falsidade, pra dizer, para fazer a contra prova. Ele é falso por algum motivo: ou a empresa está fechada, ou não funcionou; são as mais variadas razões previstas na legislação tributária.

Como é que a Fazenda Pública formaliza este ato de afirmação de que um determinado documento é falso, ideologicamente ou materialmente? Aí vem, do ponto de vista até da praticidade, o ato declaratório de inidoneidade. É um ato que visa simplificar a vida da administração tributária, que visa simplificar a vida do contribuinte, do sujeito passivo. Então ela diz aquilo que no processo judicial seria a decisão do incidente de falsidade. Pra mim, ela acaba se consubstanciando na esfera tributária administrativa, no ato de inidoneidade.

A decisão da administração deve ser fundamentada dizendo porque aquele documento é falso, por que ele não representa a verdade. Dizer que ele não representa a verdade é dizer que não houve uma entrada de mercadoria submetida à tributação. Se não houve a entrada de mercadoria e aquele crédito não pode ser aproveitado.

Então, pra mim, é neste contexto que vem a questão do crédito escritural de ICMS e o ato declaratório de inidoneidade: é um ato pelo qual a administração afirma que um determinado documento não é verdadeiro, ideologicamente ou materialmente. E, não sendo verdadeiro, aquela operação noticiada, aquela entrada de mercadoria não aconteceu para efeitos fiscais.

Bom, mas se é uma declaração da administração, o contribuinte teria que se submeter a isso? Aí entram os princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal. O sujeito passivo contra quem se volta aquela declaração vai poder demonstrar que não: demonstrando que está errado, que essa operação de fato ocorreu, que essa operação foi feita. Se o documento é falso, não é culpa minha. Eu compreí a mercadoria, ela entrou no estabelecimento e foi submetida à tributação, eu paguei esse



ICMS. Não sei se a pessoa que recebeu o que eu paguei, recolheu o ICMS. Mas isso, na minha opinião - apesar da legislação tributária fazer essa vinculação - não parece ser essencial. Exatamente porque o fato gerador é a entrada da mercadoria submetida à tributação. Até por questões práticas, o contribuinte que recebe a mercadoria não sabe se o outro contribuinte pagou. Aquele pagamento do crédito tributário principal vai ocorrer depois, no exercício posterior, após o período de apuração. Pode haver ali um benefício fiscal, N motivos para que o crédito tributário devido pelo remetente não seja pago. Nem por isso o crédito escritural do adquirente da mercadoria será indevido.

Então, nesse contexto, parecem absolutamente corretas as decisões judiciais que imputam ao contribuinte o ônus de, diante de uma afirmação da Fazenda Pública consubstanciada num ato administrativo que traz consigo a presunção de legitimidade, que se impute ao contribuinte o ônus de demonstrar que na verdade ocorreu sim, a entrada de mercadoria.

A jurisprudência do STJ, cito aqui precedente da ministra Eliana Calmon, é no sentido de que para o aproveitamento do crédito do ICMS relativo às notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação comercial efetivamente se realizou, cumprindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo.

Então, a orientação que parece ser a do STJ e do Tribunal de Justiça de Minas Gerais é: se houve a afirmação de que um documento é falso, que não houve a entrada de mercadoria, é problema do contribuinte demonstrar que houve sim, a entrada de mercadoria. A questão não é muito tratada: nesse precedente que eu citei, a Ministra fala que é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação comercial efetivamente se realizou. Eu fiz essa observação sobre os registros contábeis porque é uma questão do direito probatório, que não é levada em conta pela jurisprudência. Até mesmo no âmbito da AGE, meus colegas procuradores normalmente não se preocupam com essa questão: a forma de se provar se a operação se realizou, se houve a entrada de mercadoria.

Será que bastaria ao contribuinte exibir os seus registros contábeis? Registros contábeis, ou seja, o livro de entradas, ou os livros contábeis pertinentes para provar que a mercadoria entrou. O STJ admite provado pelos registros contábeis que a mercadoria entrou. O STJ se dá por satisfeito.

Eu diria que, do ponto de vista probatório, é complicado porque o novo Código Civil, ao tratar da prova dos atos jurídicos, no artigo 226 dispõe que: "a escrita contábil faz prova contra o comerciante". Então, faz prova contra ele e não a favor dele. A princípio, o fato de estar escriturado em minha escrita fiscal não é prova a meu favor. Não posso invocar isso como prova de que a mercadoria entrou. Entrou, porque eu escrevi. O art. 226 do CC ' não faz prova a meu favor', mas ele prossegue: 'pode fazer prova a meu favor quando escriturada sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios'.

Então, não basta a escrita contábil, tem que haver outros subsídios. Assim, eu fico pensando: exerço papel de advogado do Fisco e Dr. Paulo Roberto muitas vezes está aí no papel de advogado do contribuinte. Fico pensando qual seria o problema dele em dizer qual a prova que eu vou fazer? Quais outros subsídios para demonstrar que mercadoria entrou? Eu vou chamar o porteiro da minha empresa pra falar se naquele dia entrou um caminhão cheio de fraldas, cheio de pacotes? Não sei. Eu vou fazer uma prova testemunhal disso? Eu vou pegar o cheque? E se a operação foi feita de uma outra forma, eu vou pegar o pagamento? Eu acho que é uma prova, não vou dizer diabólica, mas é uma prova muito difícil para o contribuinte.

Ainda tem um outro problema: o art. 226, parágrafo único diz que: 'a prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública ou escrito particular revestido de requisitos especiais. Eu diria: a nota fiscal seria um escrito público revestido de requisitos especiais? Parece que sim: é emitida pelo contribuinte, é um documento particular neste sentido, é um escrito particular; mas revestido de requisitos especiais.

Então, será que poderia ser usado o art. 226 parágrafo único para dizer: olha, a escritura contábil do contribuinte não serve. Nem como início de prova ela vai poder ser usada?" Falo isso do ponto de vista teórico, porque do ponto de vista funcional e prático,

não vejo jurisprudência questionando este tema. Seja porque a questão não é trazida aos tribunais pelas partes, seja porque não se preocupou com essa questão.

Mas temos essas premissas. Temos, então, um crédito que nasce de uma obrigação cujo fato gerador é a entrada de mercadorias submetidas à tributação no estabelecimento. Se essa prova é falsa por algum motivo, o contribuinte tem o ônus de provar. Mas, como é que entra a boa-fé nessa questão toda? De onde é que vem a boa-fé?

O Dr. Rogério fez uma exposição sobre a boa-fé. Eu farei uma observação acessória invocando o professor Nelson Rosenvald, ilustre membro do Ministério Público, civilista, já jovem, respeitado no Brasil inteiro. Ele diz que o princípio da boa-fé é um princípio próprio, peculiar do direito das obrigações. Aí, eu penso: então, tem toda pertinência a aplicação do princípio da boa-fé à questão do crédito. Se eu estou reconhecendo que é uma obrigação, tem toda pertinência a aplicação da boa-fé". E essa boa-fé os autores separam em boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva: a boa-fé subjetiva é a minha intenção interna, que pode ser ou não ser conhecida. A boa-fé objetiva é, vamos dizer, uma forma de conduta, um modo de proceder.

O professor Nelson Rosenvald diz que a boa-fé é um modelo de eticização, não sei se essa palavra existe, ou se ele a criou, de conduta social, verdadeiro "standart jurídico", ou regra de comportamento caracterizado por uma atuação de acordo com determinados padrões sociais de lisura, honestidade e correção, de modo a não frustrar a legítima confiança da outra parte.

Ele diz que o princípio da boa-fé tem aplicação ou se justifica em função do interesse coletivo de que as pessoas pautem-se ao agir na cooperação e retidão. Então, pode acontecer, e aí não me importa se me parece absurdo, que um determinado contribuinte de boa-fé tenha realmente adquirido mercadorias, pago o valor lá escrito nas mercadorias - um valor compatível com o valor de mercado - como se a mercadoria estivesse realmente sido submetida à tributação, e ele constata que quem vendeu pra ele é um estelionatário, alguém que usou disso para se aproveitar. Mas o contribuinte está ali de absoluta boa-fé naquele negócio. Ele comprou.

Eu cheguei a figurar, para meus alunos, uma hipótese: um sujeito, um determinado comerciante compra sempre do mesmo representante comercial de uma empresa que chega lá todo ano, há 20 anos. Um belo dia, o representante chega dizendo: "ó seu Zé, eu tô saindo lá daquela empresa, tô montando meu próprio negócio, vou eu mesmo vender. O Sr. não vai comprar daquela empresa mais não, compra de mim! Eu venho aqui e vendo a mercadoria". O comerciante fala então: "tudo bem, é claro! Eu tô aqui há tantos anos, te conheço há tanto tempo... E, na verdade este representante tornou-se um estelionatário, ele começa a vender utilizando-se de notas frias, ou notas inidôneas em sentido amplo, e o contribuinte tá comprando, tá pagando o mesmo preço. Às vezes, até o sujeito não está fazendo nenhuma diferença no preço. Ele está de absoluta boa-fé e aquilo ocorreu'. Como é que a boa-fé teria aplicação aqui?

Bem, nesse passo eu vou pedir licença para vocês que a boa-fé no direito público deve ser entendida, ligada, conectada com a segurança jurídica. Boa-fé é aquela legítima expectativa que eu tenho diante do que normalmente ocorre. Se determinados procedimentos são sempre feitos assim, se eu sempre celebro uma determinada espécie de negócio e nunca teve problema, não pode ser que, de uma hora para outra, aquilo vire problema.

No exemplo que citei, o comerciante sempre adquiriu daquela forma: a nota fiscal era uma, agora passou outra. Mas o negócio não mudou. A expectativa que ele tem é que aquele negócio continue sob a mesma forma, a mesma proteção jurídica.

Nesse sentido, há um trabalho muito interessante do professor Miguel Silva Pinto, que é professor português membro da Comissão Européia, que escreveu um trabalho recentemente publicado no Brasil, um livro sobre IVA para o Brasil com tributos para reforma da tributação do consumo. O trabalho dele é sobre o combate à fraude do IVA, um desafio para a União Européia. Lendo este trabalho que é muito didático, a gente vê que as fraudes com relação ao IVA, não são muito diferentes das fraudes relativas ao ICMS: entradas fictícias de mercadorias têm tanto aqui, como lá na Europa. E nesse trabalho ele discute a posição do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias com relação à questão do aproveitamento de crédito. Como ela vê isso? E é interessante ver que a partir,

não da boa-fé (eles não chamam de boa-fé), mas de princípio da segurança das relações jurídicas, como é que eles tentam preservar sempre o direito ao crédito demonstrado que o contribuinte agiu de boa-fé.

O professor Miguel Silva Pinto cita um Acórdão do Tribunal de Justiça da Comunidade Européia de seis de julho deste ano: O Acórdão Kitell, um caso que veio da Inglaterra. (Só uma observação: eu acho que os europeus e até os americanos têm uma forma muito mais fácil de se referirem a decisões paradigmas, a chamar pelo nome do caso. Você guarda muito mais fácil do que o, por exemplo, o Recurso Especial 108.415. Se fosse um caso desse: o caso Mesbla, o caso tal...) No caso Kitell (identifica-se muito mais facilmente qual é esse caso então), ele dizia que o princípio da neutralidade, a não-cumulatividade, deve ser respeitado nos casos em que é demonstrado objetivamente. O sujeito não sabia ou não poderia saber que o negócio jurídico, a operação anterior era fraudulenta. Se o sujeito passivo prova ter tomado todas as medidas que são razoavelmente exigidas para evitar tomar parte de uma fraude, o sujeito passivo deve poder manter suas expectativas legítimas quanto às conseqüências também legítimas do seu negócio. Em termos de IVA, nomeadamente poder deduzir o imposto pago aos respectivos fornecedores.

Então, veja aqui que ele já não trata de questão de exigir a prova de que a mercadoria entrou e em quais condições entrou. A prova é muito mais fácil para o contribuinte. É provar: eu agi como um contribuinte de boa-fé agiria. Tenho a documentação, fiz as exigências que a lei mandou fazer, me utilizei dos instrumentos que o Fisco coloca à minha disposição. Eu não tenho mais que ir além, o Fisco se quiser que vá demonstrar a má-fé: disse não, você sabia disso, mas estava de má-fé. Você adotou só formalmente estas providências, mas eu tenho provas aqui de que você sabia que você recebeu um desconto, ele devolveu um dinheiro da mercadoria, você recebeu por fora, alguma coisa assim.

Dessa forma, a introdução da boa-fé na consideração do crédito escritural vai dar uma outra conotação no sentido de proteger mais o princípio da não-cumulatividade ou o princípio da neutralidade (como os europeus dizem), em relação ao IVA. Ou seja, o contribuinte tem direito ao crédito se a obrigação escritural surgiu de uma entrada de mercadoria submetida à tributação. E se este contribuinte demonstra que objetivamente atuou de boa-fé, tomou os cuidados necessários, ele está eximindo de qualquer outra comprovação. Passa a ser ônus do Fisco demonstrar que ele se pautou de má-fé naquela operação específica, naquele caso, naquele contexto específico.

O professor Miguel faz uma série de ponderações, não pessoalmente, mas na qualidade de membro da Comissão Européia que trata, que consolida a legislação do IVA. Ele, inclusive, examina como é que estes outros mecanismos estão sendo vistos pela jurisprudência do TJ das Comunidades Européias. Fala, por exemplo, do mecanismo utilizado na Inglaterra: atribuir responsabilidade solidária ao adquirente no caso de constatada a fraude. Ele se mostra muito reservado com relação a aumentar as restrições ao aproveitamento dos créditos dizendo que há de se preservar mais a segurança jurídica, a boa-fé. Ele fala que seria legítimo adotar-se as presunções de fraudes em algumas operações, e cita casos específicos da Comunidade Européia. É o que eles chamam lá de operação carrossel: a passagem de mercadorias de um país para outro, em que não há a tributação. A legislação inglesa fez isso e a legitimidade dela foi reconhecida pelo Tribunal de Justiça presumindo que determinado modelo de operações são presumidamente fraudulentos e invertem o ônus da prova aí.

Enfim, ele propõe uma série de outras medidas que não passam talvez pela forma mais direta de controle, que seria simplesmente negar o crédito.

Então, dentro dessa visão, eu diria que a nossa jurisprudência, que a própria posição do Conselho de Contribuintes, embora muitas vezes presa por determinação às disposições legais, à legislação tributária que exige a prova do recolhimento (o que, na minha opinião, não é o mais correto), já caminha neste sentido, de considerar a boa-fé. Isto é, considerar que, desde que demonstrada a realidade da operação - e a jurisprudência do STJ em várias ocasiões invoca a boa-fé para, diante da prova de que houve realmente operação de circulação de mercadorias, o contribuinte tenha direito ao crédito.

Acho que essa é uma questão a ser pensada realmente pelo Fisco, pelos operadores do direito, para ver em que medida nós vamos prestigiar mais a questão

simplesmente formal, ou em que medida nós vamos assegurar o princípio da boa-fé, o princípio da segurança jurídica e buscar mecanismos alternativos para se apurar a fraude, em vez de simplesmente negar o direito ao crédito.

Eu agradeço mais uma vez a oportunidade de participação e estou à disposição para continuar a conversar sobre o tema.

#### **4 - O CONSELHO DE CONTRIBUINTES SOB ABORDAGEM INSTITUCIONAL**

---

**Roberto Nogueira Lima**

Presidente do CC/MG e Professor de Administração Tributária

Bom dia a todos. Antes de iniciar propriamente a minha apresentação, eu vou explicar um pouquinho esse painel. Definitivamente não é um painel de prestação de contas do Conselho. Como viram os que estiveram presentes aqui ontem na manifestação do Secretário da Fazenda, o Conselho hoje faz parte do planejamento estratégico do governo, e, dentre as nossas atividades, dentro do planejamento, estão contemplados a realização da nossa atividade fim e também outras mencionadas por ele aqui, principalmente o processo de comunicação e de inovação tecnológica, sendo mencionados inclusive alguns projetos na apresentação do Secretário. E é dentro desse processo de comunicação, principalmente, que se insere o contexto dessa mesa. Envolver a participação daquilo que denomino os “Clientes do Conselho” e a busca é de receber um *feedback* dessa parcela que trabalha, que está junto com o Conselho de Contribuintes.

Nós realizamos recentemente uma pesquisa de opinião dentro do Conselho, buscando identificar aqueles aspectos em que os contribuintes e advogados, principalmente aqueles que estão dentro do Conselho diariamente, que enxergam e verificam a necessidade de nossa adequação. E essa mesa de hoje tem mais um significado, mais um caminho, uma direção nesse sentido, que é receber daqueles que lá militam, um retorno sobre o que eles vêem atualmente, o que entendem, como deveria ser e podendo discutir isso com mais profundidade.

Eu vou então apresentar algumas considerações sobre o atual instante do Conselho dentro dessa linha, digamos, de abertura de um processo de comunicação mais efetivo. Quando estiver nessa tela (powerpoint) a informação “CC/MG”, leia-se Conselho de Contribuintes; “AGE”, Advocacia Geral do Estado; “Público Interno” eu estou me referindo aos colegas fazendários e “Público Externo” aos contribuintes e advogados que militam na área.

A primeira proposta de melhoria de relacionamento com esse público interno, com os servidores, é o processo de divulgação dessas atividades do Conselho. Iniciamos aí, desde o ano passado, uma divulgação praticamente mensal de nossas atividades. Estamos com um projeto de ir em direção ao interior, chamado Câmara Itinerante. Já realizamos duas atividades, uma em Ipatinga e outra em Divinópolis, dentro desse contexto de divulgação do trabalho do Conselho de Contribuintes, para que essa atividade seja levada a todos os colegas que, às vezes, não têm condições, até mesmo pela questão geográfica mineira, de chegar até Belo Horizonte.

Dentro da competência também, nós buscamos nesses trabalhos mostrar aos colegas qual é o efetivo papel do Conselho de Contribuintes. Isso porque, às vezes, esse papel passa despercebido aos colegas que estão na base, naquela luta diária, no trabalho duro, e esse papel não é percebido imediatamente, gerando aí talvez uma ligeira tensão. E essa divulgação, esse trabalho no interior que nós estamos buscando fazer, serve justamente para adequar essas posições, para que todos possam compreender o tamanho e as dificuldades que nós enfrentamos.

Dentro dessas dificuldades, nós vamos adiante no outro relacionamento mostrá-las mais claramente para que todos possam entender realmente, aí o nosso público interno, qual o grau de dificuldade de um julgamento e o grau de dificuldade de outros instantes dentro do Conselho, mas fora da Câmara. Que essas atividades internas, às vezes, serão poucos na própria Fazenda que conhecem essas dificuldades.

Nós temos sempre que lembrar também a composição do Conselho. É uma composição chamada de Composição Paritária, em que 50% dos representantes são indicados pelos contribuintes. Evidentemente que lá dentro, a idéia não é a de que o indicado pela Associação Comercial defenda os comerciantes, e que o indicado pela Federação das Indústrias vem defender os industriais. Ali eles são indicados, mas a análise que pode ser feita por cada um desses, às vezes, evidentemente, é diferente da análise proferida pelo representante fazendário. E aí justamente resulta o chamado voto de

qualidade, onde nem sempre há o entendimento perfeito das decisões. Mas isso é a essência do Conselho e essa essência tem que ser entendida pelas pessoas que estão vinculadas a ele de uma maneira geral.

Um novo relacionamento com o público externo, como já disse, contribuintes e advogados. Também divulgação das atividades do Conselho no sentido de aumentar a participação entre Conselheiros e funcionários do Conselho em eventos, interagindo de uma forma mais completa com esse público externo. Eu, por exemplo, já é a terceira oportunidade de trabalhar com o Dr. Marciano. Uma delas através do Instituto de Estudos Fiscais, onde realizamos um evento conjunto na SEF; outra hoje; e uma terceira, através de uma participação em um outro estudo, também com a presença do Dr. Marco Aurélio Greco. Acredito eu que esse tipo de participação, de discussão, tem com certeza um caminho, que é o aprimoramento das relações entre o Conselho e seu público. Com isso nós estamos procurando abrir esses canais de comunicação, estamos dentro daqueles projetos de comunicação, alinhando novos meios de consultas, de acesso dos contribuintes aos dados do Conselho de Contribuintes, para que se faça valer a finalidade da informática, que é poder trabalhar menos e obter o maior número de informações possíveis.

Também dentro dessa mesma linha, uma matéria tratada ontem pelo Secretário, seriam as “metas para tramitação de processos”. Entendemos hoje que o Conselho já tem no contencioso, de uma maneira geral, um tempo bastante curto de tramitação. Ainda temos alguns “gargalos” que, às vezes, elevam um pouquinho esse tempo. Mas dentro daquela meta traçada com o Secretário, esses “gargalos”, estão sendo buscados tratamentos específicos para eles no nosso propósito de redução.

Isso é interessante, uma questão que acontece hoje, a forma de se ver as coisas forma do público, do usuário enxergar é um pouco diferente. Até um tempo não muito distante, nós tínhamos situações em que a alegria do contribuinte, do advogado, era que o processo permanecesse no Conselho por vários anos. Então, quando em 2001 ou 2002, ainda se julgava um processo com distanciamento muito grande, o sentimento que havia era de satisfação. Hoje essa premissa não é mais verdadeira. Nós temos situações em que o próprio advogado se dirige ao Conselho pedindo para que se adiante o julgamento.

Quando nós estamos trabalhando hoje com empresas sérias, mas que tem conflito tributário, evidentemente que ela precisa de uma resposta até o encerramento do balanço, por exemplo, para tomar uma decisão sobre o que fazer com aquele crédito tributário. Eu limpo? Retiro do balanço quitando? Eu faço provisão? Jogo essa provisão no balanço? Então, tudo isso hoje é uma mecânica nova e essas empresas, que são empresas de capital aberto, têm essa necessidade de provimento rápido em relação a isso. E não é tão raro assim um advogado hoje, pedir à Casa que agilize o seu julgamento. Isso nós temos procurado fazer o máximo possível.

Um novo relacionamento também com a AGE – Advocacia Geral do Estado. A Advocacia também hoje com o foco um pouco mais voltado para a qualidade do trabalho. Não é raro também, para quem acompanha os nossos trabalhos hoje, vemos os procuradores pedindo para que o trabalho retorne à base, para que receba uma nova análise, para que as dúvidas não permaneçam no processo. A verdade deve ser buscada. Temos um procurador, por exemplo, muito ativo que sempre fala: “Eu quero o último centavo desse PTA, mas eu quero o último centavo que for devido e que eu tenha certeza que ele pertença ao Estado. Se não tenho essa certeza vamos voltar o trabalho, vamos buscar novas informações para que isto fique bastante claro”. Então, essa nova relação com a Advocacia, provoca também algumas mudanças de comportamento do Conselho.

Uma outra linha estaria dentro do Controle de Legalidade. Nós temos hoje na AGE um controle de legalidade mais eficaz, mais verdadeiro do ponto de vista de analisar com mais profundidade, até mesmo porque aqui em Belo Horizonte ele é feito até por um colega, ex-fiscal, onde tem um conhecimento mais profundo da matéria e a ele não interessa mais o trabalho passar no Conselho de Contribuintes. O trabalho tem que ser aprovado no Conselho, mas tem que ser aprovado também pelo Controle de Legalidade e não rara às vezes, o Controle de Legalidade devolve o trabalho para uma re-análise. Então, essas situações conduzem a um aperfeiçoamento do Conselho através de um julgamento com mais cuidado, com maior análise, com maior profundidade.

Uma nova relação também surge com o Poder Judiciário. Nós temos hoje no Estado, de uma maneira geral, uma relação do judiciário entre Estado e particular, através de um ponto principal depois de se firmar o novo texto constitucional. É o acesso ao judiciário. Antes havia uma certa resistência ou dificuldade do contribuinte buscar aquilo que enxerga como direito seu. Hoje esse acesso está facilitado e a relação do judiciário numa causa entre Estado e particular, é hoje amplamente favorável ao particular. Qualquer dúvida com certeza o particular será beneficiado nessa decisão judicial.

Com isso nós enxergamos aquilo que, às vezes, o público não conhece e principalmente o público interno, que é o número de medidas judiciais que recebemos diariamente, por semana, envolvendo tramitação do processo. E é por isso que nós temos que ser hoje mais cuidadosos, mais diligentes no julgamento.

A nossa relação hoje com o Poder Judiciário, eu gosto de falar com a minha equipe, ela está tão boa que das quatro Varas de Fazenda de Feitos Tributários, três Oficiais de Justiça quando me procuram com as liminares deferidas, eles já vão direto para a sala do cafezinho. Já se tornaram clientes. Eles chegam e procuram logo a Valéria, deixam o papel com ela e vão tomar o café, não importam se eu estou ou não. Depois resolvem se fazem a citação ou não. Já se tornaram íntimos porque a presença deles, principalmente nesse período do Depósito Recursal, foi quase que diária dentro do Conselho. Isso o público não conhece e há a necessidade que ele conheça essas ações, para que tenha uma noção clara dos procedimentos que são tomados hoje dentro do CC/MG, e que, às vezes, evidentemente, pode desagradar aqueles que não sabem dos motivos que levaram a isso.

Esses dias, por exemplo, nós tivemos um pedido de adiamento de julgamento da Câmara Especial e eu ponderei com a advogada que não via nenhum motivo para esse adiamento. Expliquei que em nada poderia ser favorável ao contribuinte aquele adiamento, e indeferi o pedido e julgamos o processo. Ela aparentemente concordou, mas a sua equipe de trabalho não concordou. E aviaram, então, um mandado de segurança que foi deferido, anulado o julgamento e fui citado para nova apreciação do processo. Dentro desse novo perfil com a AGE, entendi que não havia motivo nenhum para prosseguir recursando contra essa decisão judicial, que é uma questão que nós temos discutido muito hoje com a AGE. Ao que vai dar, o que vai ganhar a Fazenda prosseguindo estes recursos? Numa situação destas apenas estender a tramitação destes processos, por exemplo, às vezes, até o STJ e que daqui a cinco ou seis anos ainda não tenhamos uma definição em relação a este julgamento. Cumprindo esta decisão liminar, com certeza o atraso com relação a isso será de apenas 40 dias. A AGE concordou, nós já fizemos um pedido oficial de desistência do recurso e já está pautado este processo, possivelmente para o final de outubro.

Então, essa nova relação entre a AGE, CC/MG e Judiciário, ela é, na verdade, uma necessidade. Nós temos situações no Conselho que foram conduzidas com o rigor na questão recursal, e hoje tramitam no STJ situações em que não está decidido o contencioso. Recebemos recentemente, essa semana, uma ação de 2004, que já está em execução desde 2004 e o judiciário decidiu que ela deve voltar ao Contencioso Administrativo. Então, essa nova observação a essa ação, a esse feito do Judiciário, nós temos conduzido junto a AGE, no sentido de reduzir esse tempo perdido com recursos que, às vezes, sabe-se claramente que não levarão a lugar algum.

Com isso nós estamos buscando maior Instrução Processual, nesse caso, chateamos os colegas com os retornos, exigindo que se cumpra fielmente aquilo que está na legislação. Fundamentação das decisões, principalmente da nossa parte. Não é mais possível hoje, aprovar um trabalho sem que ele tenha uma fundamentação digna de chegar à AGE e receber a aprovação no Controle de Legalidade. Evidentemente que isso pode trazer algum transtorno quanto ao resultado do julgamento. E o que buscamos com isso? Eficácia do lançamento na fase de execução. Está muito claro hoje, tanto para o CC/MG, quanto para a AGE, que não há possibilidade de se levar casos para o judiciário sabidamente perdidos, exceto aqueles em que há uma política fiscal clara, definida, no sentido de enfrentar tais casos até o final. Por erros, por falta de atendimento a um ou outro pedido do contribuinte, não é possível que se conduza mais. Essa é a nossa proposta, que nós temos buscado insistentemente, nesses últimos 15 meses, conduzindo o CC/MG.

Qual o papel do Conselho? O Conselho tem dois papéis bastante distintos. Um deles, pouquíssimo divulgado, não está nem aí na tela (Power Point), que é a

“representação ao Secretário sobre matéria de interesse da Administração Tributária e aprovação de estudos e pareceres sobre questões tributárias, indicando medidas para o aperfeiçoamento da Legislação Tributária e dos serviços de fiscalização”. Isso nós temos também tentado fazê-lo na medida do possível. Temos, através de aprovação do Conselho Pleno, matérias que encaminhamos ao secretário, propostas de alteração de redação. Aquelas matérias que reiteradamente têm chegado aqui ao CC/MG com uma resistência, uma dificuldade muito grande de aprovação, evidentemente que precisa de um tratamento.

Recentemente foi publicada uma alteração à resolução, se não me engano a nº 3.111/2000, que permite o trânsito desacobertado de mercadorias decorrentes de sinistro por acidente de trânsito. Essa proposta saiu do CC/MG porque estava muito difícil decidir sobre essas questões, quando o contribuinte já estava no prejuízo extremamente grande em virtude do acidente com o veículo, e ainda assim penalizado com autuações. Enxergávamos no Conselho, praticamente uma inviabilidade desse processo no judiciário e fizemos essa proposta ao Secretário. Ela foi aprovada e está publicada. Temos outras e vamos prosseguir nesse trabalho.

O outro papel é o chamado “papel de revisão”. É o segundo papel do Conselho e, dentro desse, eu separei então, rapidamente (o tempo já não está ficando muito bom), três pontos dentro da revisão. A revisão em si, o papel social dessa revisão e o instrumento de redução de litígios como uma das finalidades dos papéis do Conselho.

Na Revisão do Lançamento, a busca dentro daquilo que nós já mencionamos: estudo dos autos, análise das provas, perícia, diligências e despachos, sempre que necessários. Aquele público externo clama muito por perícia dentro do processo administrativo. Nós temos trabalhado menos com perícia e mais com diligências e com interlocutórios. Isso porque nos parece, quando conversamos lá no Conselho, que o resultado, por exemplo, de um despacho interlocutório, é mais eficiente para o julgamento do que a perícia. A perícia vai se limitar à resposta do que foi perguntado, ao quesito. No interlocutório pode-se esclarecer o todo, o conjunto, aquilo que o contribuinte entender que lhe garante a sustentação da sua licitude. Então, é mais amplo o interlocutório do que a própria perícia. A não ser que a perícia tenha 100 (cem) quesitos, que não vai dar em nada, as respostas serão quase que fúteis e sem produtividade para se entender aquilo na fase de julgamento.

Dentro do papel social nós destacamos uma questão importante que é a intervenção direta. Essa intervenção direta, embora reconhecemos absolutamente a necessidade de advogado, a legislação permitiu que se faça a intervenção direta. Isso permite a chegada no Conselho de processos sem a contratação de advogados, evidentemente para aqueles que estão aí no interior de Minas, que às vezes, não tem sequer profissionais competentes a sua porta para serem contratados ou mesmo não dispõem de recursos. Então, isso facilitou o acesso ao Conselho, acesso à impugnação e esse processo recebe o mesmo tratamento, como se com advogado fosse.

Como? Por esse segundo item, “Revisão do Lançamento versus Análise da Impugnação”. Num tempo anterior se julgava a impugnação. Isso significa que até o ano de 2000, apenas aquilo que estivesse na impugnação seria analisado e evidentemente, que aí sim, a intervenção direta não seria suficiente porque careceria de conhecimento técnico para discussão. Hoje não, como a revisão é do lançamento, se nós chegássemos a uma situação extrema, em que o contribuinte escrevesse apenas na impugnação “não devo”, o processo seria analisado pelo Conselho da primeira a última peça, independentemente do que tenha alegado o contribuinte. É assim que estamos trabalhando em atendimento a essa nova linha de raciocínio, de revisar o lançamento e não a impugnação. E esse papel social se mostra exatamente dentro disso. O ganho para os contribuintes pequenos, com certeza, é significativo.

O outro papel que aparece para o Conselho é a redução de litígios, e esse papel na verdade, ele traz então, a efetividade do trabalho do CC/MG. Nós fizemos para responder essa questão, um estudo, uma pesquisa rápida, mas verdadeira, com dados que são admitidos como corretos. Procuramos num período “X”, que equivale há uns seis meses, definir o que aconteceu com os processos do Conselho. Nós chegamos então a seguinte conclusão: numa base 100 (cem), aproximadamente 17% (dezessete por cento) desses processos foram julgados improcedentes e 51% (cinquenta e um por cento) procedentes os



lançamentos, favorável ao Estado. Uma outra parcela de 31% (trinta e um por cento), foram julgados parcialmente procedentes, em que a decisão foi favorável de certa forma aos dois, no sentido de uma redução, mas também de manutenção de alguma parcela. Dentro dessa linha de ação, nós tivemos, nesse instante, dentro da análise de redução de litígios, 17% (dezesete por cento) de eficiência ao reduzir o litígio nessa fase administrativa.

Buscamos ainda verificar a fase seguinte, utilizando essa mesma base de informação. Considerando os mesmos processos julgados nesse período "X", que formam um conjunto de seis meses, o que aconteceu com esse processo nessa fase seguinte. A conclusão é essa: dos processos que foram aprovados os lançamentos no Conselho, mantidas as autuações no todo ou em parte, 38% (trinta e oito por cento) foram liquidados ou parcelados na fase seguinte (não foram para a AGE) e 61% (sessenta e um por cento) seguiram para a AGE.

No todo, consolidando este resultado, nós teríamos então que na fase administrativa dessa base de 100 (cem), que representa todos os processos julgados nesse período "X" de seis meses, 56% (cinquenta e seis por cento) desses processos tiveram seu litígio encerrado na fase administrativa, quer por improcedência, quer por ter aceitado a decisão do Conselho e liquidado o crédito tributário. Quarenta e três por cento (43%) ainda permanecem de forma litigiosa e, dentro desses 43% (quarenta e três por cento), nós destacaríamos uma parcela em que ainda não teve uma decisão do contribuinte de liquidar, de assumir o débito. E uma outra parcela de situações que evidentemente vão ao judiciário e chegarão naturalmente ao STJ ou ao STF, dependendo do caso. Esse caso não se soluciona administrativamente. Um exemplo, as situações de decadência, onde necessariamente todos os contribuintes vão levar essa matéria até ao STJ, porque ela não se encontra pacificada. E o Estado tem, na minha opinião, apenas 50% (cinquenta por cento) de chances no judiciário, a mesma chance do contribuinte hoje. E matérias que chegarão também ao judiciário, como o caso da Súmula 166, discutida ontem, e que, evidentemente o contribuinte não faz a quitação.

Nós temos ainda um segundo passo desse trabalho, que é acompanhar essa outra parcela de 43% (quarenta e três por cento), dentro dessa pesquisa que estamos fazendo, para saber o que aconteceu com ela nessa fase final. Esses julgamentos foram aprovados pelo judiciário (significa que o Conselho aprovou de forma correta), ou não foram aprovados (então, não agimos bem ou a política tributária não permitiu). Aí caberia ao Conselho utilizar aquele outro ponto para solicitar a análise dessas questões que o Conselho julgou segundo a Legislação Mineira e que não obteve sucesso no judiciário.

Essa é a nossa proposta, com a qual nós temos conduzido o Conselho e que estamos buscando, com o apoio do Secretário e inclusive com o apoio do Dr. Pedro Meneguetti, que tem sido interlocutor constante nas questões em que eu preciso, que o Conselho precisa na parte de administração, funcionários, etc. Temos sempre contato e não haverá de faltá-lo. Muito obrigado a todos.

## **5 - O CONSELHO DE CONTRIBUINTES NA CONCEPÇÃO DO PÚBLICO EXTERNO**

**Marciano Seabra de Godoi**

Professor de Direito Tributário e Advogado Tributarista

Muito obrigado Dr. Pedro Meneguetti. Agradeço, desde logo, o convite que me foi feito pelo Conselho de Contribuintes e pelo Dr. Roberto Nogueira Lima. Como ele mesmo disse, nós já vínhamos participando de alguns eventos no Instituto de Estudos Fiscais e é muito saudável essa participação conjunta em eventos como esse.

Sobre meu tema, eu conversava com o Dr. Roberto a esse. Não é um tema muito usual para um advogado tributarista comentar, já que é exatamente a avaliação do Conselho de Contribuintes, do seu papel atual na perspectiva do público externo.

Para fazer essa palestra procurei conversar com advogados e com empresários, inclusive, com a Comissão de Direito Tributário da OAB para que essa minha palestra não fosse simplesmente reflexo das minhas opiniões, das minhas reflexões pessoais e sim tivesse o respaldo, digamos assim, do meio, do público externo, de uma maneira mais efetiva.

Então, o que eu vou trazer aqui reflete também a posição desses atores que compõem o chamado público externo e me parece salutar a própria iniciativa de se fazer um seminário como esse.

Já é o terceiro ano que esse seminário ocorre envolvendo advogados, procuradores de Fazenda, envolvendo professores, autoridades da administração tributária e colocando inclusive essa palestra de hoje desse painel, sobre a avaliação do Conselho de Contribuintes. Isso por si só já é um sinal positivo.

O público externo vê essa realidade com muito bons olhos, essa porosidade da Administração Pública Tributária do CC/MG com a sociedade civil, com os advogados, com os contribuintes.

Então, só de haver esse espaço parece-me um ponto muito positivo.

Bom, antes de abordar os pontos que eu considero positivos do CC/MG hoje, e os pontos que eu considero que requerem melhoria no que diz respeito a essa relação Fisco – Contribuinte, é necessário dizer o que se espera, o que a sociedade civil espera do CC/MG, ou uma formulação mais geral, o que a sociedade civil espera da Administração Tributária como um todo?

Respondendo essa pergunta, logicamente, podemos dizer que o CC/MG atende melhor ou pior aqui ou ali. E quanto a isso, quanto a essa visão, o que se espera da Administração Tributária, hoje em dia podemos colocar em três idéias de expectativa. A idéia da transparência; a idéia da eficiência da administração e a idéia de um diálogo efetivo, de um diálogo genuíno entre o Fisco e o contribuinte.

Dentre esses três eixos, eu acho que a sociedade civil espera isso. Antes de falar desses três eixos, é importante dizer o seguinte: essa concepção jogou por terra outras duas concepções antigas. Eu vou falar um pouco sobre essas duas concepções antigas e vocês vão ter uma idéia clara da situação atual.

A primeira concepção antiga e em minha opinião, completamente superada, é aquela velha opinião de advogados já ultrapassados: a de que o Fisco é o inimigo; o Fisco é um destruidor de direitos e o Fisco retém e retira patrimônio das pessoas e, portanto, destrói direitos e deve ser combatido com todas as armas.

Enfim, isso tem efeito no sentido de se pensar, a priori, que todas as leis são inconstitucionais, ilegais, enfim, que tudo que o Fisco faz, tem uma presunção de ilegalidade e isso se reflete em diversas questões.

Hoje em dia, efetivamente, a sociedade civil já se conscientizou que diversos direitos básicos da cidadania e das pessoas, como: educação, saúde, segurança pública, custam dinheiro e esse dinheiro não vem de outro lugar a não ser da arrecadação dos tributos.

Então, o Fisco tem esse papel, efetivamente, de fornecer recursos para uma série de direitos. Não é correto ver o Fisco, efetivamente, nessa imagem, satanizada, de um destruidor de direitos.

Por outro lado, há também uma posição muito negativa e que ainda tem algum resquício aqui e ali, que é a posição inversa: a de que o contribuinte, por definição, é um sujeito enrolador, que vai contar alguma estória, que vai inventar alguma coisa. Se ele pede perícia é para poder tumultuar; se alega alguma questão formal, algum vício formal no lançamento, também está querendo encontrar, enfim, “chifre em cabeça de cavalo”.

Enfim, há uma presunção de que o contribuinte que está ali para defender do que ele fez, também já está errado e, efetivamente, essa situação que é contrária, antípoda a essa situação anterior, também é muito ruim.

Às vezes se diz expressamente ou implicitamente uma coisa que deve ser levada em conta: de que o interesse público está na arrecadação e o interesse particular, pessoal, às vezes até menor está no contribuinte manter, no seu patrimônio, o valor do tributo.

Essa é uma concepção completamente equivocada. Não necessariamente o interesse público é a maximização da arrecadação. Muitas vezes o interesse público também é composto por segurança jurídica, é composto por legalidade, enfim, por previsibilidade.

Então, a idéia de que o contribuinte descumpriu a lei e precisa ser punido deve ser a conclusão de um processo regular, contraditório, feito tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial e não a premissa de um julgamento.

Então, em minha opinião, a busca da superação dessas duas concepções é que deve ocorrer hoje tanto de uma, quanto de outra parte. A primeira deve ser superada por parte dos advogados, por parte do público externo e a segunda também deve ser superada por parte do Fisco.

Então, analisando os aspectos concretos e atuais da atuação do CC/MG, à luz do paradigma de transparência, de eficiência e de um diálogo genuíno, efetivo, verdadeiro entre contribuintes e Fisco.

No que diz respeito às idéias e transparências e eficiência, eu creio que a situação atual do CC/MG é muito boa, muito satisfatória e aponto aspectos que denotam essa transparência e essa eficiência: a) as sessões públicas, a indicação de Conselheiro feita mediante regras, muito claras, razoáveis; b) os Conselheiros servidores públicos terem dedicação exclusiva para desenvolver a atividade do CC/MG, o que aumenta a eficiência do órgão; c) há regras claras e eficazes sobre quando há impedimento de um ou outro Conselheiro, que dá também muita transparência para o procedimento como um todo; d) há um tempo razoável de tramitação dos processos, inclusive com definição de prazos para formalização do acórdão depois que o julgamento termina. Enfim, nesse aspecto de transparência e eficiência, creio que a situação atual é muito boa.

Agora, há itens que chamo à reflexão, itens que poderiam melhorar.

No item, por exemplo, de eficiência, creio que a ferramenta de informática para os contribuintes pesquisar os acórdãos e fazerem os Recursos de Revista e outros, pode merecer alguma melhoria.

Fiz uma pesquisa e uma comparação do CC/MG com Conselhos de outros Estados. Não que o Estado de Minas Gerais esteja nos últimos lugares. Não, o CC/MG está até numa situação razoável, mas é possível fazer uma melhoria, como por exemplo: que o próprio contribuinte, o próprio usuário do sistema possa definir palavras chaves no sistema atual. No sistema de pesquisa atual já há palavras chaves definidas e eu só posso pesquisar por essas palavras chaves.

Há outra questão, já mais substantiva. Alguns advogados me disseram isso. Na OAB foi muito colocado e incomoda um pouco os advogados. Pode até ser uma questão psicológica.

Refiro-me à posição física dentro do julgamento dos Procuradores da Fazenda. O Procurador da Fazenda fica ao lado do Presidente da Câmara. Certamente isso não necessariamente vai influenciar alguma coisa, mas do ponto de vista simbólico, do ponto de vista psicológico, enfim, isso influi.

É muito importante diferenciar o Fisco que lança e constitui o crédito tributário, o Fisco que formula a política fiscal (a política tributária), de um outro órgão, paritário, o Fisco julgador, o Fisco judicante, que é o CC/MG.

O grau de imparcialidade que se exige do CC/MG é muito maior do que o grau de imparcialidade que se exige do fiscal que está na linha de frente ou de um Secretário de Fazenda ou um Subsecretário de Fazenda que está também na condução da política tributária.

Então, me parece que pode ser objeto de reflexão essa estrutura em que o advogado se vê num local e, obviamente, psicologicamente, a gente sempre relaciona este local como local de prestígio, ainda que seja local físico e a Procuradoria do Estado numa situação de, pelo menos para quem, vamos supor se chegar um estrangeiro e vê a situação, ele vai pensar: “poxa, aquela outra parte...” Enfim, há um descasamento entre as duas situações, essa é uma reflexão que eu faço e também ocorre comigo.

Já ocorreu do procurador, às vezes, considerar num determinado recurso, que o contribuinte tem razão. Um recurso que o contribuinte fez, deve ser provido. O procurador da tribuna defende que o recurso deve ser provido e mesmo assim o CC/MG julga que o lançamento tributário deve ser mantido, que o recurso não deve ser provido, não obstante o Procurador da Fazenda postular pelo seu provimento, em função do controle de legalidade que ele mesmo fez.

Então, acho que nesses casos deve-se refletir se esse é o melhor caminho, se não seria mais razoável que: uma vez o procurador se manifestasse pelo provimento do recurso do contribuinte, o Conselho devesse acatar. Mas, se assim não for, que pelo menos se estabelecesse uma regra de que isso deveria constar obrigatoriamente da Ata. Isso porque, depois, quando o contribuinte for ao judiciário, é importante que ele diga ao juiz: “olha Excelência, os meus documentos são tão bons, são tão fortes que o próprio procurador do Fisco concordou comigo no Conselho de Contribuintes”.

Mas para o contribuinte dizer isso em juízo, é preciso que esteja consignado na Ata. E nesses casos, pelo menos se faça consignar na Ata essa posição da própria Procuradoria do Estado.

Agora, quanto ao aspecto mais importante: do diálogo genuíno, do diálogo verdadeiro entre o contribuinte e o Fisco nesse Fórum, que é o Conselho de Contribuintes, penso que há pontos positivos e pontos que requerem reflexão para uma possível melhoria.

Dentro dos pontos positivos, e aí fazemos uma comparação com os tribunais. No Conselho de Contribuintes, o advogado ali comparece para defender o seu ponto de vista, tem muito mais liberdade para fazer apartes, para poder esclarecer questões de fato. Os Conselheiros têm um tratamento excelente com os advogados e os ouvem.

Então, no aspecto, por exemplo, de fazer um aparte, de pedir a palavra para esclarecer alguma situação, há realmente um diálogo efetivo entre ambas as partes e muito mais do que ocorre nos tribunais, em que o advogado tem aqueles quinze minutos e depois disso somente terá o tempo para esclarecer uma questão de fato, mas mesmo assim, quando se pede a palavra, os Desembargadores ou Ministros já têm aquela predisposição de achar que não se vai esclarecer uma questão de fato, vai tumultuar, etc., ocorrendo uma tensão para que você não fale mais nada. Já no Conselho, isso não ocorre e é muito interessante.

Pontos que eu considero e que devemos refletir sobre eles, para possíveis melhorias:

No julgamento de um recurso, um Recurso de Revista ou um Recurso de Revisão, naturalmente o recorrente fala primeiro e o recorrido fala depois. Agora, na sustentação oral de uma impugnação, em que hoje a regra é que o advogado do contribuinte fale primeiro e depois a Fazenda, do ponto de vista lógico seria bem razoável inverter isso, já que o lançamento tributário é uma espécie de acusação, não necessariamente acusação penal de sanções graves, mas é afirmação de que o contribuinte descumpriu tais e tais preceitos.

Logo, do ponto de vista lógico de argumentação, seria mais razoável que o contribuinte pudesse falar depois. O que acontece hoje é que o contribuinte faz a sua sustentação e a Procuradoria tem a palavra final. É claro que pode haver aparte e que o advogado pode pedir depois a palavra, mas acho que do ponto de vista até de lógica argumentativa, nós

poderíamos inverter isso, mantendo quando fosse recurso, o recorrente falando primeiro e o recorrido depois, mas no julgamento da impugnação seria mais justo que realmente o contribuinte pudesse falar depois. Isso, necessariamente, não iria mudar o resultado, mas haveria um grau de justiça formal maior.

Em segundo lugar, num aspecto bem objetivo, e acho que quanto a esse não há dúvida de que realmente houve certo retrocesso.

O valor que pauta o rito sumário aumentou muito. Nós tínhamos entre 2000 e 2004, 40.000 UFIR, de 2004 a 2006, 100.000 UFIR e a partir de 2006, 600.000 UFEMG, que é mais ou menos o que era a UFIR. Esse é um valor muito alto efetivamente.

É claro que deve haver o rito sumário para alguns tipos de processos, porque dependendo da questão discutida, não é nem relevante o valor, acho que está certo. Haver realmente um valor para nortear a instituição de um processo sumário e o processo real, também está correto.

Porém, 600.000 UFEMG deve chegar a R\$ 1.000.000,00 (Hum milhão de reais), então, pela estatística, tenho a impressão que 80% dos lançamentos ou até mais, não superem esse valor.

Então, na verdade, o processo padrão no CC/MG, é o processo sumário. Isso merece uma reflexão para, eventualmente, avaliar a possibilidade de reduzir esse limite.

Outra questão, da perícia, que foi dito aqui também, é realmente uma reclamação muito forte entre advogados. Se realmente o despacho interlocutório suprir a perícia ou até a superar, acho que não há problema algum. Também se a perícia é indeferida, mas é tomado algum tipo de medida alternativa que vá levar aos mesmos resultados eu não tenho nenhuma restrição a opor.

O problema é quando nem a perícia é deferida e nem o interlocutório é dado. Nesse caso, efetivamente, há restrição de um diálogo efetivo, de um diálogo genuíno entre a administração e o contribuinte.

Também é mencionado que nos Recursos de Revista há uma exigência muito restritiva de se exigir uma identidade total entre o caso julgado e o caso paradigma, quando na verdade o mais interessante seria que não se fosse tão rigoroso nessa exigência de identidade total entre os casos, até para haver uma uniformização melhor na jurisprudência do CC/MG e que uma mera similitude global pudesse levar a admissibilidade do recurso.

Não estou dizendo que esses pontos trazidos apontem a inexistência de um diálogo efetivo entre o contribuinte e o Fisco. Estou dizendo que esses pontos devem ser vistos como fator de melhoria, para que esse diálogo possa ser ainda melhor.

Há um aspecto que me chama muito a atenção e sobre o qual já venho estudando e até tenho artigos publicados.

É a regra que existe atualmente na Lei 6763/75 e na CLTA no sentido de que não se inclui na competência dos órgãos julgadores do CC/MG a negativa de aplicação de Ato Normativo.

Parece-me que negar ao Conselho de Contribuintes o direito de afastar uma lei aprovada pelo parcelamento, pela Assembléia Legislativa é correto. A maioria dos advogados não pensa como eu e entendem que o Conselho de Contribuintes teria a possibilidade de declarar inconstitucional uma lei não aplicável. No entanto, nesse ponto, concordo com a formulação de diversas leis do âmbito federal e também daqui.

Penso que se a Assembléia Legislativa de Minas gerais faz uma lei, o Conselho deve aplicá-la, descabendo a este órgão afastá-la como inconstitucional ou não aplicá-la.

Porém, se estendermos isso pra qualquer ato normativo, aí a situação fica realmente insustentável, porque o papel do Subsecretário de Estado da Fazenda é formular a política econômica. Ele tem um compromisso direto com o governador, com o Poder Executivo e não tem um grau de imparcialidade tão grande. Então, cabe a ele fazer resoluções e portarias. Ele tem que fazer atos normativos, pautando os fiscais, pautando o Fisco lançador.

Na medida em que digo não competir ao Conselho de Contribuintes nem mesmo refletir ou interpretar qualquer ato normativo, o que o Subsecretário, o que alguma autoridade, alta autoridade da administração disse em um dia, no outro dia está valendo no

Conselho de Contribuintes e órgão não pode, eventualmente, se pronunciar sobre esta situação.

Então, parece-me que a regra deveria ser restrita aos atos legais, aos atos feitos efetivamente pelos representantes dos próprios contribuintes, enfim, dos cidadãos. E quanto a isso então, não tenho nada a me opor.

Agora, dizer que o Conselho de Contribuintes não pode eventualmente dizer assim: “Bom, essa resolução realmente está dizendo isso, mas a Lei Estadual diz outra coisa, o RICMS diz outra coisa”, parece-me que seria restringir demais o papel do Conselho de Contribuintes. E aí, não haveria uma diferenciação clara entre o Fisco lançador, o Fisco formulador da política fiscal e o Fisco julgador paritário, órgão, digamos assim, judicante e isso em alguns casos leva a algumas situações em que o Conselho deixe de ter alguma coerência.

Vejo o seguinte, colocando-me, por exemplo, na posição de um alto funcionário do Fisco, responsável pela política fiscal. Neste caso, o foco pode ser eventualmente, a arrecadação mesmo. No contexto, na conjuntura daquele ano, vou focar, vou maximizar a arrecadação, mas o Conselho não pode ter essa idéia porque o papel dele é interpretar as regras postas.

Dou dois exemplos. Não necessariamente que esses exemplos tenham gerado decisões contraditórias, mas há possibilidade de gerar.

No caso, por exemplo, da importação indireta.

Analisando a Instrução Normativa que foi feita em 2001, vejo uma possibilidade clara de uma grande incoerência. Se o importador é um estabelecimento mineiro e esse estabelecimento já manda, ou desembaraça aqui a mercadoria e já remete a mercadoria direto para São Paulo, pela Instrução Normativa posso dizer: O importador é mineiro, faça o lançamento para Minas Gerais.

Mas há outros incisos que dizem: se a mercadoria chegar a Minas Gerais ou quando for desembaraçada em São Paulo e tiver algum lacre ou algum tipo de indicação que esteja vindo para Minas Gerais, o imposto é para Minas Gerais. Ou seja, há ali uma clara possibilidade, eu não estou dizendo que o Conselho tenha feito isso, não estou entrando nesse mérito, mas se o Conselho tiver que seguir cegamente todas as instruções, ele pode chegar a situações extremamente incoerentes. Que ele não use dois critérios e duas medidas.

Isso é alguma coisa até normal de acontecer por parte de quem está com as rédeas da administração tributária: o Secretário da Fazenda, o Subsecretário, do Superintendente, mas os Conselheiros do Conselho de Contribuintes devem ter uma visão mais imparcial da Administração Tributária.

Também considero que seria positivo o Conselho ser mais aberto a, eventualmente, incorporar decisões, incorporar a jurisprudência dos tribunais, ainda que não em todos os casos.

Lembro uma ocasião em que estava defendendo da Tribuna do Conselho e falei sobre decadência e que o STJ já haveria definido. O Dr. Roberto com muita segurança disse: O advogado está defendendo isso, mas o STJ ainda não pacificou essa matéria.

Na verdade, o STJ ainda não pacificou quase nada. O STJ pacifica a coisa num dia e no outro dia volta atrás. Mas em algumas situações é possível realmente constatar certa consolidação. Dou o exemplo das notas inidôneas, acho que foi tema do dia anterior.

Se o contribuinte demonstra ao órgão judiciário que ele pagou, que a mercadoria entrou que pagou a transferência bancária ou apresenta o cheque, que não houve fraude alguma, vai ganhar no poder judiciário.

No Conselho de Contribuintes, ao que me consta, ainda há a visão formal de que se aquela empresa for declarada inidônea, não há mais discussão.

Como sugestão final, faço, portanto, várias sugestões para que isso melhore, e eu prestei atenção na palestra do Dr. Roberto.

Ele falou da relação do Conselho de Contribuintes com o Judiciário e realmente ele abordou um aspecto muito importante que é a abertura do Conselho de Contribuintes. Não só para cumprir as decisões judiciais de uma maneira ágil, como até facilitar esse

cumprimento e também atuar junto a Procuradoria do Estado para poder, eventualmente, decidir: não recorrer ou continuar recorrendo em certos casos.

Acho que esta postura é realmente muito importante e quanto a ela não tenho dúvida alguma de que o Estado de Minas Gerais está na vanguarda em comparação com outros Estados neste aspecto.

A sugestão que tenho é de outra natureza.

Incomoda-me muito ter que discutir com um juiz de Vara de Fazenda Pública ou com Desembargador do Tribunal de Justiça a respeito, por exemplo, dos meandros da legislação de substituição tributária num determinado setor.

Discutir com um Desembargador do Tribunal de Justiça como foi alterado nos últimos meses, ou nos últimos anos, a legislação de ST de cimento ou discutir com ele as alterações recentes da legislação de combustíveis, é muito difícil.

E percebo que eles até desconfiam um pouco.

O advogado chega dizendo uma série de coisas que, fatalmente, ele não vai entender, porque nós advogados, e vocês mesmos Conselheiros, tanto servidores quanto de órgãos dos contribuintes, temos dificuldades para entender.

Às vezes chega um cliente no escritório, começa a falar, aí você se espanta: nossa! E manda descer aí o regulamento, o Anexo 20, Anexo isso, etc.

Então, sugiro, a bem realmente, não dos contribuintes, a bem do próprio diálogo efetivo, para que esse diálogo possa continuar no judiciário, porque muitas vezes percebo que Dr. Roberto colocou uma questão interessante:

Quanto aos casos que não terminam no Conselho de Contribuintes e seguem para o judiciário. Qual o destino deles?

Dessa forma, Dr. Roberto, penso que o contribuinte, às vezes ganha sem merecer, porque o juiz não entendeu ou porque é bonito o argumento do contribuinte e, às vezes, o contribuinte perde porque o juiz tem medo de decidir contra o Fisco ou porque ele acha que está muito estranho ou que ele não entende, e na dúvida ele fala: "Bom, na dúvida, eu fico, entre aspas, com o "interesse público"".

Logo, acho que a situação atual é um pouco de loteria, ou seja, chego para um juiz de Fazenda Pública, chego para o Desembargador que julga processo de família, processo de sucessões, que julga, enfim, 35 assuntos e no âmbito tributário, poxa, ele sabe ali o CTN e a Constituição! E você vem com uma questão de ICMS do Anexo tal, que teve modificações em 1990, 1995, em 2000, tem 40 Convênios.

Então, sugiro é que o Conselho junto com outros órgãos, FIEMG, por exemplo, o próprio Instituto de Estudos Fiscais ou outros Institutos, façam fóruns com juízes de Varas da Fazenda Pública, eventualmente com Assessores de Desembargadores, com quem quiser participar sobre as questões do Direito Tributário de Minas Gerais, sobre as questões de ICMS, sobre as questões dos Anexos, sobre as questões de ST. Isto porque sinto que quando a questão vai para o judiciário tudo pode acontecer e, às vezes, decisões sem muita fundamentação são feitas.

Penso que isso não é interessante, nem para o contribuinte que, às vezes, até ganha, mas percebe que não foi uma apreciação com conhecimento de causa, nem para o próprio Fisco.

Finalizo com essa sugestão. Com essas análises espero que os pontos levantados possam contribuir para aperfeiçoamentos no futuro.

Obrigado a todos.

## **6 - OS LIMITES PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO APÓS A INSTAURAÇÃO DO CONTECIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

---

**Werther Botelho Spagnol**

Professor de Direito Tributário e Advogado Tributarista

Agradeço as palavras e gostaria inicialmente de cumprimentar os membros da mesa e fazer um agradecimento, de público, pelo honroso convite, cumprimentando todos os presentes e fazendo uma advertência inicial que se trata de uma platéia extremamente qualificada.

Não tenho pretensão, neste curto espaço de tempo que me foi reservado, de efetivamente proferir uma palestra, mas muito mais uma troca de idéias e levantar alguns pontos que me pareçam interessantes e merecedores de consideração e reflexão.

Entendo que o objetivo de um seminário é despertar idéias, fazer com que algumas considerações, que sempre são feitas de forma pontual e, às vezes, descompromissadas, no exercício da atividade profissional possam ter um tratamento mais condensado e possam permitir efetivamente um amadurecimento do pré-conhecimento, que eu tenho a certeza, todos já tem.

Então, dentro dessa advertência, colocando os limites da minha pretensão, não vou me ater efetivamente a textos legais, porque sei que é de conhecimento de todos nós. Quero apenas sistematizar a matéria e levantar alguns pontos que, a meu ver, merecem melhor atenção por parte de todos nós.

Introduzindo a questão, em face da consideração do que julgo ser importante na condução do raciocínio subsequente é que me pareceu adequado uma articulação dentro do contexto, com as palavras proferidas, ontem, pelo professor Marco Aurélio, meu amigo, pessoa que muito admiro e que sempre coloca, com propriedade, uma preocupação que eu acho que deve existir em qualquer estudioso do Direito: para onde estamos indo? Para onde caminha o pensamento jurídico e o porquê disto? Isso nos permite muitas vezes uma reflexão mais madura e conseqüentemente poder contextualizar melhor as nossas lições e a tomada de posições.

O Professor Marco Aurélio falou uma coisa muito interessante: “que o foco da discussão, hoje, em matéria tributária caminha da dívida para o crédito”, ou seja, toda aquela estruturação do ponto de vista, quase que da relação de império, com a defesa do contribuinte focada na questão da dívida, passe a ser questão de crédito. E o crédito é muito importante, não resta dúvida alguma. Neste sentido, concordo com a colocação do Professor Marco Aurélio.

No entanto, não podemos cair numa condução apressada de balizar nosso raciocínio por um desprestígio da lei. É o que se acompanha hoje, nestes tempos pós-modernos: O desrespeito às instituições.

É a perda de fé nas instituições e uma das instituições mais vetustas e mais caras à democracia é a lei. Então, não se pode, na condução de qualquer discussão, afastar e desprestigiar a lei, que traduz a vontade e a legitimidade de todo o Direito, especificamente na relação jurídico-tributária.

Faço, então, esta advertência e faço a advertência, também, que não me agrada a dicotomia que acaba ensejando o maniqueísmo entre Fisco e contribuinte, do ponto de vista de garantias do contribuinte opostas ao Poder. São deveres e garantias da fiscalização e acho que se preserva é o direito e não se confunde o interesse do contribuinte, nem o interesse fiscal, com o interesse público. O interesse público é que os interesses do fisco e do contribuinte estejam efetivamente resguardados e resguardados o Direito. Daí o perigo do desprestígio da lei. É o desprestígio da forma frente à finalidade, que muitas vezes não traduz a finalidade do interesse público, porque qualquer fim que seja alcançado de forma ilegítima, com o desprestígio da lei não é o que se coaduna com o interesse público.

Isto é importante por que é comum e isto todos estudamos nos bancos escolares: a obrigação tributária decorre da lei. Isto é fato. Mas e o crédito? O crédito surge com o



lançamento, sem prejuízo da dicotomia da teoria constitutivista e declarativista, que todos nós conhecemos. É fato que o crédito surge mediante atividade do lançamento. Uma coisa é a obrigação e outra coisa é o objeto da obrigação. A obrigação está na lei e isto não pode bastar. Surge uma obrigação e o crédito seria uma matéria infralegal, posto que afeito aos limites e conduções próprias do lançamento.

Nós devemos ter muito cuidado com isso. É justamente o lançamento que vai tratar do objeto da ação jurídico-obrigacional e deve estar condizente com todas as balizas e regramento legal, mormente, quando se vê, hoje, um desprestígio do próprio lançamento, uma das figuras jurídicas mais desprestigiadas hoje.

O lançamento, que deveria ter um cuidado superespecial, porque a obrigação sem objeto nada vale, inexistente. E então o coração da obrigação é o crédito. O crédito vai ser balizado, vai ser feito, vai ser cuidado, vai ser aferido por meio do lançamento. E onde está o lançamento no nosso direito? Praticamente inexistente. Há um desprestígio por completo do lançamento de ofício, a forma mais segura de lançamento, no meu entendimento, onde se tem a participação integral do Fisco.

O lançamento por declaração, desde a reforma da legislação do Imposto de Renda, também se tornou completamente desprestigiado. Estamos concentrados na figura do chamado lançamento por homologação, que parte da doutrina afirma se tratar de tributo sem lançamento. De fato, o lançamento por homologação, ou se converte, se transmuda em lançamento de ofício por meio da autuação ou simplesmente a situação de fato se consolida pelo decurso de prazo. É raro se vê a figura do lançamento por homologação, nos termos definidos pelo CTN, como aquele ato da autoridade confirmando a antecipação do pagamento feito pelo contribuinte.

E para introduzir o assunto, quando se fala da revisão do lançamento, eu devo olhar primeiro que lançamento é esse. Isso porque, na maioria das vezes, o lançamento que se pretende rever já é uma revisão do procedimento de antecipação de tributo por parte do contribuinte. Então, o lançamento é uma figura muito desprestigiada, que acaba reduzindo-se a uma faceta, que é o lançamento ex-officio, principalmente no âmbito estadual, com o principal tributo, que é o ICMS, todos nós sabemos disso. Mas é um ponto, que embora de conhecimento geral, merece ser posto em relevo, justamente para conduzir, balizar algumas das idéias que quero desenvolver aqui.

E a última advertência introdutória é a questão dos efeitos, que pelo lançamento, notem bem, depois de examinado, garantido o direito de defesa e de todo procedimento processual administrativo, qual vai ser o resultado final, caso não seja cancelado ou anulado.

Será justamente a formação de um título executivo. Um título executivo unilateral. É a única hipótese que se tem de um título executivo unilateral. Isto é muito sério, porque os títulos executivos, ontologicamente, pressupõem uma aquiescência daquele título executivo.

No caso da CDA, tem-se um título executivo formado unilateralmente e muitas vezes, sobre os protestos do devedor.

Assim, é necessário que se tenha cuidado porque o lançamento é muito sério, justamente por ser o coração, a razão de ser da relação jurídico-obrigacional e o resultado, se mantido, será a formação de um título executivo unilateral.

O direito impõe, efetivamente, um equilíbrio e todo cuidado relativo à matéria e não se trata simplesmente de uma questão que possa variar ao sabor de interesses parciais. Daí decorre a questão do desprestígio da lei, de toda a estrutura do direito, deve ser muito bem pensada frente aos efeitos que o lançamento pode gerar.

Postas estas advertências apenas para conduzir algumas idéias que quero trazer ao debate, tenho um lançamento feito nos termos do artigo 142 do CTN. E qual é a atividade?

É aquela atividade privativa da autoridade fiscal, no sentido de conformação do fato considerado juridicamente relevante na hipótese de incidência da norma, ao direito aplicado e por meio do lançamento verifico a ocorrência desse fato, aplico o direito e apuro o eventual crédito.

Pois bem, então se estou a trabalhar as hipóteses de revisão, é importante também detalhar-se um pouco as acepções juridicamente possíveis de revisão.

Segundo a teoria geral, posso listar quatro acepções possíveis para a revisão, que seriam: confirmar, revogar, reformar ou anular.

Qual dessas acepções seria a mais adequada para a revisão do lançamento?

Confirmar, obviamente que sim, tanto a juízo da própria autoridade lançadora, de ofício, ou no âmbito do Conselho.

Revogar seria impossível, porque a revogação do ato pressupõe discricionariedade e a atividade de lançamento é plenamente vinculada, não há que se falar em revogação. Sobraria reforma e anulação.

O primeiro ponto, talvez o ponto polêmico que gostaria de trazer ao debate é a questão se seria possível reformar o Auto de Infração. Meu colega antecessor até já antecipou um pouco seu posicionamento: no âmbito do Conselho seria possível, idéia com a qual eu também concordo, em linhas gerais.

Mas será que seria possível reformar o lançamento? Na concepção geral, parece de um truísmo, de uma obviedade... Se posso fazer até um lançamento complementar, porque que eu não posso reformar o lançamento?

E o que é o lançamento? Como eu deveria entender o lançamento? Por que a idéia de “reforma do lançamento” poderia parecer estranho? Se nós pensarmos o lançamento como um ato, ontologicamente falando, não parecia estranho, mas se eu pensar pelos efeitos, se é norma jurídica individual, já poderia pensar que haveria limites.

E por quê?

Porque o lançamento efetivamente notificado vincula as partes e instaura a relação obrigacional, tornando-se uma norma individual.

E eu reformo norma?

Vamos pensar na lei. A lei se diz no sentido vulgar que vai ser reformada, mas, de fato, ela não é reformada, mas revogada. Então, a norma individual, traduzida pelo lançamento, poderia ser reformada?

Penso que isto é muito importante. Porque a reforma, se eu entender que qualquer reforma, entre muitas “aspas”, equivale efetivamente, tecnicamente, à anulação, eu teria que rever todo o procedimento, porque o lançamento é um ato final de todo um procedimento administrativo.

Isto é muito importante, porque a função administrativa é infralegal. É extremamente regulada pelos limites de competência dos procedimentos postos em lei e qualquer lançamento pressupõe todo um procedimento, traçado claramente no CTN.

Assim sendo, qualquer reforma, não no sentido de anulação, poderia trazer um efeito de emenda ao lançamento e aí cabe a pergunta: é possível emendar alguma norma de efeito concreto sem depender do procedimento prévio?

A primeira discussão que coloco é essa: esta idéia de reforma poderia prevalecer? Voltarei sobre isso adiante, no debate.

Uma outra acepção possível de revisão seria a anulação e aí resultaria anulação por erro de fato ou por erro de direito. Essa anulação, por erro de fato ou erro de direito, como deveria ser colocado no âmbito geral, sem entrar na questão do aspecto temporal.

O que seria erro de fato e erro de direito. Nos julgamentos do Conselho, a doutrina se debruça, de forma exaustiva, sobre esta distinção, esta dicotomia que é antiga na doutrina jurídica. Alguns autores entendem ser irrelevante, outros autores entendem da maior relevância e outros não emprestam efeitos práticos, na medida em que, por meio de outra definição afastam a aplicação prática.

Então, vejamos. A questão mais comum é fazer uma divisão clara entre erro de fato e erro de direito e neste sentido, ser extremamente tolerante com o erro de fato e ser muito pouco tolerante com o erro de direito.

Penso que a questão só se torna importante e isto é uma opinião pessoal, na medida em que eu tenha um conceito claro do que seria erro de direito, se não, não vai ser importante, “a priori”, ficar discutindo se há distinção entre erro de fato e erro de direito. Torna-se importante quando vou entender o que seria erro de direito.

Neste sentido, entendo que tanto o fato como o direito são duas faces da mesma moeda e como o lançamento não prescinde dos dois, justamente por conformar o fato ao direito, não teria muito sentido esta separação. Prefiro entender como as duas faces da mesma moeda: erro de fato e erro de direito.

O problema não está nisso, mas em que muitas vezes se faz a separação teórica entre erro de fato e erro de direito para se evitar confusões entre erro de direito e critério jurídico aplicado.

E uma coisa é um erro de direito, outra coisa é o juízo de valor e adequação da norma ao fato. Por isto digo que a questão está mais do que a gente vai entender como erro de direito.

Classicamente, erro de direito seria a aplicação da norma inválida. Se erro de direito for entendido meramente como aplicação da norma inválida, não tenho problema nenhum em considerar erro de fato e erro de direito como duas faces da mesma moeda e todos os dois poderiam, no caso, ensejar efetivamente a anulação do lançamento.

Porém, se for confundir erro de direito com critério jurídico, por adequação do direito ao fato, deve-se ter cuidado nas hipóteses de revisão do lançamento. Isto é muito importante porque, como introduzi no início da minha exposição, há um desprestígio do lançamento.

É que o lançamento na maioria dos tributos hoje, é lançamento por homologação, colocando-se toda a carga nas costas do contribuinte, a quem cabe decodificar o cipoal legislativo e anteciper o recolhimento do tributo.

E se tem, hoje, de fato, um cipoal legislativo.

As consultorias tributárias, as assessorias do judiciário, a própria atividade da fiscalização, todos se debatem num cipoal de normas a serem aplicadas, a serem utilizadas pelo contribuinte e não se traduzem meramente em obrigação principal, mas também em obrigação acessória.

Essa circunstância pode fazer e faz, de fato, que assuma extrema relevância o critério jurídico, que muitas vezes estou a falar de uma adequação da norma ao fato. Estou a falar de uma errônea interpretação de qual norma seria aplicada e não estou a falar do erro de direito clássico que é a aplicação da norma de fato.

Se me permitem uma expressão popular: "pau que dá em Chico, dá em Francisco".

Logo, se essa correta adequação é um ônus para o contribuinte, também será um ônus para a fiscalização, no lançamento.

Portanto, uma coisa é anulação por erro de direito, no sentido clássico e outra coisa é extrapolar para o critério jurídico, vedado expressamente pelo CTN. O CTN, neste caso, veda e tem até o cuidado de vedar por uma razão muito simples: a atividade do lançamento é vinculada e não se dá por um ato discricionário onde supostamente se possa discutir oportunidade e/ou adequação.

Logo, eu estaria transmudando o ato vinculado para ato discricionário se permitisse alteração do critério do ato de lançamento. Neste sentido, entendo que a anulação não poderia vir.

Se me perguntarem: o erro de direito pode ensejar, numa ação de lançamento, a revisão por alteração do lançamento?

Como resposta, perguntarei primeiro: o que você entende por erro de direito?

Se entender erro de direito no sentido clássico não tem problema nenhum, mas se entender erro de direito com confusão intelectual, entre critério e aplicação de critério mais adequado, com a melhor conformação do fato ou norma, dentro do cipoal, entendo que não. E assim entendo porque o lançamento deve ser uma atividade vinculada e se encerra numa norma lançada, criando uma norma individual de efeitos concretos, que vincula as partes e não pode ser emendada e alterada como um papel e é justamente este o efeito do lançamento.

Vamos passar agora, já que meu tempo é curto, para discussão sobre a oportunidade da revisão.

A revisão do lançamento, como a revisão de qualquer ato, é uma questão de competência, que tem como limite a própria competência e também os aspectos cronológicos e temporais.

Vejamos o seguinte: uma vez instaurado o lançamento efetuado e enquanto não notificado, esse lançamento não é norma que vá alterar esses efeitos vinculantes, os efeitos concretos em relação ao administrado e pode ser revisto a qualquer momento, obviamente respeitada a competência.

Independente de discussão sobre erro de fato e erro de direito, isto está nos estreitos limites da tutela da autoridade lançadora.

No entanto, uma vez instaurado o contencioso, eu tenho um deslocamento da competência. Não se trata mais de uma questão de se fazer ou não uma autotutela. É uma questão de competência para tal, porque o direito administrativo admite também as preclusões. É uma questão mais de preclusão para que se faça.

Logo, somente a norma que vai regular todo o processo administrativo é que pode outorgar competência, como no caso de Minas Gerais, que efetivamente o prevê, uma vez impugnado a remessa. É uma questão de competência.

Assim, uma vez inexistindo competência - no sentido de oportunidade para o reexame e autoridade para reexame - entende-se que se opera ali uma preclusão, não podendo mais ser feita, mesmo nas situações comprovadas que, teoricamente, ensejariam essa revisão, pela anulação ou cancelamento total ou parcial da autuação.

Seria claramente um erro de fato ou de direito, ressaltando que, no caso, desprezo a questão da mudança de critério jurídico, que também é expressamente vedado.

E isto é importante porque tenho, agora, um deslocamento da competência, já no âmbito do Conselho e esta competência para o Conselho seria, claramente, a meu ver, dentro das acepções possíveis, para revisão de confirmação, que é um efeito da revisão ou de anulação e aí concordo com o primeiro questionamento que foi posto, a de que o Conselho poderia reformar.

Mas esse é um óbice que vejo, inclusive no universo da autoridade lançadora, depois de notificado, pelas razões que já expus.

Sei que são poucas as pessoas que entendem desta forma, mas como estamos num seminário, acho importante levantar as idéias e suscitar o pensamento.

A partir de então não haveria possibilidade de revisão no âmbito do Conselho e como hipóteses no âmbito do Conselho eu teria a competência que me importaria duas acepções possíveis para os efeitos do julgamento: confirmação ou anulação.

Teoricamente deveria se encerrar, aqui, sem prejuízo agora de uma hipótese subsequente que seria o controle de legalidade. Nesse momento penso que deveria tecer alguns comentários.

O controle de legalidade, em sentido amplo, entende-se que poderia ser feito a qualquer momento. Porém, tenho alguns óbices a isso, porque acho que a questão da competência invoca uma série de preclusões, mas a norma deveria regular as hipóteses. Neste caso, se a norma regular efetivamente esse controle prévio à inscrição em dívida ativa, ele merece bastante cuidado porque não pode ser entendido como uma redundância de posicionamento da autoridade fiscal frente ao lançamento.

Isto porque a competência de todo procedimento importa numa lógica ou então seria um extremo desprestígio ao Conselho de Contribuintes se, efetivamente, utilizar-se desse artifício para ficar realmente como instância superior esse juízo em relação às decisões proferidas pelo Conselho, mormente em situações extremas que se comprove todo o vício na condução do processo no âmbito do Conselho.

Poderia haver, efetivamente, um problema processual.

De qualquer forma, a possibilidade que se abre, após o julgamento, é uma possibilidade calcada na norma e aí eu tenho uma relativização da competência, porque essa possibilidade é ampla, tendo em vista a questão da competência.

Pois bem, acho que meu tempo está acabando, se não acabou.

Faço um resumo só para pontuar a discussão. Em matéria de revisão do lançamento, deve-se ter um limite procedimental e um limite material. O limite procedimental, a meu ver, toca com todo procedimento legal atinente ao lançamento. Este procedimento é uma garantia do lançamento, é uma garantia da correição, é uma garantia da atenção do ordenamento jurídico.

Por isso entendo a impossibilidade de se reformar o lançamento. Lançamento suplementar tem efeito de novo lançamento, com os mesmos procedimentos do lançamento original, justamente pela questão da norma. Há os limites materiais da revisão que é a dicotomia do erro de fato ou de direito, que para mim é importante ou não, na medida do meu entendimento do que é erro de direito, que já procurei alimentar.

Deixando bem claro que a Lei Complementar veda e veda com razão, a meu ver, que eu tome um melhor juízo de adequação, uma alteração no meu critério jurídico como erro de direito e não assim como é classicamente tratado e não pode prevalecer apenas frente à norma complementar, mas efetivamente frente a toda teoria.

Tenho os limites temporais, tanto da decadência como da preclusão. A decadência vai fulminar o direito em si e a preclusão vai fulminar o juízo de oportunidade sobre a revisão, que a meu ver tem toda a relação com a competência para se proceder a revisão.

Bem, agradeço a atenção de todos, são aquelas idéias que gostaria de colocar no debate.

Muito obrigado.

## ACÓRDÃOS DE 2006 E 2007 – MATÉRIAS:

### 1- ALÍQUOTA DE ICMS

---

Acórdão: 16.706/06/2<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 20/04/2006)

---

#### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA.** Constatado que a Autuada utilizou, em 2003, alíquota interestadual no fornecimento de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto, reparo ou instalação, relacionados com veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território mineiro. Exigência do ICMS resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, acompanhado da respectiva Multa de Revalidação, nos termos do § 5º, art. 42, RICMS/02. Alegações da Autuada insuficientes para elidir a imputação fiscal. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre utilização indevida, em 2003, de alíquota interestadual de ICMS no fornecimento de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto, reparo ou instalação, relacionados com veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território mineiro. Exigência do ICMS resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, acompanhado da respectiva Multa de Revalidação, nos termos do § 5º, art. 42, RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 395/397, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 408/412.

---

#### **DECISÃO**

Ratificando o relatório supra, verifica-se que a autuação versa sobre utilização indevida, em 2003, de alíquota interestadual de ICMS no fornecimento de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto, reparo ou instalação, relacionados com veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território mineiro. Exigência do ICMS resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, acompanhado da respectiva Multa de Revalidação, nos termos do § 5º, art. 42, RICMS/02.

O Regulamento do imposto prevê:

**Art. 42 – As alíquotas do imposto são:**

**I – nas operações e prestações internas:**

(...)

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

(...)

**§ 5º - Para efeito de aplicação de alíquota, consideram-se operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, relacionados com veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território mineiro. (Grifado)**

Percebe-se, pelo dispositivo supra, que o legislador estabeleceu o entendimento de que as operações realizadas dentro do território mineiro, ainda que tendo como destinatário contribuinte de outra unidade da Federação, mas que aqui estivesse de passagem, sejam consideradas operações internas.

Sendo assim, o Fisco relacionou e anexou aos autos todas as notas fiscais na situação em foco, cobrando o ICMS resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

A Impugnante, por sua vez, sustenta que as operações não estão relacionadas a conserto ou reparo, mas sim a simples vendas de acessórios para veículos.

Não obstante, não é o que se conclui das provas trazidas pelo Fisco. Compulsando as cópias dos documentos fiscais constantes dos autos, verifica-se que na maioria delas existe o destaque do ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza), tributo de competência municipal, demonstrando que houve a prestação de serviço com fornecimento de mercadoria, esta, *in casu*, tributada pelo ICMS.

Nos casos em que não há destaque do citado tributo municipal, por qualquer motivo que diga respeito exclusivamente à sua legislação específica, ainda assim há inserção, no campo “dados adicionais” dos documentos fiscais, da seguinte expressão: “serv-aut – pelo Sr. ...”, demonstrando a realização do serviço.

Em todos os documentos há citação de placa de veículo, demonstrando o emprego das mercadorias no veículo em trânsito pelo Estado de Minas Gerais.

É de bom alvitre salientar que em nenhum documento fiscal há preenchimento do campo destinado a informar os dados do transportador, mais uma vez comprovando o entendimento de que as mercadorias foram aplicadas diretamente nos veículos que se encontravam em simples passagem pelo território mineiro.

Nessa mesma linha, verifica-se que as quantidades de mercadorias constantes das notas fiscais são pequenas, ou seja, são operações referentes a pequenos volumes, caracterizando a retirada (consumo) da mercadoria pelo consumidor, no caso, os contribuintes cujos veículos se encontravam em trânsito pelo Estado.

Por fim, o estabelecimento do Contribuinte autuado encontra-se situado na BR 116, a Rio-Bahia, estrada utilizada por veículos que cruzam o Estado.

Dessa forma, de todo o acima exposto, ainda que o dispositivo transcrito se refira a fornecimento de mercadorias relacionadas a reparo ou conserto, a interpretação sistemática da legislação leva ao entendimento de que o consumo de todas essas mercadorias, incluindo acessórios, entendendo como consumo a integração da mercadoria ao veículo, ocorreu dentro dos limites territoriais do Estado, caracterizando-se, assim, a prática de operação interna.

Em nenhuma operação houve o transporte das mercadorias para outra unidade da Federação; em todas, o consumo das mercadorias ocorreu nos limites territoriais do Estado, fato esse não contestado pela Impugnante.

Nesse sentido, estando presentes no Auto de Infração todos os requisitos e pressupostos necessários e como a Impugnante não trouxe nenhum argumento ou fato que acarretasse sua modificação ou anulação, conclui-se pela correção das exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e José Eymard Costa.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## **2- ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO**

---

**Acórdão: 17.982/06/1<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 07/12/2006)**

### **EMENTA**

**ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO - COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA. Constatado mediante análise de documentos e provas juntados aos autos, que a autuada, de fato, é parte de uma rede de lojas, sendo formalmente inscrita junto ao Cadastro de Contribuintes do ICMS como estabelecimento autônomo, no regime de Empresa de Pequeno Porte – EPP, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto. Legítimo o procedimento do Fisco em desconsiderar o ato jurídico de composição societária, de forma a considerar todos os estabelecimentos como um único conglomerado de empresas. Os documentos e relatórios demonstrados pelo Fisco não ensejam nenhuma dúvida. Ao contrário, confirmam a unicidade dos estabelecimentos, configurando como correta a**

desconsideração da composição societária atribuída aos estabelecimentos. Preliminar admitida, pelo voto de qualidade, sujeitando-se o contribuinte às exigências dela decorrentes.

**MICRO GERAES – EMPRESA DE PEQUENO PORTE - DESENQUADRAMENTO – ENQUADRAMENTO INDEVIDO.** Em face da desconsideração da composição societária dos estabelecimentos, ao entendimento de que a Autuada não é um estabelecimento único e independente, procedeu-se ao seu desenquadramento da condição de Empresa de Pequeno Porte – EPP, considerando que a soma da receita bruta de todos os estabelecimentos da rede superou o limite máximo estabelecido pelo Programa Micro Geraes. Exigido o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, além da Multa de Revalidação em dobro, conforme reformulação efetuada pelo Fisco.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre enquadramento indevido da empresa autuada no MICRO GERAES. Exige-se ICMS e MR (200%) prevista no artigo 18, inciso II, alínea “a”, das Leis nº 12708/97 e 13437/99.

Mediante operação fiscal de busca e apreensão realizada em algumas lojas do conglomerado, foi constatado que a empresa autuada integra uma rede de lojas, composta por 21 estabelecimentos no Estado de Minas Gerais, sendo 16 em Juiz de Fora, 02 em Barbacena, 02 Belo Horizonte e 01 em São João Del Rey, conforme demonstrado e comprovado no relatório “Dossiê” da Rede de Lojas, de 21.12.2004(fl. 26/113).

Diante dos documentos e relatórios gerenciais apreendidos, procedeu-se à desconsideração do ato/negócio jurídico de composição societária e a consolidação da receita bruta declarada dos estabelecimentos mineiros, nos termos da legislação vigente, apurando-se nos exercícios de 2001 a 2003 a receita bruta real, conforme demonstrado à fl. 17, valores estes superiores aos limites estabelecidos para a empresa de pequeno porte.

Com a perda dos benefícios concedidos à empresa de pequeno porte, foi feita a recomposição da conta gráfica da empresa ora autuada pelo regime de Débito e Crédito, resultando em ICMS recolhido a menor, conforme demonstrado nos Anexos de fls. 11 a 16 deste relatório fiscal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 520 a 536.

O Fisco, às fls. 634 a 642 e 653 a 663, promove reformulações no crédito tributário. A Impugnante se manifesta a respeito (fls. 649 a 651 e 675 a 678, respectivamente).

O Fisco refuta as alegações da Impugnante, apresentando a bem elaborada manifestação de fls. 680 a 704.

---

#### **DECISÃO**

##### **Das Preliminares**

##### **Nulidade – Falta de indicação do efetivo titular do empreendimento**

Preliminarmente, cabe ressaltar que, tanto a ação fiscal desenvolvida quanto a exigência do crédito tributário, encontram-se revestidas e amparadas por todos os requisitos legais a elas pertinentes, conforme dispõem respectivamente os Capítulos II e III do Título III da CLTA/MG, bem como a legislação superior vigente.

A ação fiscal foi precedida da ordem de serviço nº 08.040003710.91, bem como do TIAF nº. 10.040001711.59, datado de 26/11/2004.

Não deve prosperar o pedido de nulidade do lançamento feito pela Impugnante, ao alegar que o Fisco não discriminou quem é o real dono da rede de calçados, uma vez que está perfeitamente caracterizado o sujeito passivo da obrigação tributária descumprida, sendo correto o crédito tributário exigido.

Cabe esclarecer que o objetivo deste trabalho é caracterizar a existência de uma rede informal de lojas de venda de calçados, ou seja, um conglomerado de lojas que formam uma só pessoa jurídica e que pertencem a um grupo de pessoas físicas. Este grupo de pessoas é composto pelos responsáveis sócios de todas as empresas elencadas.

A título de ilustração e esclarecimento, vale citar que, entre outros, a palavra “pessoa”, tem os seguintes significados no âmbito do direito: “Toda entidade natural ou moral com capacidade



para ser sujeito ativo ou passivo de direito, na ordem civil” - Dicionário Michaelis. E ainda: “Ser ao qual se atribuem direitos e obrigações”. Ou então: “Entidade jurídica resultante dum agrupamento humano organizado, estável, e que visa a fins de utilidade pública ou privada, ..., sendo capaz de exercer direitos e contrair obrigações, ...” – Dicionário Aurélio.

Sendo assim, caso o Fisco tivesse identificado uma só pessoa física, responsável por todos os estabelecimentos, obviamente este também figuraria no pólo passivo da autuação, conjuntamente com os responsáveis sócios formais.

É importante esclarecer que, em qualquer ação fiscal, caso o quadro societário formal de um contribuinte seja formado por terceiras interpostas pessoas, estas irão figurar no pólo passivo principal da autuação por estar a empresa em seu nome e terem de arcar com a responsabilidade assumida. O suposto verdadeiro proprietário figuraria também no pólo passivo da autuação, caso fosse identificado.

Verdade é que o Fisco bem poderia ter lançado como responsável pelo crédito tributário o Sr. Francisco José Corrêa, indicado na publicação de “coluna social” como “Chiquinho da Alvorada”, uma vez que a análise adiante posta demonstra à exaustão a participação direta do cidadão na liderança do “Grupo Empresarial”.

Mas, o fato de não ter sido unguído à condição de sujeito passivo em nada impede que, em fase de execução, seja chamado pela Advocacia Geral do Estado a prestar a sua contrapartida, conforme reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, não cabe a nulidade do Auto de Infração por falta de identificação do sujeito passivo, como alega a Impugnante.

#### **Nulidade – Juntada de documentos**

Outro pedido de nulidade diz respeito à juntada de documentos pelo Fisco. Ora, a discussão administrativa busca a verdade real dos fatos, sendo lícita a juntada de documentos até mesmo junto ao Conselho de Contribuintes. Além do mais, o que fez o Fisco foi apresentar novos quadros, resumindo aquilo que já se encontrava lançado no chamado “dossiê”. Além disso, houve apenas a juntada de documentos do próprio grupo, apreendidos junto a um dos estabelecimentos, e duas publicações jornalísticas, conhecidas como “coluna social”, de domínio público.

Destaque-se, por oportuno, que em ambas as oportunidades, foi ofertado o prazo estabelecido na legislação administrativa para vista dos autos e conhecimento das peças, com oportunidade de manifestação da defesa, como de fato aconteceu.

Ao que parece, o procurador da Impugnante desconhece os princípios da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal e da publicidade, haja vista que os confunde com o que chamou de “*insegurança*” do Fisco. Ao trazer novos elementos ao processo em questão, é obrigação da Fiscalização abrir prazos para o contribuinte se manifestar. Qualquer que seja a natureza da alteração, o contribuinte deve ser cientificado e ter o direito ao contraditório, conforme prevê amplamente a legislação brasileira em todos os níveis. Mais uma vez não o fez com convicção. Recebeu planilhas e quadros elucidadores para que pudesse explicar a situação, mas preferiu novamente ignorá-los. Recebeu uma retificação do crédito tributário a seu favor, em virtude de alteração na legislação das Micro-empresas e Empresas de Pequeno Porte, que fulminou a multa aplicada pela metade, de 200% para 100% sobre a base de cálculo, mas preferiu ignorá-la (fls. 675 a 678), ao argumento de que o Auto de Infração continua “anêmico” (sic).

Com certeza, não merece prosperar mais essa arguição de nulidade do Auto de Infração.

#### **Nulidade – Irretroatividade de lei tributária**

Quanto à irretroatividade da lei tributária, não é cabível também a assertiva da Impugnante, de que a cobrança do imposto e aplicação da penalidade só poderia ocorrer a partir da data de publicação do Decreto nº 43.784 de 15/04/04.

Ocorre que a Impugnante se esqueceu do direito que assiste à Fazenda Pública de exigir tributo e aplicar penalidades dentro do período decadencial. Agiu o Fisco estritamente dentro dos prazos decadenciais, estabelecidos na legislação tributária, e aplicou o rito então vigente, previsto no Artigo 55-A da CLTA/MG, o que é o correto.

Cita-se a própria monografia trazida pela Impugnante aos autos desse PTA:

*“A possibilidade da desconsideração de negócios dissimulados – ilícitos por que ocultam a ocorrência de fato gerador - sempre existiu. Tratava-*

*se de uma decorrência lógica dos princípios que conferem autonomia ao direito tributário.”*

O Artigo 116, I e II do CTN já garantia a desconsideração do negócio jurídico, bem como os princípios do direito tributário, quando identificadas situações fáticas como as que aqui se apresentam.

Foi o que fez a Fiscalização. Caracterizou a existência e formação da rede de lojas, e identificou seu errôneo enquadramento num regime de recolhimento previsto para beneficiar empresas até determinado patamar de faturamento. Considerando a soma da receita bruta de todos os seus estabelecimentos desde 1999, quantificou o imposto devido, não recolhido tempestivamente, e lançou o crédito tributário em questão, retroagindo a apuração dos valores estritamente ao período previsto pela legislação tributária.

Quanto à utilização do rito previsto no Artigo 55-A da CLTA/MG, ao contrário do que alega a Impugnante, é obrigação do Fisco segui-lo à risca, haja vista que reveste de legalidade a ação fiscal e traz mais transparência ao processo, possibilitando ao contribuinte defender-se, antes mesmo de ter lavrado contra si um Auto de Infração. Situação esta que a Impugnante não utilizou em seu benefício, uma vez que respondeu de forma evasiva a intimação que recebeu (fls.326/327).

O Artigo 144 e seus §§ 1º e 2º, do CTN, garantem ao Fisco a aplicação de novos métodos previstos na legislação, mesmo na apuração de fatos pretéritos. Portanto, a aplicação do disposto no Art. 116, inciso II e § 2º, do citado diploma legal, regulamentados na legislação mineira pelo Artigo 207 da Lei nº 6.763/75 e Artigo 55-A da CLTA/MG, nada mais é do que seguir o novo rito ora determinado pela lei.

Sendo assim, não devem ser consideradas as alegações de irretroatividade da lei tributária apontadas pela Impugnante, vez que não ocorreu tal situação.

Como já comentado anteriormente, o Fisco agiu estritamente dentro dos limites decadenciais, previstos pelo artigo 173, Inciso I, do CTN. Considerando-se que, o citado diploma legal impõe que o prazo que assiste à Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, é óbvio que o direito da Fazenda Pública de cobrar as diferenças apuradas no exercício de 1999, poderia ter sido exercido até o dia 31/12/2004. Isto posto, conforme pode ser verificado às fls. 05 deste processo, a Impugnante teve ciência do Auto de Infração em 28/12/2004, antes, porém de extinguir-se o prazo legal estipulado. Não cabe, pois, alegação de decadência do exercício de 2000 e 2001, conforme sustenta a Impugnante em sua preliminar.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade do Art. 55-A da CLTA/MG, cabe lembrar que não é da competência do órgão julgador a negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, nos termos do art. 88, inciso I, da CLTA/MG.

#### **Ato/Negócio jurídico – Desconsideração – Composição societária**

O relatório fiscal é bastante claro em relação ao trabalho realizado pelo Fisco, ou seja, configuração de uma rede informal de lojas, mascaradas sob inscrições estaduais como diversas EPPs.

A Autuada alega que foi desconsiderada sua composição societária sem prova suficiente.

O Fisco, de fato, desconsiderou essa composição societária, no particular do contribuinte para considerá-la no todo, ou seja, no conjunto das firmas envolvidas na rede de lojas, formando, assim, uma só pessoa jurídica contendo várias filiais.

Como de fato e alegado pela Impugnante, o relatório enviado ao Delegado Fiscal é alentado, mas não é pouco convincente. Muito pelo contrário, possui diversos elementos probantes do envolvimento da Impugnante com a rede de lojas de calçados em questão. Está repleto de evidências de que as firmas são interdependentes, e as provas carreadas pelo Fisco não são somente fatos pontuais. Se assim o fossem, esses pontos formariam uma densa e grande linha, tamanha a sua quantidade e a sua proximidade.

O Auto de Infração possui provas sólidas e robustas da formação da rede de lojas, as quais estão anexadas ao PTA. Como exemplo, citamos as fotografias das fachadas dos estabelecimentos, as notas fiscais dos contribuintes com logotipos, nomes de fantasia e números de telefones comuns, gráfica comum, contabilista comum, panfletos de propagandas vinculando

os diversos estabelecimentos, procurações vinculando pessoas ligadas ao grupo, aos contribuintes e a sócios de firmas distintas, resposta da TV Juiz de Fora (TV Panorama), afiliada à Rede Globo, vinculando as diversas firmas aos nomes de fantasia nas propagandas, todos acostados ao processo.

Não há como a Impugnante negar que os sócios, citados no dossiê de forma mais detalhada, não tenham nenhum envolvimento com a rede de lojas. Participam e/ou participaram de diversas firmas, entrando e saindo do quadro societário quando bem entenderam. Foram os que mais se movimentaram entre as empresas. Por isso, mereceram destaque no dossiê informativo.

Estranhamente, e apesar de afirmar que seu estabelecimento não tem nenhuma relação com o Sr. Francisco José Corrêa, a Impugnante sai em sua defesa no afã de provar que seu nome não pode ser vinculado à rede de lojas.

Entretanto, em nenhum momento o Fisco se refere ao Sr. Francisco José Corrêa como o único dono da rede de lojas de calçados, mas sim como participante de vários dos estabelecimentos envolvidos na rede. Participando, como vários outros sócios, da movimentação societária promovida entre as sociedades elencadas.

Ao Fisco coube arregimentar provas cabais (e assim o fez) do envolvimento entre as firmas em questão. Ora, o que não se poderia esperar é que os sócios gerassem documentos contábeis e/ou fiscais de sua escrita regular assumindo tais situações. Se assim fosse estariam assumindo a condição de rede de lojas. Seria, então, dispensável a atuação do Fisco nessa situação. É lógico que a dissimulação passa por uma escrita oficial, preparada para não se deixar indícios da interligação das firmas. Daí, todos os atos formais serem praticados separadamente.

Sobre a alegação de que o Fisco não apresentou provas suficientes, não é o que se apresenta neste PTA. A Fiscalização acostou sim, ao processo, diversas provas do envolvimento comercial entre as firmas documentando amplamente a autuação. Além do dossiê apresentado, diversas provas foram colhidas e estão listadas na folha índice apenas ao PTA contendo a citação dos nove anexos onde foram carreados os documentos probantes. Dentre eles, três Termos de Apreensão e Depósito-TAD lavrados em estabelecimentos distintos, com apreensão de diversos documentos, entre os quais se encontram: listagem de ramais existentes entre as lojas do grupo; carnês de uma loja dentro de outra; alterações contratuais; telefones comuns; cópias de notas fiscais de recebimento de mercadorias e boletos bancários de estabelecimento diverso daquele onde foi realizada a busca; tabelas de preços comuns; cartões de Inscrição Estadual e do CNPJ; relação de vendas de uma firma dentro de outra; cartas de comunicação ao cliente enviada pelos fornecedores de uma firma dentro de outra; devolução de títulos de cobrança ao Banco do Brasil referentes a mercadorias que não foram recebidas pelos estabelecimentos; pedidos a fornecedores de estabelecimentos diversos de onde foram apreendidos; notas fiscais de compra de mercadorias de tais pedidos, proposta de contratação de serviços de escritório de advocacia, citando a administração das 13 lojas, em nome do Sr. Francisco J. Corrêa; pedido referente a uma máquina registradora emitido por Digilog Informática em nome do Sr. Francisco e de Calçados Alvorada Ltda.; leituras “Z” com propaganda de “Selber Calçados” no verso do formulário; cópias de relação de duplicatas a pagar de outros estabelecimentos; cadernos de controle de duplicatas a pagar; relatório de vendas de manutenção de planos de contas; relatórios de caixa.

Detalhando mais ainda o trabalho fiscal, elaborou-se um resumo das provas contidas no dossiê, a seguir tratadas, visando deixar patente a integração entre as empresas. Junto ao dossiê, apenso aos autos, foram acostados nove anexos, onde foram carreados os documentos probantes. A grande maioria dessas provas foi simplesmente ignorada na peça impugnatória, ou tratada de maneira extremamente superficial. A Impugnante “pairou” sobre as evidências, como se estivesse observando os fatos de uma distância longínqua. Em nenhum momento, tratou de contestar com firmeza as acusações, limitando-se a tentar desqualificar afirmações categóricas, embasando-se em desculpas e subterfúgios.

1 - Consultas do SICAF com dados cadastrais das empresas, sócios atuais, todos os sócios de um contribuinte e todos os contribuintes de um sócio (fls. 44 a 78)

Aqui fica clara a permuta dos sócios entre as diversas empresas do conglomerado, que também pode ser visualizada no quadro contido nas folhas 20 a 23 do PTA.

2 – Todos os contribuintes do contador Luiz Carlos Mansoldo Rodrigues e todos os contribuintes da empresa de contabilidade Lcitec Contabilidade Ltda (fls. 80 a 82)

Pode-se notar que, de todos os clientes do contador que se encontram em atividade, com exceção de Moldecores Presentes Ltda (pertencente também aos sócios do conglomerado), todos são integrantes do grupo arrolado neste PTA. A Lcitec aparece perante o fisco estadual como representante contábil somente das empresas Emar Calçados e Confecções Ltda EPP e Calçados e Confecções Kelma Ltda EPP, o que contraria afirmação da Impugnante de que todas as empresas seriam clientes daquela firma.

A esse respeito, cabem algumas ponderações: afirmar que é comum diversas empresas de um determinado ramo comercial usarem um mesmo profissional de contabilidade, em virtude de especialização do mesmo, foge totalmente da realidade. A área de venda de sapatos não exige nenhum conhecimento diferenciado do comum – toda mercadoria entra com alíquota interestadual ou interna, e sai com alíquota interna, ou com tributação nos moldes do tratamento diferenciado afeto às Micro empresas ou EPPs. Não há, pois, qualquer legislação específica a tratar do assunto, nem existe nenhum regime especial regendo a matéria, como seria, por exemplo, substituição tributária, combustíveis, eletricidade, transportes, etc. Portanto, nenhuma notória especialização para se tratar a matéria (venda de calçados) é necessária para essa contabilidade. Além disso, o escritório se localiza no prédio de uma das lojas, onde também trabalha um dos principais sócios do conglomerado. É servido por ramal de um telefone que atende diversas outras lojas e que consta, inclusive, nas notas fiscais, e é atendido pela telefonista do grupo. Dizer que isso é comum contraria a prática que se observa no cotidiano. Ademais, todos, note-se bem, todos os clientes do contabilista são firmas que pertencem ao grupo de sócios aqui arrolados.

### 3– Consulta contribuintes baixados (fls. 89 a 98)

Além das empresas ativas, existiram diversas outras, pertencentes aos mesmos sócios, que foram extintas ou mudaram de razão social, permanecendo no mesmo local e atividade, alterando apenas os titulares.

### 4 – Fotografias dos estabelecimentos (fls. 115 a 146)

As fotografias comprovam que as lojas usam as bandeiras descritas e publicidade comuns. Além disso, pode ser observado que “Spasso” e “Saks” utilizam idêntico tipo de acabamento na fachada, indicando possivelmente o uso da mesma mão de obra, mesmo material e mesma contratação.

Negar as evidências com sofismas de que formam uma rede somente para aquisição de mercadorias é afrontar não só a realidade, como a inteligência alheia.

### 5 – Notas fiscais (fls. 148 a 171)

Foram juntadas aos autos cópias de notas fiscais de 14 das 16 empresas estabelecidas em Juiz de Fora. Dentre essas, 10 (dez) usam o mesmo telefone (3215-7676) e quatro utilizam outro número (3215-2915). Na maioria das notas aparece estampado o nome de fantasia. A gráfica que confeccionou todas as notas é a mesma (Contigráfica).

Hoje em dia, com a revolução nas comunicações, basta um consumidor pedir a instalação de uma linha telefônica para ser atendido em menos de uma semana. É estranho que as lojas utilizem o mesmo número nos seus negócios. A única explicação para tal fato encontra-se no uso de central telefônica para atendimento de diversos usuários simultaneamente, através de ramais. Uma só telefonista atende as ligações e as encaminha para o ponto desejado pelo solicitante, o que gera uma enorme redução de custos e tempo. Mas isso somente pode ser feito se os usuários mantiverem estreita relação entre si, e tal fato só acontece no comércio quando existe uma rede vinculada a um mesmo comando.

Também é estranha a coincidência de todas as empresas confeccionarem suas notas fiscais na mesma gráfica. Nada menos do que 40 (quarenta) estabelecimentos gráficos possuem autorização para impressão de documentos fiscais perante a Administração Fazendária de Juiz de Fora. Seria surpreendente que, dentre tantos, apenas um fosse eleito por todos os membros do conglomerado para confeccionar suas notas fiscais se, como quer a Impugnante deixar transparecer, houvesse completa independência entre eles.

### 6 - Procurações (fls. 173 a 181)

Foi possível comprovar que o sócio Francisco José Corrêa fez-se nomear procurador dos seus filhos Carolina Giacomini Corrêa, Camila Giacomini Corrêa e Rodrigo Giacomini Corrêa, com plenos e irrestritos poderes para exercer quaisquer tipos de mandatos, inclusive gerir negócios, a partir de 2002 e renovado em 2004, conforme carimbo do cartório no verso da procuração (fls.180-verso). Os mandantes, à época, ainda estudantes e sem capacidade civil plena para tratar de

negócios, são sócios das firmas Calçados Cirsam Ltda EPP, MP Calçados Ltda EPP e Gut Calçados Ltda EPP, com exceção da filha Carolina Giacomini Corrêa.

#### 7- Contratos de locação (31/32)

Os irmãos Francisco José Corrêa, Jorge Roberto Corrêa e José Francisco Corrêa surgem como proprietários de 9 (nove) das lojas ocupadas pelo grupo, como fiadores para 7 (sete) e locatários de 2 (duas).

#### 8 – Sócios (fls. 27 a 30)

A Sra. Maria da Luz Soares Moreira Corrêa, esposa do Sr. Jorge Roberto Corrêa, foi sócia de 12 (doze) e participou simultaneamente do quadro societário de 11 (onze) das empresas. Passou as cotas para seu filho Fernando Moreira Corrêa. O Sr. Francisco José Corrêa foi sócio durante algum tempo de 11 (onze) das empresas. Sempre que o faturamento aproximava-se do ponto de desenquadramento do regime de EPP, ele se retirava da sociedade, colocando alguém em seu lugar. O Sr. Jorge Roberto Corrêa participou em 7 (sete) sociedades e o Sr. José Francisco Corrêa em 3 (três), além de outros membros que entraram e saíram de diversas outras firmas.

#### 9 – Buscas e apreensões (fls. 37 a 41 e ANEXOS 6, 7 e 8 – fls. 335 a 510):

A Impugnante fez questão de ignorar solenemente os documentos apreendidos pela fiscalização em alguns estabelecimentos dentre os quais se encontram: listagem de ramais existentes entre as lojas do grupo, carnês de uma loja dentro de outra, alterações contratuais de uma empresa no meio dos documentos de outra, telefones comuns, cópias de notas fiscais de recebimento de mercadorias e boletos bancários de estabelecimento diverso daquele onde foi realizada a busca, tabelas de preços comuns a diversas lojas, cartões de Inscrição Estadual e do CNPJ de uma empresa encontrada em outra, relação de vendas de uma firma dentro de outra, cartas de comunicação ao cliente enviadas pelos fornecedores de uma firma dentro de outra, devolução de títulos de cobrança ao Banco do Brasil referentes a mercadorias que não foram recebidas por vários estabelecimentos do conglomerado, pedidos a fornecedores oriundos de estabelecimentos diversos de onde foram apreendidos, notas fiscais de compra de mercadorias de tais pedidos, proposta de contratação de serviços de escritório de advocacia, citando a administração de 13 lojas em nome do Sr. Francisco J. Corrêa, pedido referente a uma máquina registradora emitido por Digilog Informática em nome do Sr. Francisco e de Calçados Alvorada Ltda., leituras “Z” com propaganda de “Selber Calçados” no verso do formulário, referentes a diversas lojas, cópias de relação de duplicatas a pagar de outros estabelecimentos, cadernos de controle de duplicatas a pagar, relatório de vendas de manutenção de planos de contas, relatórios de caixa, etc.

Dentre tantos documentos, ressalta-se a seguir alguns que são mais reveladores:

a) Uma loja de calçados que mantém uma relação afixada na parede, para uso dos seus funcionários, contendo números de ramais de outras lojas do mesmo ramo de atividade, e tidas como concorrentes, não pode afirmar que é totalmente independente (fls. 353 a 354).

É forçoso concluir que essa comunicação direta visa facilitar aquele mecanismo, muito utilizado no comércio varejista nesses tempos de globalização, chamado “just in time”, de manutenção de estoques mínimos. Ao invés de manter depósitos imensos de mercadorias, as empresas optam por minimizá-los e fazer pedidos às fábricas quase que diariamente. No caso tratado, as lojas do grupo diluem o estoque entre si, e um determinado modelo ou número inexistente em um estabelecimento rapidamente é suprido pelo co-irmão. Essa busca pela produtividade, exige rápida comunicação e explica os ramais entre as lojas, inclusive para redução de conta telefônica.

b) Na empresa Calçados Alvorada Ltda EPP, foram encontrados dois pedidos emitidos pela empresa CALÇADOS ROSSA para os contribuintes Calçados Kelly Ltda, Calçados Alvorada Ltda EPP, MP Calçados Ltda EPP e Calçados Fama Ltda EPP (fls. 362).

É necessário dizer que os agentes do fisco, devidamente amparados pelas normas estatuídas e portando os apetrechos legais existentes, efetuaram as buscas num momento específico e apenas em quatro lojas. Nesse curto espaço de tempo, foi possível apreender tal volume de documentos.

c) A firma ALIANÇA REPRESENTAÇÕES enviou correspondência às empresas Calçados Alvorada, Gut Calçados, Magazim Robert e Kelly Calçados, em uma só carta, arrolando os quatro contribuintes, que foi apreendida na sede do conglomerado, ou seja, na Calçados Alvorada Ltda

EPP, a qual cita nominalmente “Chico”. É sabido que ‘Chico’ é diminutivo de Francisco. Fica óbvio que foi uma comunicação ao Sr. Francisco José Corrêa sobre assunto pertinente aos negócios do grupo (fl. 400 e 410). Se o Sr. Francisco José Corrêa fosse estranho às demais lojas, não receberia correspondência referente aos outros estabelecimentos.

d) O TERMO DE APREENSÃO E DEPÓSITO lavrado na Calçados Alvorada Ltda EPP foi assinado pelo Sr. Francisco José Corrêa. Acontece que ele não é sócio e não tem qualquer ligação formal com a empresa. É titular de Calçados Kelly Ltda. Esta é uma das provas fundamentais para a configuração da formação da rede de lojas. Se não tivesse envolvimento com as lojas em questão, não teria assinado tal documento e não se justificaria sua presença naquele estabelecimento no momento da diligência fiscal. É uma comprovação material da maior relevância (fl. 356-verso).

e) Além de usar o nome de fantasia “Selber” na fachada das lojas, diversas empresas do grupo utilizam o mesmo nome em documentos internos. Foram apreendidos 10 (dez) cupons de Emissor de Cupom Fiscal (ECF) com leitura Z, onde consta o logotipo “Selber” impresso no verso. Tal fato dispensa comentários (fls. 382 a 397).

f) A relação é tão íntima que as empresas Gut Calçados Ltda EPP e Magazin Robert Ltda EPP utilizam o mesmo caderno para o controle de duplicatas a pagar (fls. 416 a 438).

g) Apesar da Impugnante afirmar que o contador não é empregado da empresa, é intrigante que se encontre no seu local de trabalho um “Relatório de Vendas – Manutenção Plano de Contas” de todas as empresas do conglomerado (fls.439 a 508).

h) Na Percal Calçados Ltda EPP, foi encontrado um carnê em cuja capa constam dois endereços: o da própria loja e o de Calçados Carcará Ltda EPP (fl. 415).

Não é comum que empresas sem nenhuma ligação, e ainda ditas concorrentes, usem o mesmo carnê para parcelar compras, inclusive com ambos os endereços na capa.

i) Foram apreendidas TABELAS DE GRUPOS com os nomes “Alvorada” e “Selber”, onde se pode visualizar: Grupo, Mercadoria/produto, Numeração, Códigos e Categoria (fls. 339 a 343). A impugnação se omite completamente sobre o assunto porque não tem como justificar tal situação.

Outras provas mais estão carregadas nos autos. Uma leitura do dossiê esclarece melhor os fatos.

A Impugnante afirma que atendia os requisitos em vigor do então vigente Micro Geraes. Sem dúvida, isto se tivessem sido analisados os estabelecimentos e os valores declarados pelo contribuinte separadamente, ou seja, somente em sua escrita oficial. Tal escrita não foi ignorada, mas utilizada para recomposição no regime de recolhimento normal do imposto.

O que o Fisco se propôs a fazer, e o fez, foi provar o contrário. Juntou elementos de prova que comprovaram a existência da rede de lojas, e o conseqüente enquadramento dos estabelecimentos no regime de apuração de ICMS por Débito e Crédito. Dessa forma, foi necessário fazer a recomposição de toda a conta gráfica dos contribuintes, recalculando o valor do imposto devido, em virtude do seu errôneo enquadramento como EPP no sistema do Micro Geraes.

E a Autuada, mesmo alegando não ter nenhuma relação com o Sr. Francisco José Corrêa, novamente sai em sua defesa, aduzindo que ele jamais participou das empresas ali arroladas como quotista.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, o Fisco prova e comprova com os documentos do SICAF a participação da citada pessoa em 11 (onze) das 15 (quinze) empresas autuadas, em alguma época da existência dessas firmas, com percentuais de quotas os mais variados.

Em seguida, a Impugnante, parecendo perdida em sua defesa, já que não conseguiu contestar e nem justificar todos os argumentos e documentos trazidos e acostados pelo Fisco ao PTA, inicia uma série de elucubrações, tentando ridicularizar o trabalho do Fisco.

Trata com desdém a robustez das provas materiais anexadas ao PTA, entendendo como parques e toscos os papéis apreendidos.

Considera situações completamente anômalas entre empresas distintas e concorrentes, como se fossem extremamente comuns e normais. Como exemplo, cita-se os seguintes fatos:

- vários sócios são parentes e participam de diversos estabelecimentos, simultânea ou alternadamente;

- um único escritório de contabilidade atende coincidentemente a todos os contribuintes envolvidos;
- tal escritório funciona dentro do prédio onde está localizado um dos contribuintes;
- o telefone do escritório de contabilidade é um ramal do telefone do contribuinte;
- é constante a movimentação dos sócios entre as empresas envolvidas;
- a qualificação dos documentos apreendidos pelo Fisco, como parcos e toscos papéis apreendidos, que não possuem valor probatório algum.

Como se vê, a Autuada trata situações elucidadoras do real envolvimento dos estabelecimentos entre si, como grandes coincidências ou como fatos irrelevantes para a apuração das irregularidades. É óbvio que assim procede porque não consegue rebater as provas apresentadas pelo Fisco. E mais, em nenhum momento, a Impugnante nega a veracidade ou sequer a existência desses fatos. Apenas os ignora e os trata como sendo de pouca relevância, porque sabe que são provas reais e não tem como contestá-las.

Nesse ponto da impugnação, num lapso de reconhecimento, a Impugnante finalmente assume a existência e sua participação na rede de lojas. Afirma que, hoje em dia, diversas empresas vêm se unindo, indicando a existência de uma rede, e que várias empresas de calçados criaram informalmente uma rede, listando diversos motivos pelos quais tomaram tal decisão.

Ora, se os contribuintes se uniram, conforme seus próprios dizeres, para dar maior visibilidade às suas empresas, minimizar despesas, fazer propaganda e publicidade, comprar bolsas, sacolas, telefone, impressos, etc., assumiram, de fato, a condição de rede de lojas, ou seja, compartilham a sua administração. Uniram-se para colher o bônus da situação, aumentando o faturamento, diminuindo custos e, por conseguinte, aumentando os lucros.

Nada mais justo, então, que dividam também o ônus tributário que tal situação gerou. É o que prevê a legislação tributária, quando determina a recomposição da conta gráfica retroativa à época do fato gerador.

O que o Fisco não pode permitir é contribuinte que, segundo a sua própria definição, faz parte de uma rede, o faça somente até o ponto que lhe convém. A isto não se pode chamar de planejamento tributário, ou elisão fiscal, como definem os doutrinadores. O fato é que, nessa situação, ocorre sim a sonegação do imposto, cabendo ao Fisco Estadual exigí-lo na sua plenitude. E mais, deve também o Fisco interromper esse processo na defesa do erário, usando os instrumentos legais que possui.

Após assumir sua participação na rede de lojas de calçados, a Impugnante continua suas justificativas, apelando novamente para a retórica da anomalia e da divagação. Afirma que, a despeito das empresas participarem de todas aquelas atividades em conjunto, tal fato não significa que pertençam a um único grupo.

Com o intuito de facilitar a visualização da frequência de alguns dos atos e fatos, apontados e apurados pelo Fisco, como provas do envolvimento da Autuada na rede de lojas, elaborou-se o quadro demonstrativo intitulado “Tabela de Ocorrências – Provas Levantadas do Envolvimento dos Contribuintes na Rede de Lojas de Sapatarias”, anteriormente anexado aos autos (fls. 664).

Além de todas as provas já citadas ao observar-se o referido quadro, tem-se a plena certeza de que é notória a participação da firma na rede de lojas.

Com as constatações a seguir relatadas, não resta a menor dúvida, ou seja, fica patente o envolvimento da empresa com os demais contribuintes:

- **o sócio atual da firma** em questão, Sr. Fernando Moreira Corrêa **participa** da composição societária das empresas de calçados TOG, CONDOR, BETA, ELANO, TAB, SELBER, CIRSAN, EMAR, TOB E KELMA, essas três últimas situadas em outros municípios, sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 48, 70/71);

- **a ex-sócia da firma** em questão, Sra. Maria da Luz S. M. Corrêa **já participou** da composição societária das empresas TOG, CONDOR, BETA, ELANO, TAB, SELBER, CIRSAN, EMAR, TOB, KELMA, essas três últimas situadas em outros municípios, sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 48/50, 69/70).

- **o ex-sócio da firma** em questão, Sr. Rodrigo Giacomini Corrêa **participa** da composição societária da empresa GUT que faz parte da rede de lojas (fls. 76/77).

- **o ex-sócio da firma** em questão, Sr. Sebastião Afonso Machado **já participou** da composição societária das empresas MAGAZINE ROBERT (matriz), MAGAZINE ROBERT (filial) e CALÇADOS DACAN sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 77/78).

- **o ex-sócio da firma** em questão, Sr. Vander Cirlei de Andrade **já participou** da composição societária das empresas CALÇADOS ALVORADA (matriz), CALÇADOS ALVORADA (filial) e CALÇADOS FAMA sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 79).

- **o sócio atual da firma** em questão, Sr. Fernando Moreira Corrêa, **tem relação de parentesco com sócios ou ex-sócios das empresas** BETA, ELANO, TAB, SELBER, CIRSAN, TOG, CARCARÁ, PERCAL, ROCAL, JUIZ DE FORA, KELLY, ALVORADA, MP, GUT, MAGAZINE ROBERT, EMAR, TOB, KELMA, NASA e FAMA, essas cinco últimas situadas em outros municípios, sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 50/51, 103/104).

- **a ex-sócia da firma** em questão, Sra. Maria da Luz S. M. Corrêa **tem relação de parentesco com sócios ou ex-sócios das empresas** BETA, ELANO, TAB, SELBER, CIRSAN, TOG, CARCARÁ, PERCAL, ROCAL, JUIZ DE FORA, KELLY, ALVORADA, MP, GUT, MAGAZINE ROBERT, EMAR, TOB, KELMA, NASA essas cinco últimas situadas em outros municípios, sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 48/49, 99/101).

- a firma em questão tem o mesmo contabilista das outras firmas elencadas no PTA (fls. 80/81).

- o número do telefone constante das notas fiscais da firma em questão (3215-2915) é o mesmo de outras 10 (dez) firmas elencadas no PTA (fls. 35/36).

- a firma em questão, de bandeira Selber, está envolvida com a documentação apreendida no contribuinte Percal Ltda. EPP - TAD 029.555 de 19/10/04, através dos seguintes documentos: foi apreendida uma "tabela de grupos", referente às lojas de bandeiras Alvorada e Selber.(fls 340 a 343); cópia de contrato social da empresa Calçados Condor Ltda, em cujo corpo consta a citação de emancipação de filho menor, relativamente incapaz para assumir a firma, assim que completou dezoito anos (Fernando Moreira Correia, que também é sócio de Calçados Carcará Ltda). (fls 347 a 348).

- a firma em questão está envolvida com a documentação apreendida no contribuinte Rocal Ltda. - TAD 029.556 de 19/10/04, através dos seguintes documentos: relações de ramais telefônicos das firmas que fazem parte da rede. (fls. 353 e 354).

A firma em questão está envolvida com a documentação apreendida no contribuinte Calçados Alvorada - TAD 026.649 de 19/10/04 (fls. 356/357), através dos seguintes documentos: fitas detalhe de ECF personalizadas com o logotipo da Selber no verso das bobinas; relatório de manutenção do plano de contas (fls. 439/510).

O endereço da firma em questão consta no panfleto de propaganda do nome de fantasia Selber Calçados (fls. 512 a 516).

A firma em questão tem nome de fantasia Selber Calçados assim como outras 0 (nove) do grupo (fls. 32).

O sócio da firma em questão, Fernando Moreira Corrêa é morador na mesma residência de diversos sócios e ex-sócios de firmas distintas e ditas concorrentes. (fls. 98 a 113).

Na documentação apensada pelo contribuinte ao PTA para subsidiar sua defesa (fls. 543/632), quais sejam, cheques, notas fiscais, boletos bancários e outros, observam-se também diversos elementos de prova material, favoráveis à tese do Fisco, de formação de rede de lojas. Esses fatos, que serão citados, não são meras coincidências do acaso. Representam a linha de ação da rede, no tocante às aberturas de contas bancárias, ainda que separadas por firmas, à contratação de publicidade, e de prestação de serviços de proteção ao crédito, à compra de material de uso e consumo e de embalagem, até mesmo na forma de admitir e demitir funcionários.

As lojas da rede contratam sempre as mesmas firmas de publicidade, de proteção ao crédito, de prestação de serviços de informática, usam o mesmo padrão de formulários para admitir e demitir funcionários, os mesmos tipos de carimbos, tem os mesmos fornecedores de materiais de uso e consumo, de embalagens, de panfletos, chegando ao cúmulo de comprarem as mesmas quantidades.

Da mesma forma, elas têm os mesmos fornecedores de mercadorias, contratam o mesmo contador, as mesmas gráficas, os mesmos fornecedores de ECFs, e, por fim, é de se esperar, abrem contas correntes bancárias nos mesmos bancos e, se isso já não bastasse, utilizam-se da mesma agência bancária.



Tudo isso a despeito da enorme diversidade de oferta que existe para cada uma dessas demandas, a se considerar o Município, o Estado e o País.

Esses fatos podem ser comprovados ao se analisar este PTA, em conjunto com os PTAs a seguir relacionados:

Nº Ordem	Número do PTA	Nome da Firma Autuada
001	01.000148404-62	Rocal Ltda
002	01.000148453-32	Calçados Alvorada Ltda
003	01.000148458-21	Calçados Carcará Ltda
004	01.000148454-13	M P Calçados Ltda
005	01.000148457-40	Selber Calçados Ltda
006	01.000148477-26	Calçados Condor Ltda
007	01.000148460.88	Calçados Juiz de Fora Ltda
008	01.000148461-69	Gut Calçados Ltda
009	01.000148473-19	Calçados e Confecções TOG Ltda
010	01.000148474-91	Calçados e Confecções TAB Ltda
011	01.000148475-64	Percal Calçados Ltda
012	01.000148476-45	Elano Calçados Ltda
013	01.000148463-21	Beta Calçados Ltda
014	01.000148459-01	Magazin Robert Ltda.

A seguir, relata-se os elementos coincidentes entre as diversas firmas elencadas, que servem elementos de prova identificados a favor do Fisco nos documentos juntados pelo contribuinte ao PTA:

- abertura de conta corrente na mesma agência bancária do Banco do Brasil, agência Halfeld, cujo endereço é Av. Getúlio Vargas, 426 – Centro, Juiz de Fora – MG (fl. 543);
- compra da Editora Folha de Viçosa de formulários contínuos (fls. 597);
- contratação da Check-Check, serviço de proteção ao crédito, (fls. 603, 608);
- compra da Esdeva Empresa Gráfica de encartes Calçados Selber e folhetos Selber (fls. 598);
- contratação, como já dito anteriormente, do escritório de contabilidade LCITEC (fls. 605, 609).

Como exemplo de decisão favorável desse Egrégio Conselho sobre a matéria de descon sideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência de fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, cita-se os Acórdãos 16.763/04/3ª, 17.636/06/1ª, 17.637/06/1ª, 17.638/06/1ª, 17.639/06/1ª, 17.646/06/1ª, 17.647/06/1ª; 17.648/06/1ª, 17.649/06/1ª.

Ainda em tempo de corroborar o entendimento da Fiscalização no tocante ao envolvimento do Sr. Francisco José Corrêa com o grupo de sapatarias, o Fisco anexou ao PTA duas notas de coluna social, ambas publicadas na página 05 do Caderno Dois do jornal Tribuna de Minas do município de Juiz de Fora: a primeira, datada de 09 de julho de 2005, onde o colunista o trata pelo nome de “Chiquinho da Alvorada” (sic), nome este pelo qual o referido envolvido é conhecido na sociedade local, em virtude da rede de lojas da qual faz parte; a segunda, datada de 08 de outubro de 2005, onde o mesmo colunista faz alusão à ampliação de sua rede de lojas de calçados, inaugurando uma loja da “*tradicional marca*” (sic) “Sapasso”, que, a partir de então, passou a fazer “*parte de seus negócios*” (sic). A propósito, a loja da Sapasso, aberta pelo Sr. Francisco José Corrêa, conforme diz o jornal, **nada mais é do que uma alteração de endereço da GUT Calçados**, cujo sócio majoritário é Rodrigo Giacomini Corrêa, filho do Sr. Francisco José Corrêa. Esta loja da rede, que fazia parte do subgrupo SAK’S Calçados, passou agora a ter como nome de fantasia “Sapasso” (fls. 673/674).

Ainda deve ser considerada a alegação contida na reafirmação da impugnação, quando da primeira juntada de documentos, onde a Impugnante reconhece explicitamente a condição de conglomerado da rede de lojas, ao comentar que as compras de bobinas para máquinas registradoras, com o logotipo SELBER estampado no verso, são feitas em grandes volumes visando minimizar despesas (item 7 - fl. 650). Nesse aspecto, não persiste qualquer dúvida entre as partes sobre o motivo da existência desse contencioso administrativo, qual seja, a tentativa de

maquiar um grupo econômico unificado, como se constituído fosse de diversas frações independentes.

Há que se considerar que subjetiva foi toda a contestação do contribuinte. Ficou claro que, não podendo comprovar sua desvinculação da rede de lojas de calçados, apegou-se a atitude de menosprezar toda uma gama de provas levadas pela Fiscalização ao PTA.

Correta a desconsideração da composição societária individualizada por estabelecimento, para considerar que o conjunto de lojas forma um único grupo, com a vinculação de todas as receitas auferidas pela rede de lojas.

---

#### **DO MÉRITO**

Admitida a desconsideração da composição societária e, conseqüentemente, a consolidação da receita bruta declarada dos estabelecimentos mineiros, nos termos da legislação vigente, apurou o Fisco valores superiores aos limites estabelecidos para a microempresa e a empresa de pequeno porte-EPP, acarretando a perda dos benefícios concedidos à microempresa.

Ato contínuo, foi feita a recomposição da conta gráfica da empresa autuada pelo regime de Débito e Crédito, resultando em ICMS recolhido a menor, conforme demonstrativo de fls.11 a 16.

Desta forma, para a irregularidade apurada, o Fisco, de maneira coerente e respaldado na legislação tributária então vigente, ao recompor a conta gráfica da empresa autuada, utilizou o sistema normal de Débito e Crédito para apuração dos valores não recolhidos aos cofres públicos.

Por fim, cabe destacar que a penalidade aplicada pelo Fisco encontra-se capitulada no art. 18, II, "a", das Leis nºs 12708/97 e 13437/99. A posição do Fisco está correta em se utilizar de tal penalidade, porém com a adequação do crédito tributário, uma vez que, por força de norma superveniente, a penalidade foi reduzida a 100% (cem por cento), aplicando-se, assim a retroatividade benigna prevista no CTN.

Quanto a alegada decadência, de parte do exercício, não se vislumbra, uma vez que, por se tratar de lançamento de ofício, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, hipótese em que, se não fosse o mencionado no parágrafo antecedente, as exigências relativas ao exercício de 1999 seriam mantidas normalmente.

Além do mais, pelo que dos autos consta, vislumbra-se, sem qualquer presunção, a via torta da simulação de participação societária, fato que mais uma vez conduz o lançamento para a regra do art. 173, I, por força da exceção contida no parágrafo quarto do art. 150 do CTN.

De se destacar, também, que a alteração do crédito, nos moldes efetuados pelo Fisco, corrigindo cálculos matemáticos, não constitui lançamento novo, como quer a defesa, uma vez que as alterações de ofício constituem dever da autoridade administrativa.

A Impugnante, não sendo capaz de rebater as provas apresentadas pelo Fisco, utiliza-se de oratória rebuscada e metafórica para tentar negar o inegável. Sendo assim, faz citações de trechos do CTN, de leis, de monografias e de ensinamentos doutrinários que não se prestam a contrapor as provas apresentadas pelo Fisco Mineiro. Muito pelo contrário, algumas delas vêm justificar e fortalecer os procedimentos executados pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as arguições de nulidade do Auto de Infração. Ainda, em preliminar, pelo voto de qualidade, em admitir a desconsideração do ato ou negócio jurídico. No mérito, também pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Wagner Dias Rabelo, que não admitiam a desconsideração. Vencidos, os mesmos Conselheiros, em parte, que no mérito julgavam improcedente o lançamento. Designado relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ivan Elias Saadi e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Elaine Coura. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros supracitados, a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio.

**Relator Designado: Roberto Nogueira Lima**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

As exigências fiscais versam sobre a cobrança de ICMS, MR e MI tendo em vista a desconsideração do regime tributário das empresas atuadas por participarem, de fato, de um grupo econômico, objetivando aí safarem-se de tributação mais severa.

O Fisco elenca aos autos diversos indícios de que há um grupo econômico envolvendo as empresas atuadas e que, em todos os casos, o Sr. Francisco José Correa seria o líder deste conglomerado.

Dentre os indícios apontados pela fiscalização, há o alegado parentesco entre os sócios; o contador é o mesmo, há a vinculação entre o Sr. Francisco José Correa e as atuadas como locador e em alguns casos como fiador; há reportagens dando conta que o citado Francisco é líder do grupo noticiado; há notícia de que as propagandas das lojas ocorrem de maneira conjunta, dentre outros indícios mais.

Com a devida “venia”, reputo que o trabalho fiscal não merece prosperar. Em primeiro lugar, cumpre observar que, estranhamente, não foi o citado Francisco José Correa arrolado como coobrigado no caso vertente dos autos mesmo sendo ele, na visão do Fisco, o líder do grupo econômico. Neste caso, mostra-se patente a contradição fiscal no caso em apreço, pois se ele é o líder e é o efetivo administrador de tudo, necessariamente teria que integrar a lide nesta condição. O trabalho fiscal aí mostra-se frágil porque desconsidera um ente societário e não impõe, juridicamente, a responsabilidade formal a ninguém em face desta desconsideração.

Não bastasse este fato, observa-se ainda que, do ponto de vista econômico, o Fisco não trouxe aos autos qualquer elemento que evidencie a interdependência entre as empresas tidas como sendo de “laranjas” e de um mesmo titular. Não existe procuração vinculando os sócios; não há cheques assinados por pessoas diversas daquelas lançadas nos contratos sociais e não há sequer, do lado do fisco, qualquer demonstração de que os sócios formais não tenham capacidade financeira ou mesmo intelectual para gerirem as empresas atuadas.

Ao contrário, os autos dão conta que são os sócios formais que admitem e demitem empregados; são eles que assinam pela empresa como um todo; são eles que emitem os cheques, enfim, são os sócios contidos nos contratos sociais que correm o risco do negócio.

Como se vê, não há a interdependência econômica que é fundamental em casos como o dos autos.

A semelhança ou mesmo identidade do contador não retrata esta identidade, assim como o fato de que o festejado Francisco José Correa figurar como locatário ou mesmo fiador de alguns sujeitos passivos não evidencia esta interdependência, já que, ao contrário, insiste-se, o que se tem é que as empresas atuadas, “de per si”, assumem o risco de suas atividades, valendo dizer que não há nada que proíba ser o fiador ou mesmo o locador esta ou aquela pessoa como também o contabilista. Trata-se, como dito no início de indício que não comprova esta interdependência econômica e até mesmo administrativa entre as empresas. Aliás, os custos de contabilidade são suportados também individualmente por cada empresa isoladamente, ou seja, não existe aquilo da empresa “x” pagar a contabilidade da empresa “y”. Esta dependência econômica não existe nos autos.

No que tange às propagandas, tem-se também que é prática comum o rateio dos custos para este fim que, sabidamente, minimiza o impacto financeiro a ser suportado por cada um, sendo certo que este quesito não traduz interdependência administrativa ou mesmo financeira entre as empresas atuadas.

Até mesmo uma grande rede de sanduíches Norte Americano possui, aqui em Belo Horizonte e outras cidades do interior, os mesmos fornecedores, os mesmos locadores ou arrendadores, sendo que, de outro lado, público e notório que os sócios de cada unidade são diferentes.

Os autos dão conta que o mencionado Francisco foi sócio de algumas lojas, muitas delas que não estão sequer no rol das atuadas e em alguns casos há mais de 10 (dez) anos

atrás tendo saído inclusive em período pretérito em relação ao período discutido em muitos casos, circunstância esta que afasta a necessária interdependência entre as empresas.

Apenas a empresa “Cirsam” contém uma procuração outorgando poderes ao festejado Francisco, mesmo assim depreende-se que o sócio Rodrigo já não estava mais na sociedade desta empresa à época da procuração, até porque, frente às demais empresas, não pode uma única procuração de um sujeito passivo exclusivo impor a desconsideração da personalidade jurídica de várias empresas. Na eventualidade jurídica, deveria o Fisco, frente a um ilícito tributário qualquer, eleger este administrador por força de procuração, como responsável solidário deste eventual ilícito.

Como se observa, as colocações feitas pelo Fisco para desconsiderar a personalidade jurídica das empresas atuadas mostram-se presentes apenas a nível indiciário. Não existe prova concreta de que as empresas sejam interligadas ou mesmo interdependentes, razão pela qual, o feito fiscal não pode prosperar no caso vertente dos autos.

Diante do exposto, acompanho o relator nas prefaciais argüidas e, no mérito, pedindo “venia”, julgo improcedente o lançamento por enxergar que não há interdependência entre as empresas atuadas.

**Conselheiro: Antônio César Ribeiro**

### **3- BASE DE CÁLCULO**

---

**Acórdão: 18.076/07/1<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 24/02/2007)**

---

#### ***EMENTA***

**BASE DE CÁLCULO – VALOR INFERIOR AO PREÇO CORRENTE – Constatou-se a realização de operações de transferências de ovos férteis para estabelecimento de mesma titularidade localizado em outra unidade da Federação, sem observância das disposições contidas no art. 44, inciso IV subalínea “b3” do RICMS/96, mantido pelo art. 43, inciso IV, subalínea “b3” do RICMS/02. Reformulado o crédito tributário pelo Fisco para excluir a parcela da MI, capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75, relativamente aos documentos fiscais emitidos até 31/10/2003. Exigências parcialmente mantidas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

#### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor do ICMS devido, tendo em vista a adoção pela Autuada de base de cálculo inferior à legalmente prevista (art. 44, inciso IV, alínea “b.3” do RICMS/96 e art. 43, inciso IV, alínea “b.3” do RICMS/02), nas operações de transferência de ovos férteis para outro estabelecimento do contribuinte (matriz), situado em Pires do Rio no Estado de Goiás, no período compreendido entre setembro/2002 e março/2005. Para a diferença a tributar considerou-se o preço pago pelo próprio contribuinte nas aquisições do mesmo produto, do fornecedor Jorge Luiz Caixeta da Cunha, abatendo-se o valor total dos produtos consignado nas notas fiscais atuadas, antes do abatimento referente ao imposto dispensado na operação conforme previsto no item 6, do Anexo IV, do RICMS/MG. Exigências de ICMS (7%), MR e MI (capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente por seus representantes legais, Impugnação às fls. 1.131 a 1.143.

O Fisco reformula o crédito tributário às fls. 1.179 a 1.194, adequando a penalidade exigida prevista no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75, ao período de sua vigência (a partir de 1º/11/2003), conforme definido no art. 42, inciso I, da Lei 14.699/2003.

Regularmente intimada da reformulação (fls. 1.195 e 1.196), a Autuada novamente comparece aos autos (fls. 1.197), ratificando os termos da Impugnação.

O Fisco em manifestação de fls. 1.199 a 1.204 refuta as alegações da Impugnante, requerendo seja julgado parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação retro citada.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.207 a 1.211, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação efetuada pelo Fisco.

#### **DECISÃO**

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no Parecer da Auditoria Fiscal foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passarão a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

“Versa a autuação sobre recolhimento a menor de ICMS no período de setembro de 2002 a março de 2005, em razão de a Autuada ter utilizado como base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias (ovos férteis), **valor inferior ao preço corrente praticado no mercado atacadista no local do estabelecimento remetente**, inobservando o disposto no art. 44 inciso IV, subalínea “b3”, do RICMS/96, mantido pelo art. 43, inciso IV, subalínea “b3” do RICMS/02, tendo o Fisco considerado como parâmetro do preço corrente o de aquisição pago pela própria Autuada ao fornecedor do mesmo produto.

Cumpra observar, de início, que conforme se verifica na Ata da Assembléia da sociedade empresarial (fls.1.145) o seu objetivo social é a produção e comercialização de ovos férteis e rações, bem como a criação e comercialização de aves, e que para atender às necessidades do mercado adquire os produtos de fornecedores em operação interna, com os quais são firmados, previamente, Contratos de Parceria Avícola (cópia às fls. 20/23).

Importa salientar que as operações que deram origem às exigências em exame compreendem as transferências interestaduais de ovos férteis em remessa ao estabelecimento matriz situado em Pires do Rio – Estado de Goiás, cujos produtos foram fornecidos à Autuada pelo “Parceiro” Jorge Luiz Caixeta da Cunha. Nota-se que tais exigências foram motivadas pelo fato da Autuada ter utilizado como base de cálculo destas operações valor inferior ao estabelecido na legislação de regência.

Sobre a matéria, importa rever o que diz a legislação: a CF/88 define no art.155, § 2º, inciso XII, além de outros aspectos, que cabe a Lei Complementar fixar a base de cálculo. Nesse sentido a LC 87/96 estabelece o seguinte:

*“Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*§ 4º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.”*

A Lei Estadual nº. 6.763/75 segue na mesma direção dispondo no art. 13, § 9º, que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, **em se tratando de produto primário**, a base de cálculo será o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Regra idêntica está contida no RICMS/96 em seu art. 44, inciso VI, subalínea b3 mantida pelo RICMS/02 no art. 43, inciso IV, subalínea “b3”, que regulamentam a matéria da seguinte forma:

*“Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:*

*(...)*

*b - na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:*

*(...)*

*b.3 - o preço corrente no mercado atacadista do local do estabelecimento remetente, quando se tratar de produto primário;"*

Oportuno frisar que o dispositivo retro transcrito extraído da LC 87/96, deixa evidenciado a ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, haja vista que determina a base de cálculo do ICMS nestas operações.

Ademais, a tese defendida pela Impugnante de não tributação, torna-se frágil, à medida que todas as operações autuadas foram tributadas, embora com valores inferiores aos devidos.

O procedimento fiscal em si consistiu na conferência das notas fiscais referentes às operações de transferência, cujas cópias foram anexadas às fls. 117 a 699, nas quais se constata que o preço das mercadorias, ovos férteis, é inferior ao preço corrente no mercado atacadista local. Importa observar que como parâmetro do "preço corrente" o Fisco considerou o preço de aquisição pago pela própria Autuada ao fornecedor das mesmas mercadorias, objeto da transferência, conforme comprovam os documentos de fls. 700 a 1.127.

Os demonstrativos de fls.10/19, substituídos pelos de fls. 1.182/1.191, por ocasião da reformulação, apontam as diferenças de preço levantadas pelo Fisco bem como as exigências cabíveis. Insta destacar que a redução de 60% da base de cálculo nas operações interestaduais com ovos férteis, prevista no RICMS/02, Anexo VI, item 6, subitem 6.1 está condicionada à dedução, no preço da mercadoria, do valor do imposto dispensado na operação, logo, no tocante às diferenças não há se falar em redução da base de cálculo.

Registre-se que a multa isolada aplicada incidiu apenas sobre o valor da diferença da base de cálculo, exatamente como prescrito no inciso VII, do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, abaixo transcrito, com efeitos a partir de 1º/11/2003, nos termos da redação dada pelo artigo 28 e vigência estabelecida pelo artigo 42, inciso I, ambos da Lei n.º. 14.699/03.

*"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:*

*(...)*

*VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"*

Oportuna, portanto a reformulação promovida pelo Fisco (fls. 1.179 a 1.191) no sentido de adequar referida penalidade ao período de vigência fixado na Lei.

Os argumentos concernentes à "inconstitucionalidade da Lei Estadual" não podem ser objeto de apreciação, tendo em vista a disposição expressa do art. 142, inciso I, da mesma Lei n.º. 6.763/75.

Logo, constatado a ocorrência do fato gerador cuja base de cálculo declarada é inferior ao estabelecido na legislação de regência, identificado o sujeito passivo (contribuinte), estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, MR e MI art. 55, inciso VII da Lei n.º. 6.763/75, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame, após a referida reformulação."

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.179 a 1.194. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Daniela Victor de Souza Melo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Relatora: Aparecida Gontijo Sampaio**

#### **4- CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO**

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTO FISCAL –** Constatada a falta de registro de notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias no livro Registro de Entradas. Legítima, portanto, a penalidade exigida, prevista no art. 55, inciso I da Lei 6763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL –** Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS, uma vez que decorrentes de operações interestaduais de mercadorias com incentivos fiscais não reconhecidos através de convênio, em desrespeito à Lei Complementar 24/75, bem como à legislação tributária mineira. No entanto, devem ser excluídas as exigências concernentes às NFs autuadas referentes ao período de julho a outubro/2001, com fulcro no art. 112, inciso II do CTN, haja vista que tais exigências foram acrescidas quando da reformulação do crédito tributário pelo Fisco, porém em planilha anexa ao AI há informação de que o crédito relativo a estes documentos teria sido estornado pela própria Autuada no mês de novembro/2001. Mantidas, em parte, as exigências de ICMS, MR e MI capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO INTEGRAL -** Comprovado nos autos que a Autuada apropriou-se integralmente de créditos de ICMS destacados em NFs relativas a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado (aves reprodutoras), inobservando as disposições contidas no art. 66, § 3º, inciso II, Parte Geral do RICMS/96 e RICMS/02, que determina o creditamento proporcional de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês. Entretanto, devem ser excluídas do crédito tributário as exigências relativas às aves fêmeas que foram vendidas em período inferior a 12 meses da respectiva data de aquisição. Mantidas, em parte, as exigências de ICMS, MR e MI capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SAÍDA E QUEBRA DE BEM IMOBILIZADO - FALTA DE ESTORNO –** Acusação fiscal de falta de estorno de créditos de ICMS, relativamente às saídas e quebra de bens pertencentes ao ativo imobilizado (aves reprodutoras). No entanto, devem ser excluídas do crédito tributário as exigências referentes a esta infração, com fulcro no art. 112, inciso II do CTN, haja vista as dúvidas existentes nos autos acerca dos valores a serem estornados. Canceladas as exigências de ICMS, MR e MI capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SAÍDA COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.** Comprovado nos autos que a Autuada aproveitou integral e indevidamente crédito pela entrada de mercadoria cuja operação subsequente estava beneficiada com redução da base de cálculo. Infração caracterizada nos termos do § 1º do art. 31 da Lei 6.763/75. Exigências de ICMS, MR e MI capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. O crédito tributário deve ser adequado no caso de haver reflexos em função das alterações dos itens anteriores.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1 – Falta de registro no livro próprio, nos meses de novembro e dezembro/2001, de 27 (vinte e sete) notas fiscais referentes às entradas de rações recebidas em transferência do estabelecimento matriz, sediado em Pires do Rio no Estado de Goiás. Exigência de MI (capitulada no art. 55, inciso I da Lei 6763/75).

2 – Aproveitamento indevido de créditos do ICMS no período compreendido entre 2002 a 2005, decorrente de:

2.1 - valores não comprovadamente pagos na origem, originários de benefício concedido à revelia de convênios interestaduais (subitem 4.11 da Resolução 3.166/2001);

2.2 - lançamento integral de créditos relativos ao ativo imobilizado em detrimento dos 1/48 avos legalmente previstos;

2.3 - falta de estorno de créditos apropriados em decorrência de quebras e saídas do ativo imobilizado retro citado;

2.4 - falta de estorno de créditos proporcionalmente às saídas de mercadorias com base de cálculo reduzida, nos termos do item 6, do Anexo IV, do RICMS/96 e RICMS/02.

Relativamente à irregularidade do “item 2 do Auto de Infração” exigiu-se ICMS, MR (após recomposição da contra gráfica) e, ainda, multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75, no tocante ao creditamento indevido realizado a partir de novembro/2003.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seus representantes legais, Impugnação às fls. 339/362.

O Fisco acolhe, em parte, as razões de defesa, reformula o crédito tributário, bem como envia ao Sujeito Passivo outras planilhas demonstrativas do crédito tributário reformulado (fls. 401/414).

A Autuada novamente comparece aos autos (fls. 417/419).

O Fisco em manifestação de fls. 421/429, refuta as alegações da Impugnante.

---

## **DECISÃO**

### Irregularidade do item 01 do Auto de Infração

1 – Falta de registro no livro próprio, nos meses de novembro e dezembro/2001, de 27 (vinte e sete) notas fiscais referentes às entradas de rações recebidas em transferência do estabelecimento matriz, sediado em Pires do Rio no Estado de Goiás. Exigência de MI (capitulada no art. 55, inciso I da Lei 6763/75).

A infração resta demonstrada através dos seguintes documentos: cópias das notas fiscais não escrituradas fls. 41/67 dos autos e cópia do livro Registro de Entradas do período compreendido entre julho/2001 a março/2005 (fls. 68/242).

Importante acrescentar que o Fisco lançou como crédito na Verificação Fiscal Analítica – VFA (fls. 17), nos meses de novembro e dezembro/2001 a importância de R\$ 4.099,38, que correspondente ao ICMS destacado nas NFs não escrituradas, limitado, no entanto, a 10%, nos termos da Resolução 3.166/2001.

Na peça de defesa apresentada a Impugnante não nega o descumprimento de referida obrigação acessória, restringindo-se a pleitear a redução do percentual da penalidade aplicada a 2%, invocando, para tanto, os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

No entanto, a redução da MI ao percentual solicitado (2%), somente seria possível se houvesse atendimento pela Autuada da condição estatuída na alínea “a” do inciso I, do art. 55 da Lei 6763/75 (vigente à época – a seguir reproduzido), o que não restou demonstrado.

*“Art. 55 – As multas, para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso II, do artigo 53, serão as seguintes:*

*I – por falta de registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal – 5% (cinco por cento) do valor constante no documento, reduzindo-se a 2% (dois por cento), quando se tratar de :*

*a – entrada de mercadoria ou utilização de serviços registrados no Livro Diário;”*

Legítima, portanto, a penalidade aplicada.

### Irregularidade do item 2 do Auto de Infração

2 – Aproveitamento indevido de créditos do ICMS no período compreendido entre 2002 e 2005, decorrente de:

2.1 - valores não comprovadamente pagos na origem, originários de benefício concedido à revelia de convênios interestaduais (subitem 4.11 da Resolução 3.166/2001)

Na Planilha de fls. 27/29 o Fisco relacionou as notas fiscais objeto do estorno referentes ao período compreendido entre abril/2004 e outubro/2004, bem como informou o Estado de origem das mercadorias e, ainda, os valores das mesmas, base de cálculo do ICMS, ICMS lançado, ICMS permitido e ICMS a estornar.

De conformidade com o subitem 4.11 da Resolução 3.166/2001 só é permitido ao contribuinte mineiro apropriar-se de 10% da base de cálculo do ICMS constante de documentos



fiscais emitidos a partir de 21/11/94 por estabelecimento industrial localizado no Estado de Goiás, relativamente às mercadorias adquiridas para comercialização, produção ou industrialização.

A Impugnante contesta a glosa dos créditos argumentando que não realizou apropriação indevida, haja vista que a remessa de **ração para aves** promovidas por estabelecimento de mesma titularidade (matriz localizada no Estado de Goiás), deu-se à alíquota de 12%, sobre base de cálculo reduzida em 60%, na forma do disposto no art. 9º, inciso VII, alínea “c” do Decreto Estadual (Goiás) n.º 4.852/97, redução esta que consta do Convênio ICMS n.º 100/97.

Entretanto, a quantia ora estornada não se refere à redução mencionada pela Impugnante (legalmente originária do Convênio ICMS n.º 100/97), mas sim a tributo não cobrado na origem, em face das disposições contidas no art. 11, III do Anexo IX do Dec. 4.852/97 do Estado de Goiás. Conforme bem alertou o Fisco, nos documentos acostados aos autos pela própria Impugnante (fls. 372/374), resta evidenciado o crédito outorgado.

Não obstante, caracterizada a infração, a glosa efetuada pelo Fisco merece um pequeno reparo, no tocante aos documentos autuados relativos ao período de julho a outubro/2001, pelo seguinte fato: consta ao final da Planilha de fls. 27/29 a seguinte observação: *“As notas fiscais referentes ao período de julho a outubro/2001, apesar de estarem registradas nos respectivos períodos com aproveitamento a maior do que o permitido, não foram aqui listadas porque a parcela indevida, equivalente a R\$ 1.002,13, foi estornada pelo próprio contribuinte em novembro/2001”*.

No entanto, quando da reformulação do crédito tributário pelo Fisco, referida importância (R\$ 1.002,13) se incorporou ao valor do estorno original, segundo se extrai da Planilha de fls. 401. Assim, existindo dúvida nos autos acerca do estorno desta quantia pela Autuada, em novembro/2001, devem ser excluídas do crédito tributário as exigências de ICMS, MR e MI concernentes a tais documentos, com fulcro no art. 112, inciso II do CTN.

2.2 - lançamento integral de créditos relativos ao ativo imobilizado em detrimento dos 1/48 avos legalmente previstos

Os bens do ativo imobilizado em questão são aves reprodutoras (fêmeas e machos), as quais foram adquiridas no período compreendido entre **novembro/2001 e novembro/2003**, segundo se extrai das Planilhas de fls. 21 e 402.

O valor de ICMS apropriado integralmente pela Autuada quando das aquisições, no montante de R\$ 91.872,56, foi glosado pelo Fisco, o qual elaborou a Planilha de fls. 21 com os créditos legítimos, a apropriar por período, no somatório de R\$ 53.913,15.

Importante ressaltar que o Fisco elaborou, ainda, a Planilha de fls. 22/25 que demonstra, mensalmente as **aquisições e vendas** das aves reprodutoras (elencando neste documento as NFs e quantidades/unidades comercializadas), no período compreendido entre **agosto/2001 e março/2005**.

Entretanto, nos meses de **outubro/2004 e fevereiro/2005** ocorreram emissões de 13 notas fiscais de saída de aves as quais consignavam no campo “Descrição dos Produtos” o peso das aves vendidas, sem mencionar as quantidades/unidades vendidas. Relativamente a estes documentos o Fisco necessitou **arbitrar as “quantidades vendidas”**, tendo elaborado a Planilha de fls. 18/20 (na qual se calculou o peso médio por ave). Nesta planilha foram utilizadas não só operações destes 02 meses, mas também operações de saídas documentadas pela Autuada do período compreendido entre abril/2003 e fevereiro/2005. Obteve-se com este levantamento a constatação de que o peso médio da **ave fêmea era de 3,73 kg e do macho 4,92 kg**.

Muito embora o Fisco tenha apurado as **quantidades de aves vendidas** em relação às citadas 13 notas fiscais (Planilha de fls. 18/20), verifica-se que na Planilha de fls. 22/25 relativa à movimentação global das aves (entradas, saídas e quebras), não foram lançadas mencionadas quantidades no tocante a tais documentos (NFs 001199, 001200, 001201, dentre outras). Tal fato, no mínimo, coloca em dúvida a classificação contábil de parte das aves como sendo pertencentes ao ativo imobilizado, uma vez que um dos fatores determinantes para classificação neste grupo do Ativo, é a permanência dos bens na empresa, por um período superior a 12 (doze) meses.

Oportuno enfatizar que a dúvida retro referida se dá tão somente em relação ao ativo imobilizado (aves fêmeas), haja vista que em relação às aves (machos) pelo fato de terem ocorrido aquisições expressivas e saídas inexpressivas, havia sempre estoque de tais aves (adquiridas nos exercícios de 2001 e 2002), para cobrir as saídas ocorridas nos exercícios de 2003, 2004 e 2005.

Por outro lado, elaborando-se um levantamento acerca da permanência das aves no estabelecimento da Autuada, com utilização dos dados (quantidades de entradas e saídas) constantes da Planilha de fls. 22/25, verifica-se que as **aves fêmeas** adquiridas a partir de **setembro/2003** deram saída antes de completarem 12 meses.

Concluiu-se, pois, do exposto que também pelo método contábil “Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai” – PEPS, utilizado pelo Fisco, a caracterização de ativo imobilizado em relação às aves fêmeas (relacionadas nas NFs de fls. 402), não se deu, em relação às aquisições efetuadas a partir de setembro/2003, posto que vendidas, antes de completar 12 meses, a contar da data de aquisição.

Desta forma, não se considera como sendo do ativo imobilizado as aves fêmeas adquiridas através das NFs n.º 000.192, 000.201, 006.791, 006.804 e 006.812 (listadas às fls. 402) e, em consequência não prospera a proporcionalidade dos créditos 1/48 avos (um quarenta e oito avos) ao mês apurada pelo Fisco em relação a estes documentos.

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante após conceituar “ativo imobilizado” e “mercadoria”, argumenta que as aves em discussão não são bens do ativo imobilizado e sim mercadorias, pelas razões que expõe. Acrescenta que o bem adquirido com a finalidade de ser vendido, ainda que depois de industrializado, ou como no presente caso, depois de exercido pelo período de 14 meses a função de reprodutor, é mercadoria.

Verifica-se pelas razões trazidas na peça de defesa e as sustentadas pelo Fisco, que não há nos autos controvérsia acerca da conceituação de bens do ativo imobilizado.

A controvérsia reside no fato da Autuada classificar as aves reprodutoras como mercadorias, em virtude das mesmas terem sido adquiridas com o objetivo de revenda, bem como por constar de seu objetivo social tal atividade.

Porém, do exame da Planilha de fls. 22/25, que apresenta (dentre outros dados), informações sobre as quantidades de aves que deram entrada e saída no estabelecimento da Autuada, percebe-se que efetivamente em relação às aves fêmeas adquiridas no período anterior a setembro/2003 e a totalidade das aves machos, não se pode dar outra classificação contábil diversa de imobilização, haja vista a permanência das citadas aves no estabelecimento da Autuada por período superior a 12 meses, contados da data de aquisição. Outrossim, são inexpressivas as vendas de aves nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, consoante se extrai da citada planilha e do livro Registro de Apuração de ICMS (fls. 243/336).

Ademais, contrariamente ao alegado pela Impugnante, as aves não se destinavam a revenda, mas sim à consecução da atividade-fim da empresa que é a venda de ovos férteis.

Correto, portanto, o procedimento fiscal, exceto no tocante às NFs n.º 000.192, 000.201, 006.791, 006.804 e 006.812 (listadas às fls. 402),

2.3 - falta de estorno de créditos apropriados em decorrência de quebras e saídas do ativo imobilizado retro citado

Os percentuais de quebra (10,924% para aves fêmeas e 51,978% para os machos) foram obtidos pelo Fisco através do confronto entre as unidades de aves que entraram no estabelecimento da Autuada, as unidades que saíram e as existentes em estoque, separadamente para aves machos e fêmeas. Alerta-se que a Autuada declarou para fins de baixa (fls. 16) que não possuía fundo de estoque.

As quebras foram lançadas por ocasião das respectivas entradas, uma vez que não regularmente documentadas.

Para as baixas, sejam de saídas ou de quebras, observou-se o método “PEPS”, anteriormente referido, além de considerar o Fisco algumas situações elencadas no item 3 do Relatório Fiscal de fls. 11 e 12.

A Planilha de fls. 22/25 demonstra os valores estornados mensalmente, no período de novembro/2001 a março/2005.

Entretanto, conforme já abordado, na Planilha de fls. 22/25 relativa à movimentação global das aves (entradas, saídas e quebras), não foram lançadas as quantidades apuradas no tocante a 13 notas fiscais (Planilha de fls. 18/20) as quais não continham as quantidades de aves vendidas (NFs 001199, 001200, 001201, dentre outras). Tal fato reflete também na glosa dos créditos ora em apreço, em face da dúvida acerca da exatidão dos valores estornados originários das quebras/saídas.

Ademais, neste tipo de atividade é temerário lançar todas as quebras por ocasião das respectivas entradas, conforme procedeu ao Fisco, uma vez a inegável ocorrência de mortalidade de aves no decorrer dos exercícios ora fiscalizados.

Em vista destes fatos, excluí-se do crédito tributário as exigências concernentes a esta irregularidade, com fulcro no art. 112, inciso II do CTN.

2.4 - falta de estorno de créditos proporcionalmente às saídas de mercadorias com base de cálculo reduzida

A penúltima coluna da Planilha de fls. 26 demonstra, mensalmente, os valores estornados, em face das saídas interestaduais de **ovos férteis** com base de cálculo reduzida, alicerçada no item 6, do Anexo IV do RICMS/96 e RICMS/02.

O estorno de crédito respalda-se nas disposições contidas no § 1º do art. 31 da Lei 6763/75.

Na Impugnação apresentada, quanto a esta infração, os argumentos centram-se na inconstitucionalidade dos dispositivos legais que respaldam a glosa dos créditos, bem como ausência de prejuízo ao erário mineiro, uma vez que nas notas fiscais de aquisições das mercadorias a base de cálculo estava reduzida no mesmo percentual das saídas.

Entretanto, razão não lhe assiste, haja vista as disposições no § 1º do art. 31 da Lei 6763/75, na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 02 de 25/02/94 (parcialmente transcrita pelo Fisco às fls. 426) c/c art. 88, inciso I da CLTA/MG (Dec. n.º 23.780/84).

Assim, mantém-se a glosa de créditos em virtude da irregularidade em apreço, observando-se, no entanto, os reflexos das exclusões dos itens anteriores, se existentes.

Por derradeiro, vale acrescentar que não prosperam as arguições de cerceamento de defesa e nulidade do AI aventadas na peça de defesa, haja vista que o Fisco cuidou de detalhar no “Relatório do Auto de Infração” e no “Relatório Fiscal”, as infrações apuradas, além de elaborar planilhas com dados relativos a cada irregularidade objeto da autuação. Acrescente-se que a Impugnante não só teve assegurado, como também exerceu seu direito ao contraditório, nos exatos termos da legislação vigente, com a apresentação da Impugnação.

Ademais, não há qualquer correção em relação à penalidade exigida pelo creditamento indevido (relativamente ao crédito tributário remanescente), a qual se alicerça no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 401/414, e ainda, para excluir: 1) no tocante ao estorno de créditos alicerçado na Resolução 3.166/2001, as exigências concernentes às NFs do período de julho a outubro/2001, apontadas na Planilha de fls. 401, com fulcro no art. 112, inciso II do CTN; 2) relativamente à glosa de créditos decorrente da não observância da proporcionalidade de 1/48 avos, as exigências relativas às aves fêmeas relacionadas nas NFs n.º 000.192, 000.201, 006.791, 006.804 e 006.812 (listadas às fls. 402); 3) integralmente as exigências originárias de quebras e saídas do ativo imobilizado, com fulcro no art.112, inciso II do CTN; 4) observar, em relação ao estorno de crédito das saídas com base de cálculo reduzida, se existentes, os reflexos das exclusões dos itens anteriores. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Relatora: Aparecida Gontijo Sampaio**

---

Acórdão: 18.200/07/1ª

(Publicado no “MG” de 23/06/2007)

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais e CTRCs decorrentes de aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Infração caracterizada, nos termos do inciso III, artigo 70, RICMS/96.**

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – Constatada a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas referente a aquisições interestaduais de**

mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Infração caracterizada, nos termos do art. 43, §1º do RICMS/96.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – FALTA DA 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL.** Constatado o aproveitamento de crédito de ICMS sem apresentação das 1ªs vias dos documentos fiscais correspondentes, procedimento este vedado pelo art. 70, inc. VI do RICMS/96. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Infração caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS.** Constatado que a Impugnante, intimada seguidamente pelo Fisco, não apresentou documentos fiscais exigidos. Exigência da Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso VII da Lei 6763/75, que foi quitada pela Impugnante.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

#### **RELATÓRIO**

Foi constatado recolhimento a menor de ICMS no período de 01/01/1999 a 30/12/2000, mediante conferência de livros e documentos fiscais e apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em decorrência da prática das seguintes irregularidades:

1 - aproveitamento indevido de créditos do imposto referentes a aquisições de materiais de uso ou consumo do estabelecimento, bem como dos respectivos serviços de transporte utilizados (demonstrativo às fls. 68/69), acarretando as exigências de ICMS e multa de revalidação;

2 – falta de recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento (demonstrativo à fls. 71), pelo que foi exigido ICMS e multa de revalidação;

3 – aproveitamento indevido de créditos do imposto de Notas Fiscais e CTCRC cujas primeiras vias não foram apresentadas (demonstrativos às fls. 73/77), acarretando as exigências de ICMS e multa de revalidação; e

4 – não apresentação de documentos fiscais exigidos em intimações do Fisco (intimações de fls. 02, 04, 25, 33, 45 e 50), pelo que se exigiu a Multa Isolada prevista no art. 54, inc. VII, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada, por intermédio de procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação às fls. 236/260, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 449/461.

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 462.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, Recurso de Agravo fls. 464/469.

Em despacho de fls. 473, a Auditoria Fiscal solicita diligência, a qual é cumprida pelo Fisco às fls. 474. A Autuada se manifesta a respeito às fls. 480/483.

Às fls. 484, a Auditoria Fiscal decide abrir vista dos autos ao Fisco, em razão de juntada de documentos promovida pela Impugnante. Assim, o Fisco retorna aos autos às fls. 485/487.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 488/499, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo. No mérito, pela procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento dá provimento parcial ao Recurso de Agravo Retido deferindo parte dos quesitos formulados pela Autuada e acrescentando outros (fls. 501).

A Impugnante atende a solicitação do Perito Oficial às fls. 518/1.262, que apresenta o seu relatório às fls. 1.263/1.273.

Novamente é concedida vista dos autos à Impugnante que se manifesta às fls. 1.278/1.281.

O Fisco ratifica seu entendimento anterior (fls. 1.284/1.289).

A Auditoria Fiscal, em despacho de fls. 1.290, atesta que o presente PTA, em virtude da alteração no art. 119 da CLTA/MG passa a ser submetido a rito sumário.

---

#### **DECISÃO**

Cuida o caso em tela de acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante conferência de livros e documentos fiscais e recomposição da conta gráfica, em decorrência da prática das seguintes irregularidades, no período de 01/01/1999 a 30/12/2000:

- 1 - aproveitamento indevido de créditos do imposto referentes a aquisições de materiais de uso ou consumo do estabelecimento, bem como dos respectivos serviços de transporte utilizados;
- 2 – falta de recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento;
- 3 – aproveitamento indevido de créditos do imposto de Notas Fiscais e CTCRC cujas primeiras vias não foram apresentadas; e
- 4 – não apresentação de documentos fiscais exigidos em intimações do Fisco.

**1 - Aproveitamento indevido de créditos do imposto referentes a aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento, bem como dos respectivos serviços de transporte utilizados.**

A Constituição Federal determina em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar 87/96, cumprindo a previsão constitucional, disciplinou o regime de compensação, permitindo ao contribuinte creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, com a ressalva, referente a material de uso ou consumo, da vigência da norma, postergada, por força de sucessivas alterações no texto original da lei e vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação fiscal em análise, até 31 de dezembro de 2002.

**“Lei Complementar 87/96**

*Art. 20 - Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*Art. 33 - Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003;”*

O RICMS/96, vigente à época, estabelecia explicitamente a vedação ao crédito em questão:

**“Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:**

.....

*§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:*

.....

*3) o valor do imposto correspondente às mercadorias adquiridas ou recebidas, a partir de 16 de setembro de 1996, para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;”*

.....

**Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:**

.....

*III – se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2002, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;”*

Portanto, caso fique demonstrado que as mercadorias sejam destinadas a uso ou consumo do estabelecimento, não há o que se contestar sobre a vedação ao crédito do imposto.

Nos termos da legislação, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores respectivos, para efeito de apuração do valor do ICMS a pagar, seria abatido o imposto incidente nas

operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros, o valor do imposto correspondente à entrada de matéria-prima e produto intermediário.

São compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição (art. 66, § 1º, 2.2, RICMS/96).

Explicitando ainda mais o Regulamento, a Instrução Normativa SLT nº 01/86 estabeleceu que produto intermediário é aquele empregado diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto, ou que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização.

Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linha independente, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Esses, portanto, os pressupostos teóricos relativamente à matéria.

O objeto social da Impugnante é a lavra e o beneficiamento de minas e jazidas em geral, especialmente de ouro.

O Fisco, conforme relatório fiscal de fls. 13 e demonstrativo de fls. 68/69, não reconheceu como legítimos os créditos dos seguintes produtos destinados ao uso ou consumo do estabelecimento: Sulfato de alumínio ferroso, Magnofloc, Vibrathane e Ácido Clorídrico.

O Fisco fornece informações sobre cada mercadoria às fls. 13, e em sua primeira manifestação (fls. 449/461), baseado em informações da própria Impugnante, donde se extrai:

Sulfato de alumínio ferroso – é um produto químico utilizado na estação de tratamento de água na Usina Queiroz (outro estabelecimento da Impugnante) conforme declarado pela Impugnante à fls. 58;

Magnofloc – é um polímero floculante, utilizado na estação de tratamento de efluentes, conforme declarado pela Impugnante à fls. 57;

Vibrathane – é um produto químico, utilizado como componente de resina de poliuretano, em revestimento anti-abrasivo de tubulações e caixas de alimentação e descarga no tratamento mecânico, hidrometalurgia e fábrica de ácido, conforme declarado pela Impugnante à fls. 58;

Ácido Clorídrico – declarado pela Impugnante à fls. 56 – produto químico, utilizado como (1) solução a 5 % em remoção de impurezas do carvão ativado, preparando o carvão para a retirada do ouro, (2) removedor de incrustações de Carbonato de Cálcio em estruturas e pisos no tratamento de efluentes e (3) reagente para preparação de padrões a serem utilizados em aparelho para medição de Arsênio solúvel no tratamento de efluentes.

Nos documentos acostados pela Impugnante em atendimento à intimação do Perito Oficial (fls. 518/1.262) constam apenas informações sobre o material “Ácido Clorídrico”, à fls. 531, onde declara que a função deste é de reagente utilizado para destruir (decompor) amostras sólidas para análise via instrumental, no Laboratório Químico.

No Relatório de Perícia (fls. 1.263/1.273), constam também apenas informações sobre o material “Ácido Clorídrico”, à fls. 1.266, onde declara que a função deste é de reagente utilizado para destruir (decompor) amostras sólidas para análise via instrumental, no Laboratório Químico, confirmando o que informara a Impugnante.

Constata-se que a perícia nada trouxe que pudesse acrescentar ao que a Impugnante já se manifestara, e que as conclusões do Fisco se basearam em informações da própria Impugnante.

As informações prestadas pelo Fisco e pela Impugnante, além da consideração da legislação pertinente à matéria, são suficientes para se concluir sobre a utilização das mercadorias

no processo produtivo da Impugnante, caracterizando-as como material de uso ou consumo, utilizadas em linhas marginais e independentes.

A Impugnante, nas diversas vezes em que se manifestou nos autos, nada trouxe de concreto que pudesse mudar o entendimento do Fisco. Os aspectos de imprescindibilidade, essencialidade e indispensabilidade, argüidos em sede de Impugnação, não são critérios previstos na legislação para legitimar aproveitamento de crédito.

Os critérios já foram delineados acima, quando da análise da legislação pertinente.

Assim, correto o estorno dos créditos das aquisições em análise, porque perfeitamente caracterizadas como destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.

Não é possível, também, a apropriação dos créditos de tais mercadorias em virtude de exportação, porque, no caso em análise, as mercadorias cujos créditos foram estornados não foram integradas ou consumidas em processo de produção de produtos destinados à exportação para o exterior, posto que foram utilizados em linhas marginais ou independentes.

## **2 – Falta de recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.**

A cobrança do diferencial de alíquotas, nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, encontra sustentação em preceitos contidos na legislação mineira - art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II, e art. 12, § 2º da Lei 6763/75 - , a seguir transcritos:

*"Art. 5º - (omissis)*

.....

*§ 1º - O imposto incide sobre:*

.....

*6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;*

.....

*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;*

.....

*Art. 12 - (omissis)*

.....

*§ 2º - Na hipótese de operação ou prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação."*

Tais dispositivos também se encontram no RICMS/96, em seus artigos 1º, inc. VII, art. 2º, inc. II e art. 43, §1º.

Considerando que as mercadorias em questão tiveram os créditos referentes às suas aquisições estornados por se destinarem ao uso ou consumo do estabelecimento, e que a alíquota interna para elas é 18% (dezoito por cento), há uma diferença de 6% (seis por cento) a ser aplicada sobre a base de cálculo prevista, qual seja, o valor da operação.

A planilha de fls. 71 demonstra que foi este o cálculo feito pelo Fisco. Sobre o valor da operação, aplicou-se o percentual de 6%, referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

## **3 – Aproveitamento indevido de créditos do imposto de notas fiscais e CTRC cujas primeiras vias não foram apresentadas.**

A Impugnante aproveitou crédito de ICMS destacado em notas fiscais e CTCRC cujas primeiras vias não foram apresentadas ao Fisco, apesar de seguidas intimações, conforme demonstrativo de fls. 73/77.

Assim preceitua o RICMS/96, vigente à época:

*“Art. 63 - O abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, somente será permitido mediante apresentação da 1ª via do respectivo documento fiscal, salvo as exceções previstas na legislação tributária e na hipótese do item 2 do § 1º.”*

.....  
*Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:*

.....  
*VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária da circunscrição do contribuinte;*

A Impugnante não apresentou as primeiras vias das referidas notas fiscais e CTCRCs ou cópia autenticada pelo fisco de origem, conforme determinava a legislação em vigor.

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

#### **4 – Não apresentação de documentos fiscais exigidos em intimações do Fisco.**

A Impugnante não apresentou documentos fiscais solicitados pelo Fisco, apesar de seguidas intimações (fls. 02, 04, 25, 33, 45 e 50).

Assim estabelece a Lei 6763/75, em seu art. 54, inc. VII:

*“Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:*

.....  
*VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:*

*a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;”*

Correto, portanto, a exigência da Multa Isolada prevista no dispositivo legal acima transcrito, que foi quitada conforme DAE de fl. 423.

Verifica-se, pois, de todo o acima exposto, que restaram perfeitamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração de fls. 07/09.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Relator) que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas aos produtos: Sulfato de Alumínio, Magnofloc e Vibrathane. Designado relator o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonel Martins Bispo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro José Francisco Alves.

**Relator designado: René de Oliveira e Sousa Júnior**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**



A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A questão dos autos para a qual está sendo proferido o voto com fundamento no artigo 43 do Regimento Interno do CC/MG, se concentra no fato de algumas mercadorias, objeto da autuação, se classificarem ou não como “produto intermediário”, já que em caso positivo haveria direito ao aproveitamento do crédito pelas aquisições destas, e em caso negativo estaria correta a pretensão fiscal de estornar os retrocitados créditos, assim como exigir a complementação da diferença de alíquota nas operações interestaduais.

A preocupação já existia no âmbito federal, tanto que, no final da década de 70, foi editado o PN 65/79 que, procurando elucidar a questão, trouxe o seguinte entendimento acerca da matéria:

PN 65/79 – Crédito do imposto – matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

“10 – Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como “que , embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização”, para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito”.

“10.1 – Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários” é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “stricto sensu”, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análogo a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida”.

“10.2 – A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificadamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo”.

No âmbito estadual, mais precisamente em Minas Gerais, até o advento da IN SLT 01/86, o Fisco interpretava de forma bastante restrita o direito ao aproveitamento do crédito, ou seja, somente os materiais, que viessem a agregar fisicamente o produto em fabricação (matéria-prima, embalagem, etc.), é que poderiam ter o correspondente ICMS recuperado.

Com a chegada da citada IN, evolui-se para um conceito mais amplo, já em vigor na Legislação do IPI, desde 11/79, por força do Parecer Normativo CST 65/79, e o Executivo Mineiro deu nova interpretação ao termo “consumo imediato e integral”, bem como nova definição dentro do que se deve entender como “produto intermediário”, com os fundamentos a seguir:

“ considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto”;

“considerando que por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”;

“considerando as controvérsias que tem envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização”;

“considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas, e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como aflorado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a e prevenir dissensões”,

RESOLVE:

“1– Por consumo imediato entende-se o consumo direto de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto”.

“II – Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo,

considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo de industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos”.

Resolvida a dúvida do alcance dos termos “imediatamente” e “integral”, que até o advento da IN SLT 01/86, ao ditarem às regras para fins de recuperação de ICMS, somente atingiam aqueles materiais que, de certa forma, integravam fisicamente o produto final, ampliou-se o universo de materiais passíveis de recuperação de ICMS, passando, desta forma, a abraçar, também, produtos conhecidos como “intermediários” que, embora não se integrando ao produto em fabricação, fossem consumidos em razão de contato direto com este ou vice-versa.

Entretanto, agora estamos diante de uma outra dúvida, ou seja, do que deve ser entendido como processo produtivo para fins de recuperação do ICMS.

Na visão do Fisco, entende-se como local do processo produtivo aquele onde se desenvolve a industrialização em suas várias etapas, quando ocorrem as mutações dos materiais utilizados (matérias-primas, embalagens, materiais intermediários, etc.) quer seja por transformação, beneficiamento, acondicionamento etc. É como se cada empresa, ao dispor o seu lay-out industrial, o fizesse de forma a agrupar, em um ou mais espaços físicos, tudo aquilo que se deve entender como integrante de um processo produtivo (local onde de fato se fabrica o produto). Tudo o que estiver fora deste local será conceituado como linha marginal.

Este conceito leva-nos a entender que a importância de um processo produtivo, para fins de recuperação do ICMS, está restrito àqueles materiais que são aplicados em alguma fase desse processo.

É óbvio que todo e qualquer material ou bem tem a sua importância dentro de uma empresa. Cada um exerce a sua função, e o seu grau de importância é medido pela ação desenvolvida dentro do processo, quer seja em sua linha produtiva ou marginal.

Dentro do conceito do crédito físico, no qual a legislação pertinente ainda se fundamenta para permitir ou não a recuperação do ICMS, procuraremos diferenciar linha produtiva de linha marginal, já que este é o cerne da questão.

No segmento minerador, área de atuação da Autuada, o setor de Oficina Mecânica, por exemplo, onde se recuperam e fabricam ferramentas, utensílios e materiais para serem utilizados unicamente nas suas máquinas e equipamentos, a recuperação do imposto não será permitida em obediência ao princípio do crédito físico previsto na Constituição. De fato, as mercadorias ou bens ali fabricados, apesar de importantes no contexto global da empresa, não têm influência direta sobre o produto em fabricação.

Por sua vez, em setores como o de Estação de Tratamento de Água e Efluentes, Controle de Qualidade, Laboratório, dentre outros, desenvolvem-se ações que, de forma alguma, podem ser levadas para fora da linha de produção.

Sendo a água um produto intermediário, para o qual é permitido o aproveitamento do crédito do ICMS, quando utilizado no processo produtivo, por consequência, todo e qualquer produto utilizado na Estação de Tratamento de Água, com vistas a promover o controle do PH, retirar impurezas, desinfecção, controle bacteriológico etc., também o será. A água, sem o devido tratamento, implicará, sem sombra de dúvida, na fabricação de um produto com impurezas, comprometendo, desta forma, a qualidade do mesmo.

Da mesma forma, nos setores de Controle de Qualidade e laboratório são utilizados materiais que têm por finalidade avaliar a qualidade da matéria-prima, do produto intermediário e do produto que está sendo fabricado. Não é justo entender que estes materiais são aplicados numa fase anterior ou posterior à de fabricação do produto. A partir da avaliação que é feita de forma contínua nestes setores, são detectados problemas que terão de ser eliminados imediatamente, caso contrário o produto ficará com a sua qualidade comprometida, o que impedirá que seja utilizado no fim para o qual está sendo fabricado.

Por estas razões, devemos entender que os setores de Estação de Tratamento de Água e Efluentes, Controle de Qualidade e Laboratório de uma empresa, em qualquer segmento, no caso, como o da ora Recorrente, integram-se ao processo produtivo e, sendo assim, todo e qualquer material, neles utilizados, com vistas a garantir a qualidade do produto, deve ser conceituado como intermediário, e como tal passíveis de recuperação do ICMS.

---

Acórdão: 17.535/07/2ª (Publicado no “MG” de 11/08/2007)

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RESSARCIMENTO.** Acusação de que a Autuada emitiu notas fiscais a seu favor para ressarcimento de ICMS retido por substituição tributária, bem como do imposto relativo à operação própria do fornecedor, em virtude de ter destinado mercadoria para consumo de adquirente localizado em outra UF e/ou de não ter comprovado o recolhimento do imposto em favor do Estado de destino. Excluídas do lançamento as exigências relativas às operações destinadas a contribuinte do imposto, inclusive, aquelas decorrentes da não comprovação do recolhimento da ST ao Estado de destino. Corretas, em parte, as exigências de ICMS, MR e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor em virtude da apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de 01/01/2004 a 31/01/2005, a título de ressarcimento de ICMS/ST e créditos extemporâneos, mediante a emissão pelo autuado de notas fiscais a seu favor e levados a crédito diretamente nos campos 68 e 70 da DAPI.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 564/606, nos termos seguintes:

- esclarece que opera no segmento do comércio, importação e exportação de veículos novos e usados, suas partes, peças e acessórios cuja atividade inclui a venda de peças a adquirente dentro e fora do estado, estando sujeito ao regime de substituição tributária previsto nos art. 326 e seguintes do Anexo IX do RICMS/02;
- aduz que o creditamento foi autorizado pela repartição fazendária, mediante “visto” na nota fiscal e alega que é totalmente incabível considerar que um contribuinte sofra uma penalidade, por seguir a legislação estadual aplicável à espécie;
- ressalta a atitude incompatível do fisco que, no primeiro momento, autoriza o aproveitamento do crédito e noutro considera inválido seu próprio ato, aplicando, ainda, multas absurdas ao contribuinte;
- reporta-se ao art. 37 da Constituição Federal, acrescentando que a Administração Pública deve observar nas suas relações com os administrados, os princípios da moralidade pública e da razoabilidade;
- frisa que sendo indevido o ICMS, indevido também o é a multa de revalidação uma vez que esta é acessória em relação àquele, que é o principal, sendo certo que o acessório segue o principal, à luz do art. 59 do Código Civil;
- assevera que a aplicação das penalidades, na forma efetuada, constitui verdadeiro confisco, citando jurisprudência do egrégio Tribunal de Justiça deste Estado para corroborar sua afirmativa;
- ao final, requer a procedência da Impugnação para cancelamento do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 608/613, refutando cada um dos argumentos trazidos pela Impugnante em sua peça defensiva, para ao final requerer a procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 617, o qual é cumprido pela Autuada (fls. 622/2.306). O Fisco se manifesta a respeito (fls. 2.308).

---

**DECISÃO**

Cuida o presente contencioso administrativo, conforme relatado, da exigência de ICMS e penalidades cabíveis, em face da constatação de recolhimento a menor em virtude da apropriação indevida de créditos de ICMS, a título de ressarcimento de ICMS/ST e créditos extemporâneos, mediante a emissão pelo autuado de notas fiscais a seu favor e levados a crédito diretamente nos campos 68 e 70 da DAPI.

O ressarcimento foi considerado indevido pelo Fisco, porquanto relacionado a operações interestaduais com peças de veículos automotores destinadas ao uso e consumo do adquirente ou destinadas à revenda e não comprovado o recolhimento do imposto devido, a título de ST, ao Estado de destino.

O levantamento efetuado pelo Fisco baseou-se em elementos extraídos das planilhas elaboradas pela própria Autuada, onde tais demonstrativos estabeleceram correlação entre entradas e saídas de peças, item a item, vinculando-as às notas fiscais de aquisição e de venda. A partir deste critério, o contribuinte compôs os valores relativos à base de cálculo do ICMS/ST, margem consignável de mark-up estabelecido pela legislação específica para fins de cálculo do imposto e valor do imposto relativo ao ICMS/ST e operação própria.

A condição de consumidores finais dos adquirentes, em sua maioria transportadoras, foi confirmada mediante consulta ao banco de dados da Receita Federal e/ou dos Fiscos Estaduais. (hardy-copy fls. 123/139, 164/179, 197/210, 228/259, 292/333).

Constam dos autos planilhas relacionando notas fiscais: 1) destinando produtos a contribuinte para revenda (Anexo I a XIII – fls. 22/36); 2) destinando peças para uso ou consumo do adquirente (fls. 78/86); 3) de compra e venda de peças, bem como a correspondência entre os itens, memórias de cálculo do ICMS/ST e do crédito do ICMS operação própria. Além de relação das notas fiscais emitidas pela Autuada, em seu favor, para apropriação do crédito, bem como suas cópias reprográficas; planilha de crédito extemporâneo apropriado e, ainda, cópias das DAPI onde estão consignados os valores apropriados indevidamente.

Após solicitação feita pela 2ª Câmara de julgamento, a Impugnante juntou aos autos cópias reprográficas das notas fiscais objeto dos ressarcimentos, bem como os respectivos CTCs (fls. 622/2.306) e o Fisco elaborou planilha informando o motivo do estorno e a situação de entrega da mercadoria, nota por nota (fls. 2.309/2.366).

O direito ao ressarcimento do imposto retido e recolhido por substituição tributária que se tornou indevido em virtude de ocorrência de fato superveniente é garantido ao contribuinte substituído, estando disciplinado no Capítulo XLI do Anexo IX, à época vigente, da seguinte forma:

**Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005**

*"Art. 326 - O estabelecimento que tiver recebido mercadoria com retenção do imposto por substituição tributária poderá ressarcir-se do valor do imposto retido, quando com a mercadoria ocorrer:*

*I - saída para **estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;***

*(...)*

*Art. 329 - O valor do imposto poderá ser restituído mediante:*

*(...)*

*II - **creditamento na conta gráfica do contribuinte substituído.***

*(...)*

*Art. 331 - Na hipótese do inciso II do artigo 329 desta Parte, para utilização do valor a ser ressarcido como crédito do imposto, o contribuinte substituído, inclusive na hipótese prevista no § 4º do art. 326 desta Parte, emitirá nota fiscal em seu próprio nome, observando, no que couber, o disposto no artigo anterior, a qual será lançada no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos", mencionando a seguinte expressão: "Ressarcimento - Substituição Tributária".*

*Art. 332 - O documento fiscal emitido na forma dos artigos 330 e 331 desta Parte somente terá validade, para os fins previstos no artigo 329 desta Parte, após visado pela Administração Fazendária (AF) a que o emitente estiver circunscrito.*

*Parágrafo único - O visto de que trata o caput deste artigo não implica o reconhecimento da legitimidade dos créditos nem homologa os lançamentos efetuados pelo contribuinte."*

Noticiam os autos que a Impugnante elaborou relatórios das operações cujos valores retidos por substituição tributária julgava ter direito ao ressarcimento, emitiu os documentos fiscais, em seu favor, para se creditar do aludido valor, os quais foram submetidos à análise da repartição fazendária para a obtenção do "visto" exigido pela legislação.

Tendo sido visados os documentos referidos, os valores neles contidos foram lançados na escrita fiscal da Impugnante reduzindo os valores a serem recolhidos nos períodos correspondentes.

Porém, como restou provado nos autos, parte deste valor não poderia ser objeto de ressarcimento, uma vez que estava vinculada a operações interestaduais destinadas a não contribuinte do imposto, conforme comprovado pelos hardy-copys de fls. 123/139, 164/179, 197/210, 228/259, 292/333, não preenchendo, portanto, o requisito exigido para a obtenção do direito ao ressarcimento, na forma disposta no inciso I do art. 326 retrotranscrito.

Não tendo ocorrido a operação interestadual destinada a contribuinte do imposto, não se configura o direito ao ressarcimento pretendido pela Impugnante, revelando-se ilegítimo o creditamento efetivado.

Desta forma, correta a exigência do estorno do crédito cuja apropriação ocorreu na forma referida, sendo certo que o visto apostado no documento não implica no reconhecimento da legitimidade dos créditos nem homologa os lançamentos efetuados pela Impugnante sem a observância da legislação que rege a matéria.

Por outro lado, o Fisco exigiu também o estorno do crédito vinculado a operações interestaduais destinadas a contribuinte do imposto ao argumento de que a mercadoria se destinaria ao uso e consumo do adquirente.

Conforme verificado na legislação acima transcrita, o que constitui o direito à restituição é a ocorrência de operação interestadual a contribuinte do imposto. O fato da mercadoria objeto da operação se destinar ao uso e consumo do adquirente não possui nenhuma relevância na constituição do direito ao ressarcimento.

Isto porque, havendo a ocorrência de operação interestadual a contribuinte do imposto e considerando que nesta hipótese a alíquota a ser aplicada é a interestadual, por força de disposição constitucional, parte do imposto anteriormente retido se tornou indevida ao ente federado para o qual foi recolhida, sendo necessário o seu desfazimento para a devida correção.

Assim sendo, indevida se configura a exigência de estorno relativamente às operações destinadas ao uso e consumo de contribuinte, devendo ser excluída do lançamento.

No que concerne à exigência de estorno respaldada na falta de comprovação do recolhimento do imposto devido por substituição tributária ao Estado de destino, também, não assiste razão ao Fisco.

É que, na verdade, a legislação tributária mineira exige que o contribuinte que solicitou o ressarcimento apresente, no prazo de 30 dias, cópia da GNRE correspondente ao imposto retido em favor da Unidade da Federação destinatária.

No entanto, a falta da apresentação da referida guia não torna ilegítimo o creditamento autorizado e efetuado pelo contribuinte, no caso, a Impugnante. A propósito, a pena prevista na legislação para o descumprimento da exigência mencionada é a não autorização de **nenhum outro** pedido de ressarcimento que vir a ser pleiteado pelo contribuinte inadimplente, conforme se depreende da norma contida no disposto no art. 333 do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

**Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005**

*"Art. 333 - No prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação dos dados mencionados no caput do artigo 327 ou no caput do artigo 328, ambos desta Parte, deverá o contribuinte apresentar cópia da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), relativamente ao imposto retido em favor da unidade da Federação destinatária.*

*Parágrafo único - Na falta do cumprimento do disposto no caput deste artigo, a repartição fazendária não visará outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido."*

No caso dos autos, vê-se que o ressarcimento foi devidamente autorizado pela repartição fazendária que, no momento oportuno, não fez nenhum questionamento acerca da falta da apresentação da mencionada GNRE. Visado o documento e efetuado o creditamento e/ou a

compensação junto a fornecedor, na forma prevista na legislação, não se mostra correta a exigência do seu desfazimento, porquanto não se afigura ilegítimo o creditamento efetuado.

Impõe-se, pois, a exclusão do estorno exigido com base na não apresentação da comprovação do recolhimento do imposto retido em favor da Unidade da Federação destinatária.

A arguição de boa-fé feita pela Impugnante em sua peça de defesa não lhe socorre, face às disposições contidas no art. 136 do CTN, *in verbis*:

*"Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."*

A penalidade imposta pelo Fisco coaduna-se perfeitamente com a infringência narrada, estando prevista na Lei nº 6.763/75, inciso II dos artigos 55 e 56, à época vigente, *in verbis*:

*"Art. 55 - As multas, para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso II do art. 53, serão as seguintes:*

*(...)*

*XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;*

*(...)*

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

*(...)*

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

Destarte, é imperioso afirmar que a aplicação da penalidade foi efetivada na medida prevista na legislação, não competindo a esta Câmara de Julgamento declarar inconstitucionalidade ou negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do artigo 88 da Consolidação da Legislação Tributária e Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto 23.780, de 10 de agosto de 1984.

Os demais argumentos trazidos pela Impugnante em sua peça de defesa não são suficientes para ilidir a acusação que lhe foi imputada. Restando provado nos autos o cometimento da irregularidade imputada, legítimas são as exigências de ICMS e demais penalidades, ressalvadas as exclusões efetuadas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir os estornos relativos às saídas destinadas a contribuinte do ICMS, bem como aqueles decorrentes da não comprovação do recolhimento da ST ao estado de destino. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que o julgava parcialmente procedente, para, na hipótese de não comprovação do recolhimento da ST, excluir as exigências apenas até a vigência do Protocolo 36/04 nos respectivos estados de destino. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Renata Molisani Monteiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Luiz Villela Vianna Neto (Revisor).

**Relator: Edvaldo Ferreira**

---

**Acórdão: 18.283/07/3<sup>a</sup>**

**(Publicado no "MG" de 25/08/2007)**

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS proveniente de documentos fiscais relativos à aquisição de mercadoria sujeita à substituição tributária (bebidas), sendo legítimo o estorno promovido pelo Fisco, em face do disposto no item 2, § 10, artigo 22 da Lei n.º 6.763/75. Mantidas as exigências fiscais de ICMS, apurado em Verificação Fiscal**

**Analítica, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56, e da Multa Isolada prevista no inciso XXVI do artigo 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, apurado mediante a conferência do livro de Registro de Apuração do ICMS e outros documentos, no período de março, abril, maio e junho de 2006.

Tal recolhimento a menor foi apurado pela recomposição da conta gráfica, face ao indevido aproveitamento de crédito de ICMS/ST, lançado no campo “outros créditos do mês” do livro RAICMS, resultantes da diferença entre o PMPF - Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (valor utilizado para a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária conforme determina legislação própria) e o preço efetivamente pago nas aquisições de mercadorias (bebidas), que foi inferior aquele inicialmente considerado para o cálculo do imposto devido, tendo em vista os descontos incondicionais concedidos pelos fornecedores.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente nos artigos 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 438/469, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- segundo o artigo 6º da Lei nº 9.784/99 e o artigo 37 da Constituição Federal, ocorreu prática ilegal no exercício das atividades do Fisco;
- a infração não deve prosperar, haja vista a pacificação do assunto em questão, ou seja, descontos incondicionais concedidos, os quais não devem integrar a base de cálculo do ICMS;
- o lançamento fiscal efetuado sem critérios legais é nulo e insubsistente de pleno direito, contrariando o princípio constitucional da estrita legalidade;
- a melhor doutrina define os cinco requisitos indispensáveis à gênese do ato administrativo, que são: competência, finalidade, forma, motivo e objeto e, ausente qualquer um desses requisitos, o ato estará viciado e sujeito a anulação;
- é uma tradicional empresa comercial sediada na cidade de Ipatinga, tendo como objetivo social a comercialização e a distribuição de bebidas e, por força desta atividade, é contribuinte do ICMS, cujo recolhimento é feito por substituição tributária;
- com base no artigo 13, §1º, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/96 chega-se à conclusão de que a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação sobre o qual recai a mercadoria, sem a inclusão dos descontos concedidos incondicionalmente, porque este não configura o negócio jurídico ensejador do ICMS, a compra e venda, ao contrário, é um redutor do preço, portanto, é sobre o preço do qual sairá à mercadoria do estabelecimento comercial que deve incidir o ICMS;
- a base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa à circulação de mercadoria ou o preço do serviço respectivo verificado *in concreto* e não estabelecido potencialmente pela autoridade tributária;
- a cobrança dos autos é ilegal e incorreta, pois para recolhimento do ICMS leva-se em conta não só o valor real da mercadoria, mas também o valor dos descontos incondicionais;
- presente autuação é indevida, pois o contribuinte não deve e nem pode se submeter ao recolhimento do ICMS com a respectiva inclusão do valor correspondente aos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS;
- a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96, asseguraram ao contribuinte à utilização do crédito, de modo imediato e preferencial, da quantia paga a título de ICMS, em regime de substituição tributária, caso não se realize o fato gerador, o que se demonstra incontestado quando se vê a tributação dos descontos incondicionais;
- num sistema em que há previsão de juros (para indenizar) e correção monetária (para manter o cunho liberatório da moeda), a imposição de multas elevadas leva ao verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte.

Ao final, requer seja declarado nulo o Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 493/501, contrariamente aos argumentos da defesa, resumidamente, aos seguintes fundamentos:

- devem ser rejeitadas as afirmações preliminares;
- a Autuada realizou uma conduta unilateral, sem consultar a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, que em momento algum autorizou tal creditamento, contrariando assim todo o procedimento previsto na legislação;
- ainda que fossem devidos tais créditos, deveria ser respeitado todo o processo do pedido de restituição ou ressarcimento previsto na CLTA/MG;
- ao analisar a conta corrente fiscal da Autuada, constatou-se o lançamento de créditos fiscais bem superiores aos comumente aproveitados, tendo sido solicitadas informações, foi apresentado um conjunto de documentos denominado “Recuperação de ICMS/ST – sobre descontos incondicionais”, onde se constatou a total improcedência dos créditos, bem como a irregularidade da forma adotada para restituir os supostos valores apresentados, o que resultou na presente autuação;
- o regime de substituição tributária tem como principal característica atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade pelo cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros – contribuintes substituídos – além do seu próprio imposto;
- os fornecedores da Autuada possuem o regime especial para utilização do PMPF – Preço Médio Ponderado a Consumidor Final;
- conforme se verifica da amostragem das notas fiscais, fls. 73 a 87, a fabricante de bebidas (substituta tributária) agiu corretamente tendo deduzido os descontos incondicionais concedidos da base de cálculo da operação própria e a base de cálculo do ICMS/ST utilizada foi o PMPF;
- por outro lado, contrariando a legislação vigente, a Impugnante creditou-se da parcela do imposto retido a título de ICMS/ST sob a justificativa de que seria relativa aos descontos incondicionais recebidos e por entender serem dedutíveis da base de cálculo do ICMS/ST;
- ao proceder o referido crédito, a Impugnante apropria-se indevidamente de um valor assumido pelo consumidor final;
- a empresa não fez pedido administrativo de restituição dos valores ora estornados, simplesmente escriturou-os no LRAICMS;
- as multas aplicadas o foram em estrita consonância com a legislação vigente, Lei nº 6.763/75.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

A Impugnante retorna aos autos, às fls. 504/507, oportunidade em que requer a desistência da Impugnação sem apreciação do mérito e a não aplicação da multa isolada.

A Presidência desta Casa, por meio do Despacho de fl. 508, indefere os pedidos da Impugnante.

A Auditoria Fiscal, (fls. 510/515), opina pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente nos artigos 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de recolhimento a menor do imposto no período de março, abril, maio e junho de 2006.

Inicialmente cumpre destacar que o dito recolhimento a menor foi apurado pela recomposição da conta gráfica, tendo o Fisco desconsiderado, por entender indevido, o aproveitamento de crédito de ICMS/ST, lançado no campo “outros créditos do mês” do livro RAICMS, resultantes da diferença entre o PMPF - Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (valor utilizado para a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária conforme determina legislação própria) e o preço efetivamente pago nas aquisições de mercadorias (bebidas), que foi inferior aquele inicialmente considerado para o cálculo do imposto devido, tendo em vista os descontos incondicionais concedidos pelos fornecedores.

A Impugnante alega preliminarmente que o Auto de Infração não poderia prosperar por não atendidos requisitos essenciais do ato. Entretanto, não há como acolher tais afirmações defensórias, pois o agente fiscal autuou legalmente e nos termos da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional.



Estão comprovados nos autos os contatos realizados junto ao responsável pela contabilidade da empresa, Sr. Antônio Cleber Anício Pereira, com intuito de orientar a adequação aos mandamentos da legislação. Ademais, a Impugnante foi intimada a regularizar a entrega de arquivos eletrônicos, que não eram enviados desde o ano de 2002 sob a alegação de problemas no sistema de informatização da empresa, tendo a Delegacia Fiscal inclusive concedido maior prazo para regularizar os arquivos da empresa.

Por outro lado, ao cumprir o dever expresso no artigo 142 do Código Tributário Nacional, analisando a conta corrente fiscal da ora Impugnante, o Fisco constatou o lançamento de créditos fiscais bem superiores aos comumente aproveitados, solicitando, nesta oportunidade informações.

Em atendimento à solicitação do Fisco a Impugnante apresentou um conjunto de documentos denominado “Recuperação de ICMS/ST – sobre descontos incondicionais”, elaborado pela empresa de perícia contábil L.P Periódicas, fls. 107 a 351.

Desses documentos consta a relação de notas fiscais de entrada de mercadorias referente ao período de 1999 a 2004, com as seguintes descrições: número nota fiscal, valor nota fiscal, valor ICMS/ST, valor desin, valor recuperar, valor acumulado.

A Impugnante também protocolou às fls. 12 a 14, a exposição de motivos que justificaram o creditamento.

No exame das informações, o Fisco verificou a total improcedência dos créditos, bem como a irregularidade da forma adotada para restituir os supostos valores apresentados.

Posteriormente, houve ainda uma solicitação, por parte da Fiscalização, da demonstração dos cálculos efetuados, tendo sido protocolado na Administração Fazendária de Ipatinga um pedido de prorrogação, de prazo assinado pelo Sr. Luiz Carlos Gomes da Silva, da empresa de consultoria LC Gomes, situada na cidade de São Paulo. É de se destacar que o referido pedido não se fez acompanhar do devido instrumento de procuração.

Analisando novamente a documentação disponível, a Fiscalização constatou que não seriam mais necessárias as informações requeridas, tendo em vista ter sido identificado que a empresa se equivocara ao lançar os valores de ICMS/ST e DESIN, trocando-os de lugar, conforme se infere do confronto da amostragem das notas fiscais anexadas aos autos, fls. 73 a 87, com os lançamentos efetuados na Planilha “Recuperação de ICMS/ST – sobre descontos incondicionais”, fls. 329 a 331.

No confronto das informações e documentos existentes nos autos com as normas que regem a matéria verifica-se não assistir razão a ora Impugnante.

O Regulamento do ICMS/MG, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, em seu Anexo IX, Capítulo XIII, com vigência até 30 de novembro de 2005, tratou especificamente da substituição tributária de operações relativas a cervejas, chopes, refrigerantes, água mineral ou potável envasada e, em seu artigo 155, estabeleceu que a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é a média ponderada dos preços de venda a consumidor final, observado o disposto em regime especial concedido pelo Diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS).

Já o Decreto nº 44.147/05, com vigência a partir de 01 de dezembro de 2005, que alterou o Regulamento do ICMS/MG inserindo o Anexo XV, tratou a matéria em seu artigo 19.

Na esteira da legislação constitucional e complementar, encontram-se em vigência a Lei nº 6.763/75 (artigos 28 e 29) e também o RICMS/MG (artigos 62 a 74), que disciplinam e regulamentam a matéria. Este último regulamenta, nos dispositivos do Título II, todas as possibilidades e vedações relacionadas ao aproveitamento de créditos na escrita fiscal dos contribuintes do imposto.

O trabalho fiscal respalda-se, ainda, no artigo 21, Anexo XV, do RICMS/02, segundo o qual o imposto corretamente recolhido a título de substituição tributária é definitivo, não ficando o Estado sujeito a restituir qualquer valor, ou mesmo com direito a exigir parcela complementar.

Portanto, do exame das cópias dos documentos anexados às fls. 107/435, verifica-se que na verdade, tais créditos apropriados pela ora Impugnante referem-se às entradas de bebidas ocorridas nos períodos de 1.999 a 2.004, conforme demonstrativo, “Recuperação de ICMS Sobre Descontos Incondicionais” (fl. 121).

Há que se considerar ainda que referidos “créditos de ICMS” incidiram sobre a parcela relativa a descontos concedidos pelo remetente em operações com mercadorias sujeitas a

substituição tributária (substituto tributário), além de terem sido corrigidos monetariamente pela taxa SELIC.

O regime de substituição tributária tem como principal característica atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade pelo cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido em operações praticadas por terceiros – contribuintes substituídos –, além do imposto incidente sobre as próprias operações.

Assim, o imposto devido é apurado em cada operação, individualizadamente, adotando-se a forma ditada pela Constituição Federal de 1988, qual seja, o débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação da mercadoria sujeita ao ICMS/ST, que não mais sofre incidência do imposto nas operações subseqüentes, distinguindo-se do sistema normas de apuração nas operações com mercadoria.

Frise, pela importância, que o instituto da substituição tributária está contemplada no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988 por meio da Emenda Constitucional nº. 03/93, que autoriza aos entes públicos nacionais, mediante lei, a cobrança antecipada de imposto ou contribuição decorrente de um fato gerador futuro.

Como dito anteriormente, no tocante ao ICMS, a Constituição Federal de 1988, no § 2º, inciso XII, do artigo 155, determina que caberá à lei complementar dispor sobre a substituição tributária, *in verbis*:

*“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:*

.....

*XII – Cabe à lei complementar:*

.....

*b) dispor sobre substituição tributária;”*

Regulamentando o disposto na Constituição Federal, a Lei Complementar n.º 87/96, em seu artigo 6º, assim trata a matéria:

*“Art. 6º – Lei Estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte 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.”*

Já o Estado de Minas Gerais tratou da questão na Lei n.º 6.763/75, que, em seu artigo 22, traz as disposições gerais sobre a substituição tributária, *in verbis*:

*“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.”*

Reitera-se aqui que o Decreto n.º 44.147, de 14 de novembro de 2005, com vigência a partir de 1º de dezembro de 2005, alterou o Regulamento do ICMS/MG inserindo o Anexo XV, descrevendo assim o seu artigo 19:

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

*I - em relação às operações subseqüentes:*

*a) - tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;*

*b) - tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:*

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

*2 - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou  
.....”*

Os fornecedores da ora Impugnante possuem Regime Especial para utilização do PMPF – Preço Médio Ponderado a Consumidor Final, ou seja, nas vendas realizadas para seus distribuidores, retêm o ICMS por substituição de toda a cadeia comercial, utilizando para o cálculo do imposto devido o valor do PMPF constante das tabelas divulgadas pela Secretaria de Fazenda de Minas Gerais relativas às vendas das mercadorias aos consumidores finais.

Dessa forma, os demais integrantes da cadeia, sejam distribuidores ou varejistas, não mais irão sofrer a incidência do imposto nas operações subseqüentes, encerrando todo o ciclo de tributação da mercadoria sujeita ao ICMS/ST.

Novamente voltando-se aos autos e analisando a matéria posta a apreciação da Câmara à luz das normas estaduais retro citadas e transcritas, às quais o Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seu julgamento, verifica-se da amostragem das notas fiscais (fls. 73 a 87), que a fabricante de bebidas (substituto tributário) agiu corretamente, pois os descontos incondicionais concedidos foram deduzidos da base de cálculo da operação própria e a base de cálculo do ICMS/ST utilizada foi o PMPF.

Entretanto, a análise do procedimento adotado pela Impugnante na apropriação do créditos cuja propriedade se discute neste autos, não se encontra de acordo com as normas estaduais de regência da matéria.

A Impugnante creditou-se da parcela do imposto retido a título de ICMS/ST, conforme se vê no livro RAICMS às fls. 42, 45, 48 e 51, sob a justificativa de que seria relativa aos descontos incondicionais recebidos e por entender serem dedutíveis da base de cálculo do ICMS/ST (fls. 12 a 14).

Ao proceder o referido crédito, no entanto, a Impugnante apropria-se indevidamente de um valor assumido pelo consumidor final, que é o contribuinte de fato, pois no preço de venda para o consumidor final está incluído o valor do imposto já cobrado. Este procedimento não encontra resguardo nas normas estaduais.

A Lei Estadual n.º 6763/75, em seus artigos 28 e 29, e também o Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, em seus artigos 62 a 74, que disciplinam e regulamentam a matéria, não amparam o procedimento adotado pela ora Impugnante.

O Regulamento do ICMS inclusive trata, nos dispositivos do Título II, de todas as possibilidades e vedações relacionadas ao aproveitamento de créditos na escrita fiscal dos contribuintes do imposto. Em tais dispositivos regulamentares também não se vislumbra qualquer chance de manutenção do crédito tal qual pretendido pela Defendente.

Acrescente-se que o trabalho fiscal está respaldado ainda no item 2 do § 10 do artigo 22, da Lei n.º 6.763/75, segundo o qual o imposto corretamente recolhido a título de substituição tributária é definitivo, não ficando o Estado sujeito a restituir qualquer valor, ou mesmo com direito a exigir parcela complementar, *in verbis*:

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

*.....  
§ 10 - Ressalvadas as hipóteses previstas nos §§ 11 e 11-A deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:*

*1) o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;*

2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.”

Em sua defesa a Impugnante discute também a imposição das penalidades, as quais considera excessivas e confiscatórias.

Percebe-se, no entanto, que as penalidades aplicadas o foram em estrita consonância com a Lei n.º 6.763/75.

Verifica-se também que o tipo descrito no inciso XXVI do artigo 55, também traduz exatamente a conduta tida como infracional da ora Impugnante, *in verbis*:

“Art. 55 - .....

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;”

Ademais, não é aplicável ao caso em tela a limitação prevista no § 2º do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

Desta forma, uma vez que o Fisco ampara as exigências dos autos em dispositivos regulamentares da legislação tributária, as arguições de inconstitucionalidade formuladas pela Impugnante em sua peça de defesa não podem ser apreciadas pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais em face do disposto no artigo 88 da CLTA/MG, *in verbis*:

“Art. 88 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo;

II - a aplicação de equidade;

III - a apreciação de questões relacionadas com o valor de operações, bem como o correspondente débito de ICMS, fixados pelo fisco, na hipótese de regime de estimativa.”

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 3.210/07/CE (Publicado no “MG” de 08/02/2007)**

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - NOTA FISCAL QUE NÃO CORRESPONDE A EFETIVA ENTRADA DE MERCADORIA NO ESTABELECIMENTO. Imputação de aproveitamento indevido de créditos fiscais decorrentes de notas fiscais que não corresponderam à efetivas entradas de mercadorias no estabelecimento. No entanto, diante dos argumentos das Recorridas, não restou caracterizada a infração, ensejando, assim, a manutenção da improcedência do lançamento proferida em decisão da Câmara a quo.**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL QUE NÃO CORRESPONDE A UMA EFETIVA SAÍDA DE MERCADORIA. Imputação de emissão de notas fiscais que não corresponderam efetivamente a saídas de mercadorias do estabelecimento. No entanto, diante dos argumentos das Impugnantes, não restou caracterizada a infração, ensejando, assim, a manutenção da improcedência do lançamento proferida em decisão da Câmara a quo.**

**Recurso de Ofício não provido. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A atuação versa sobre a constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de que a empresa Autuada, no período de janeiro a dezembro de 2000, recolheu ICMS a

menor em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, proveniente da utilização de notas fiscais que não corresponderam efetivamente a mercadorias entradas no estabelecimento, emitidas pela empresa Coobrigada.

Constatou-se, ainda, que a empresa Autuada procedeu à emissão de notas fiscais que não corresponderam efetivamente a saídas de mercadorias do estabelecimento.

As irregularidades capituladas no Auto de Infração são as previstas nos artigos 16, incisos III, IX e XIII, 25, 30 e 39, da Lei 6763/75 e artigos 65, 68, 69, 96, incisos III e XVII e 127, do RICMS/96, sendo aplicadas as Multas Isoladas e de Revalidação capituladas nos artigos 55, incisos III e IV e 56, inciso II, respectivamente, ambos da Lei 6763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 17.243/06/2ª, pelo voto de qualidade, excluiu integralmente as exigências fiscais supra.

---

#### **DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 139 da CLTA/MG, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito fiscal da constatação de que a empresa Autuada incorreu nas seguintes irregularidades:

Aproveitamento indevido de créditos de ICMS;

2- Emissão de documentos fiscais que não corresponderam à saída de mercadoria do estabelecimento.

O Fisco procedeu à constituição do crédito tributário com respaldo no Relatório Fiscal de fls. 07/08, bem como Anexos ao Auto de Infração de fls. 09/19 dos autos.

Segundo o Fisco, as irregularidades ficaram caracterizadas em razão da comprovação dos seguintes procedimentos adotados pela empresa Autuada:

Falta de comprovação de pagamentos das aquisições das mercadorias;

Falta de apresentação do Livro Registro de Duplicatas;

Falta de autorização concedida pelo Ministério da Agricultura e Pecuária para armazenagem e/ou comercialização do produto;

Bonificação em proporção desarrazoada;

Nota fiscal de entrada com observação de desconto incondicional sem, no entanto, ser considerado na base de cálculo do ICMS;

Venda abaixo do preço FOB de aquisição;

Lançamentos nos livros que contrariam os princípios contábeis;

Omissão de dados sobre a forma de transporte nas notas fiscais de saída;

Venda a contribuinte bloqueado.

Na verdade, o que se percebe dos autos, efetivamente, é que não ocorreu a prática de infração à legislação tributária, na forma como colocada pelo Fisco.

Com a vênha devida, não se percebe motivação suficiente para desconsideração das operações em questão.

A Lei 6763/75, que consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, regulamentando o "Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS", estabelece que ocorre o fato gerador do imposto, dentre outras hipóteses, na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte (art. 6º, VI).

Define, também, o citado diploma legal, que se equipara à saída a transmissão da propriedade da mercadoria, inclusive quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente (art. 6º, § 1º).

Pelo que se vê, não é só a circulação física que se sujeita à hipótese de incidência do imposto; a circulação jurídica também se encontra relacionada dentre os fatos geradores do imposto.

O próprio Regulamento do ICMS prevê um capítulo específico para tratar das operações de venda à ordem (Capítulo XXXVI, Anexo IX), no qual estabelece os procedimentos a serem

seguidos quando a mercadoria é remetida diretamente do fornecedor ao cliente (destinatário) do cliente (adquirente originário).

Por analogia, é perfeitamente possível e aceito pelo Fisco, dentro dessa mesma linha, operações de transferência à ordem, conforme consultas respondidas pela SEF/MG, por intermédio de seu setor competente (SUTRI).

O caso em tela ilustra o que comumente se costuma chamar de “vendas casadas”, ou seja, a própria ora Recorrida “Cinal” informa que o negócio jurídico (compra) com a Coobrigada “Nutril”, também Recorrida por óbvio, só era realizado quando já se concretizara a venda subsequente da mercadoria.

Esclarece, ainda, a Recorrida “Cinal”, que o pagamento à “Nutril” era feito através de cessão de direito de crédito de duplicatas que eram emitidas aos clientes para os quais a “Cinal” revendia o leite em pó integral.

Eventual diferença a ser paga à “Nutril”, tendo em vista que, em muitas vezes, a revenda ocorria com preço menor do que o adquirido, ocorria com pagamento através de cheque emitido pela “Cinal”.

É fato incontroverso e reconhecido pela própria Autuada “Cinal” que as mercadorias não entraram fisicamente em seu estabelecimento. Não obstante, sustenta que a mercadoria, juridicamente, deu entrada e saída naquele estabelecimento.

Nesse sentido, se a própria legislação prevê a circulação jurídica da mercadoria, não há como afastar, por ilegal ou irregular, o procedimento adotado pela ora Recorrida “Cinal”.

Na realidade, nenhum dos fundamentos utilizados pelo Fisco para desclassificar as notas fiscais resistem a uma análise meritória.

Depreende-se que os documentos fiscais, referentes às operações desconsideradas pelo Fisco, guardam todos os pressupostos e requisitos necessários e previstos na legislação para sua validade.

Nesse sentido, de todo o acima exposto, e tendo em vista a legislação tributária, verifica-se que não restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, ilegítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, à unanimidade, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, Fausto Edimundo Fernandes Pereira e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 17.783/07/2ª**

**(Publicado no “MG” de 05/01/2008)**

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO 3.166/01. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais relativas a operações interestaduais, por serem os remetentes das mercadorias beneficiários de incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Glosa de créditos efetuada pelo Fisco respaldada pela Lei Complementar 24/75, pelo artigo 62, § 1º do RICMS/02 e Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do artigo 55 da Lei 6763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a constatação de que a Autuada apropriou indevidamente créditos de ICMS, no período compreendido entre agosto de 2003 e dezembro/2006, decorrentes de operações interestaduais com mercadorias cujo imposto destacado no documento fiscal foi objeto de benefício concedido sem observância da legislação de regência, sujeitas, portanto, às imposições contidas na Resolução 3.166/01.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 713/727, alegando, em síntese, o seguinte:

- preliminarmente, que há erro material na lavratura do auto de infração, pois com a revogação do Decreto nº 1.390R, o Estado do Espírito Santo deixou de conceder aos estabelecimentos fundapianos, a partir de 11/11/2004, crédito presumido de 11% das suas saídas de mercadorias importadas destinadas a outras Unidades da Federação;
- faz uma narrativa sobre os incentivos fiscais e financeiros do FUNDAP - Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias disponibilizado pelo Estado do Espírito Santo, seus objetivos e vantagens;
- apresenta fundamentação legal das operações com as empresas fundapianas do Estado do Espírito Santo;
- faz um relato do mecanismo da operação de importação efetuada em nome do importador através das empresas fundapianas;
- tece considerações sobre a legislação pertinente à utilização dos créditos de ICMS mediante o princípio da não cumulatividade;
- conclui que as empresas fundapianas apenas são agraciadas com o benefício de prorrogação das datas de vencimentos de suas obrigações tributárias relativas ao ICMS;
- menciona como exemplo de norma inconstitucional, o Protocolo ICMS 23/93 feito entre os Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, que produziu efeitos no período de 01/10/1993 até 04/01/1998 e tinha como objetivo coibir a utilização dos créditos de ICMS decorrentes das operações com empresas fundapianas;
- transcreve ementas de decisões acerca da limitação ou restrição do creditamento do imposto;
- ao final, requer seja acolhida a Impugnação para decretação da invalidação do auto de infração e posterior arquivamento.

O Fisco, em sua Manifestação Fiscal de fls. 737/745, refuta cada uma das alegações da Impugnante, assevera que o Auto de Infração foi lavrado com a observância da legislação que rege a matéria e, ao final, requer a procedência do lançamento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Alega a Impugnante que houve erro material na lavratura do auto de infração, pois com a revogação do Decreto nº 1.390R, o Estado do Espírito Santo deixou de conceder aos estabelecimentos fundapianos, a partir de 11/11/2004, crédito presumido de 11% das suas saídas de mercadorias importadas destinadas a outras Unidades da Federação, devendo ser desconsiderado o crédito tributário relativo ao período em que a legislação não mais conferia direito de crédito presumido.

O conteúdo da referida alegação, embora efetivada em preliminar pela Impugnante, refere-se a questão de mérito e deverá ser analisada juntamente com este. Porém, já adiantando, a Impugnante apenas argumenta que a legislação que concede o crédito presumido não mais está sendo utilizada nas operações efetuadas pelos seus fornecedores, sem, no entanto, comprovar o alegado, e equivocadamente ao entender que o auto de infração versa sobre o aproveitamento indevido de crédito de ICMS, destacado em notas fiscais relativas a operações interestaduais com empresas situadas no Estado do Espírito Santo detentoras do benefício do Fundap – Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias.

Portanto, improcede a prefacial argüida.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, cuida o presente feito fiscal da exigência de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos, da Lei 6.763/75, em razão de ter a Autuada apropriado indevidamente créditos de ICMS destacados em notas fiscais objeto de benefício concedido pelo Estado de origem em desacordo com a legislação que rege a matéria.

Constam dos autos: a) relação das notas fiscais sujeitas à Resolução 3.166/01, contendo o item violado da resolução, número, data e valor do documento fiscal, CNPJ, IE e unidade da

Federação do emitente, além dos valores da base de cálculo, imposto aproveitado, imposto admitido e diferença a estornar (fls. 10/25); b) demonstrativo do crédito tributário (fls. 26); c) relatório extraído do Auditor Eletrônico vl.0.81 (fls. 27/58); e d) cópia das notas fiscais referidas (fls. 59/710).

Trata-se de apropriação de crédito destacado em nota fiscal de aquisição de mercadoria, em operação interestadual, cujo valor não foi efetivamente pago ao Estado de origem, pelo remetente, porquanto alcançado por benefício concedido sem respaldo em acordo celebrado em convênio no âmbito do CONFAZ, nos termos da Lei Complementar 24/75.

Percebe-se que os argumentos de defesa da Impugnante estão calcados no entendimento de que o direito à apropriação de créditos de ICMS somente comporta como restrições, aquelas hipóteses previstas em sede constitucional, não estando a matéria em análise ali arrolada. Todavia, tal entendimento decorre da interpretação errônea e equivocada do princípio da não-cumulatividade.

Como se pode verificar, a glosa de créditos procedida pelo Fisco decorre do disposto na Constituição Federal, Lei Complementar 24/75, Regulamento do ICMS e Resolução nº 3.166/01.

Na Constituição Federal, a matéria é abordada pelo art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea "g", *in verbis*:

“Art. 155

(...)

§ 2º o imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Na Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, a matéria é disciplinada da seguinte forma:

*“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.*

*Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:*

(...)

*IV- à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;*

*Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.*

*§1º-As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.*

*§ 2º-A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.*

(...)



*Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:*

*I- a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;*

*II- a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.”*

De tais mandamentos decorre a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, conforme se verifica dos parágrafos 1º e 2º do artigo 62 do RICMS/02:

*“Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.*

*§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.*

*§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.”*

Ao tratar dos estornos de créditos, nas situações condicionadas a eventos futuros, está previsto no inciso VI do artigo 71 do RICMS/2002, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado:

*“Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:*

*(...)*

*VI- tiverem o imposto destacado na documentação fiscal não cobrado na origem, conforme disposto no § 1º do artigo 62 deste Regulamento.”*

Nos termos da legislação mineira, não se considera cobrado, para efeitos da não-cumulatividade do ICMS, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e LC 24/75. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 62, §§ 1º e 2º, art.71, inciso VI, ambos do RICMS/02.

Para reforçar os dispositivos constitucionais e regulamentares existentes anteriormente, foi editada a Resolução nº 3.166/01, com o objetivo de esclarecer o contribuinte mineiro e de orientar o Fisco quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, cuja edição se deu sem a observância da legislação de regência do tributo.

Conforme se observa no Anexo Único da referida resolução, a vedação decorre de entradas provenientes de operações interestaduais, e contempla determinados produtos ou mercadorias, a exemplo dos itens 2.8, 2.23, 4.24 e 8.3, ou pode ocorrer em função da atividade econômica do remetente, a exemplo dos itens 1.22, 4.10, 4.11 e 5.2.

O levantamento foi feito a partir da análise individual de cada documento, nota a nota, item a item, com base no relatório do Auditor Eletrônico.

A glosa de créditos efetuada está respaldada pela Lei Complementar 24/75, pelo artigo 62, § único, do RICMS/MG e Resolução nº 3.166/01, item 1.22, onde este último dispositivo esclarece que o estabelecimento comercial atacadista situado no Espírito Santo tem crédito presumido de 11%, portanto cabe ao estabelecimento adquirente situado em Minas apropriar-se tão somente do crédito da ordem de 1% sob a base de cálculo, conforme exigido no Auto de Infração.

A impugnante apropria o crédito integral que está destacado nos documentos fiscais, ao passo que deveria aproveitar tão somente 1% da base de cálculo constante das notas fiscais

autuadas, de acordo com o que determina a Resolução 3.166/01, item 1.22, referente ao Estado do Espírito Santo.

Conforme asseverado pelo Fisco, os argumentos de defesa da Impugnante, estão amparados no entendimento de que os estabelecimentos emitentes, sediados no Espírito Santo, são beneficiados pelo sistema FUNDAP (Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias) e que a realização de importação, efetuada por importador (neste caso a impugnante), se faz através de empresas beneficiadas do sistema Fundap (signatária da importação), tornando-se legítimos os créditos do imposto, provenientes das destas operações interestaduais.

Há de se observar que, no dia 28/12/2006 a Impugnante recebeu o AIAF – Auto de Início da Ação Fiscal (fl.02) onde cientificada do início da ação fiscal e foram solicitados vários livros, documentos e arquivos, inclusive documentação comprobatória referente às importações ocorridas no período e, no entanto, a Autuada não apresentou nenhum documento relacionado com a efetivação de importações feitas através das empresas capixabas beneficiárias do sistema FUNDAP.

De acordo com a alegação da Impugnante, na verdade se tratariam de importações realizadas por ela junto a fornecedores situados no exterior e, teoricamente, teria todos os documentos necessários à comprovação destas importações para apresentar ao Fisco, já que figuraria como efetivo importador.

Cumpra destacar que o Fisco não teve acesso a qualquer dado relativo à comprovação de tais importações, tendo em vista que ausentes do PTA em análise quaisquer documentos relativos à suposta importação, quais sejam: declaração de importação (DI), comprovante de importação, extratos das declarações de importação, fatura comercial, documentos de embarque, certificado de origem, declaração para trânsito aduaneiro, comprovantes de pagamento do ICMS incidente - DAE ou GNRE -, comprovantes de pagamento de despesas aduaneiras, identificação do despachante aduaneiro, contrato de compra e venda mercantil firmado entre a empresa do Espírito Santo e a Autuada, contrato de câmbio e outros.

Para se habilitarem ao programa FUNDAP, as empresas capixabas devem efetivar registro junto ao BANDES (Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S/A), certificados de registros estes não trazidos aos autos pela Impugnante para corroborar sua afirmação.

O Contribuinte não trouxe aos autos qualquer elemento material que pudesse comprovar a suposta não utilização dos beneplácitos concedidos pelo ente tributante de origem das mercadorias.

Finalmente, é de salientar que não procede o argumento da Impugnante de que os contribuintes não gozam de benefícios no Estado de origem, pois, os créditos aproveitados indevidamente foram glosados em perfeita sintonia com a legislação regente, especialmente o item 1.22 do Anexo Único da Resolução 3166/01.

Através de consultas feitas no cadastro de contribuintes da Secretaria da Fazenda do Espírito Santo (fls. 65, 82, 88, 585 e 711), todos os estabelecimentos situados naquele estado têm como atividade econômica o comércio atacadista e a forma de pagamento do ICMS é normal, preenchendo assim os requisitos necessários para obtenção do crédito presumido concedido pelo estado de origem.

Quando os estabelecimentos capixabas são registrados no programa FUNDAP, consta da consulta ao cadastro de contribuintes da Secretaria da Fazenda do Espírito Santo que a forma de pagamento do imposto é FUNDAP ”.

Vê-se, pois, que o trabalho realizado pelo Fisco está em perfeita consonância com o preceito constitucional e com as normas legais e regulamentares que disciplinam a matéria, cabendo à Impugnante a prova em contrário, o que em momento algum ocorreu, limitando-se apenas a meras alegações.

Desta forma, resta caracterizada a legalidade dos estornos dos créditos destacados nos documentos fiscais e não cobrados na origem, nos termos da Resolução nº 3.166/01, tendo em vista que os benefícios fiscais foram concedidos à revelia da legislação tributária.

Os demais argumentos trazidos pela Impugnante em sua peça de defesa não são suficientes para ilidir o feito fiscal, afigurando-se corretas as exigências formalizadas no presente contencioso administrativo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Luiz Villela Vianna Neto.

**Relator: Edvaldo Ferreira**

---

**Acórdão: 3.295/07/CE (Publicado no “MG” de 08/12/2007)**

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de: bens/mercadorias destinados ao ativo imobilizado e utilizados em fins alheios à atividade da empresa, sendo que foram destinados a outros estabelecimentos do contribuinte ou foram cedidos em regime de comodato; diferença de alíquota pelas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação para uso/consumo, ativo imobilizado e bens alheios à atividade do estabelecimento; valores lançados a título de “outros créditos” sem comprovação, vez que não foram apresentados os documentos fiscais respectivos; lançamento em duplicidade de outros créditos. Procedimento fiscal respaldado pelo art. 70, incisos III, VI e XIII, § 3º, da Parte Geral dos RICMS/96 e RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75. Exclusão pela Câmara *a quo* das exigências relativas aos seguintes produtos: tanque cilíndrico, moto-bomba, RFC de um bico, compressor e filtro prensa, por serem necessários à execução da atividade fim da empresa. Manutenção da decisão recorrida.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO DE LIVRO FISCAL.** Constatada a falta de registro, na Repartição Fazendária, do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente. Descumprimento da obrigação prevista no artigo 96, inciso III, do RICMS/02. Legítima a Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso II, da Lei 6763/75. Matéria não objeto do Recurso.

**Recurso de Ofício não provido. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de março/01 a maio/06:

- 1) recolhimento a menor do ICMS, apurado através da recomposição da conta gráfica, por apropriar indevidamente créditos de ICMS de: bens/mercadorias destinados ao ativo imobilizado e utilizados em fins alheios à atividade da empresa, sendo que foram destinados a outros estabelecimentos do contribuinte ou foram cedidos em regime de comodato; diferença de alíquota pelas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação para uso/consumo, ativo imobilizado e bens alheios à atividade do estabelecimento; valores lançados a título de “outros créditos” sem comprovação, vez que não foram apresentados os documentos fiscais, nos meses de 02/2001 e 08/2001; lançamento em duplicidade de outros créditos decorrente de créditos de igual valor e pelo mesmo motivo, promovidos nos meses de fevereiro/2003 e abril/2003, pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75;
- 2) falta de registro, na Repartição Fazendária, do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, pelo que se exige Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso II, da Lei 6763/75 (matéria não objeto do Recurso).

A decisão consubstanciada no Acórdão 17.500/07/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos seguintes produtos: tanque cilíndrico, moto-bomba, RFC de um bico, compressor e filtro prensa.

---

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 139 da CLTA/MG, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

O cerne da questão está no direito ou não da empresa de se creditar do imposto referente à aquisição de bens do ativo permanente, que teriam como finalidade a cessão em comodato a postos de combustíveis que utilizam a bandeira BR.

O Fisco entende que esses bens seriam alheios à atividade da empresa, que desta forma não teria o direito aos créditos correspondentes.

O fato dos bens em questão terem sido cedidos em comodato pela Impugnante não descaracteriza o direito ao crédito, na medida que inexiste na lei distinção entre bens do ativo fixo e bens do ativo fixo cedidos a terceiros, desde que utilizados em prol da atividade do estabelecimento.

Além disto, o fato das mercadorias serem comodatas para revendedores de combustíveis (postos de combustíveis), com contratos vigentes com a Impugnante, demonstra que este tipo de empréstimo tem por objetivo viabilizar a atividade comercial da própria Impugnante.

Cabe ressaltar que a aquisição de bens destinados ao ativo permanente das distribuidoras de combustíveis, inclusive tanques subterrâneos instalados nos postos de revenda de combustíveis, faz parte do modelo de negócio de distribuição, porque o órgão regulador desse segmento econômico, a ANP, não autoriza que as distribuidoras operem diretamente os postos de revenda, e, com isto, a distribuidora adquire os bens necessários ao funcionamento dos postos de revenda e os cede em comodato.

Dessa forma, as mercadorias cedidas em comodato ora sob análise (tanque cilíndrico, moto-bomba, RFC de um bico, compressor, filtro de prensa) são materiais necessários à execução da atividade-fim da Impugnante.

Assim, deve ser mantida a decisão ora recorrida com a exclusão desses itens das exigências relativas a estorno de créditos.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Vencida a Conselheira Rosana de Miranda Starling, que lhe dava provimento, nos termos do voto vencido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Barroso Lima Brito de Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários e da vencida, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 17.821/07/2<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 12/01/2008)**

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DOCUMENTO FISCAL FALSO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais previamente declaradas falsas pelo Fisco. Infração plenamente caracterizada nos termos do art. 70, inciso V do RICMS/02. Legítimas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso X da Lei 6763/75. Razões de defesa insuficientes para elidir o trabalho fiscal. Lançamento procedente. Decisão unânime**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS no período de maio/2004 a fevereiro/2005, provenientes de notas fiscais declaradas falsas.

Exige-se ICMS, MR e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso X da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 573/583, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 727/731.

Em sessão realizada aos 03/04/07, a 3ª Câmara de Julgamento converte o julgamento em diligência de fls. 737.

Intimada da diligência, a Contribuinte não se manifesta.

**DECISÃO**

Versa o feito em questão sobre apropriação indevida de créditos de ICMS no período de maio/2004 a fevereiro/2005, provenientes de notas fiscais declaradas falsas.

Exige-se ICMS, MR e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso X da Lei 6.763/75.

#### **Da Preliminar**

Primeiramente é de se observar, da análise do Auto de Infração recebido pelo Impugnante, que o mesmo foi lavrado em consonância com a legislação em vigor, observando as disposições dos artigos 57 e 58 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, c/c artigo 142 do CTN e contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades.

Nas intervenções, a Impugnante demonstrara claramente que tinha consciência daquilo que lhe fora imputado, tanto é que contestou todos os termos da autuação.

Assim, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, razão pela qual é de se rejeitar a pretensão de nulidade do mesmo.

#### **Do Mérito**

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito fiscal da constatação de que a empresa Autuada procedeu ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS, oriundos de notas fiscais declaradas falsas.

A fiscalização lavrou a peça inicial juntando à mesma toda a documentação que instrui o trabalho fiscal, a saber: Demonstrativo das Entradas de Mercadorias adquiridas através das notas fiscais falsas – art. 133, I, Parte Geral do RICMS/02 -, bem como a Listagem dos Atos Declaratórios publicados no Diário Oficial de Minas Gerais e Recomposição da Conta Gráfica.

Anexou, ainda, a fiscalização, cópia dos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, além das notas fiscais consideradas falsas.

As cópias dos atos declaratórios de falsidade/inidoneidade encontram-se às fls. 515/570 dos autos.

Inicialmente, alega a Impugnante que o presente lançamento não pode prosperar, justificando o procedimento por ela adotado, dizendo que as operações se realizaram em período anterior à publicação dos atos declaratórios.

Cita decisão do STJ e do TJSP, bem como doutrina de Hely Lopes Meirelles, tece outras considerações no sentido de dizer que o seu procedimento se deu de forma regular, junta documentos e pede, ao final, pela procedência de sua peça de defesa.

A fiscalização, por sua vez, não aceita os argumentos da Impugnante, cita a legislação que rege a matéria, discorre sobre a legalidade da publicação dos atos declaratórios de inidoneidade e do procedimento adotado pelo Fisco mineiro, pedindo pela manutenção integral do feito fiscal.

Na verdade, fazendo uma análise pormenorizada das peças constantes dos autos, a conclusão a que se chega é de que razão não assiste à empresa Impugnante, senão veja-se.

Conforme enfatizado na manifestação fiscal de fls. 729/731, trata o presente feito fiscal de apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da utilização de notas fiscais falsas, para acobertar a aquisição de cereais (milho) pela empresa Autuada.

Conforme se observa da peça de defesa protocolada pela Impugnante, em momento algum a mesma nega que teria praticado a infração ora em comento, limitando-se apenas a discorrer sobre as teses de que teria agido de boa fé ao adquirir as mercadorias e sobre a irretroatividade dos atos declaratórios de inidoneidade.

Sobre a questão da boa fé da empresa Autuada, quando da aquisição de milho das empresas fornecedoras, necessário lembrar o disposto no art. 136 do CTN, *in verbis*:

*Art. 136 do CTN – Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Com fulcro no dispositivo retro mencionado, é costumeiro dizer que a infração tributária é sempre objetiva, ou seja, por ela responde sempre o contribuinte ou responsável, independentemente de o respectivo ato se haver praticado com dolo ou má fé. (CTN - Comentários, Doutrina e Jurisprudência - 3ª Edição – Saraiva – José Jayme de Macedo Oliveira).

Objetivando facilitar a análise do trabalho, cumpre salientar que a ação fiscal foi deflagrada em 05/05/05, com a lavratura do TIAF 10.050000451.89 de fls. 02, por meio do qual

foram requisitados os documentos fiscais de entrada referentes ao período ali especificado, tendo como objeto a verificação da regularidade e a idoneidade dos créditos apropriados pela Contribuinte.

A prorrogação automática dos efeitos do TIAF foi motivada pela extensão das tarefas decorrentes das dificuldades na obtenção das informações sobre a idoneidade dos documentos, na medida em que se exige que a publicação dos atos declaratórios seja precedida de diligências junto aos Fiscos dos Estados onde estão localizados os emitentes das notas fiscais autuadas.

Reportando-se aos documentos de fls. 515/570, verifica-se que as publicações abrangendo as notas fiscais objeto da autuação ocorreram em 31/03/, 21/04, 28/04 e 17/05/05, anteriormente à lavratura do Auto de Infração que se deu em 29/11/05, com a notificação do sujeito passivo em 12/04/06.

Não obstante este fato, a 2ª Câmara de Julgamento diligenciou junto ao Fisco no sentido de intimar a empresa Autuada a recolher, se for de seu interesse, o imposto indevidamente aproveitado, apenas com os acréscimos moratórios, no prazo de 30 dias, referente aos Atos Declaratórios publicados após o início da ação fiscal – fls. 737.

No entanto, apesar de intimada, não se pronunciou a empresa Autuada.

Seguindo, melhor sorte não colhe a Impugnante, tendo em vista que o aproveitamento de créditos de ICMS na forma como procedido pela mesma é vedado pela legislação tributária regente, conforme determina o art. 70, V, do RICMS, *in verbis*:

*Art. 70 – Fica vedado o aproveitamento do imposto a título de crédito, quando:*

*V- a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago.*

Esta prova, *data vênia*, de que o imposto devido pelo emitente das notas fiscais consideradas falsas foi integralmente pago, não veio aos autos.

Na lição do renomado José Eduardo Soares de Melo, em sua obra “ICMS – Teoria e Prática”, 9ª Edição, fica evidenciada a necessidade de comprovação da existência do negócio jurídico capaz de comprovar o procedimento do contribuinte, *in verbis*:

*A existência do negócio jurídico (aquisição de mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicações) é fundamental para o gozo dos créditos de ICMS.*

*Tratando-se de “operações e prestações” realizadas e comprovadas pelo contribuinte, que estejam inseridas numa cadeia negocial, não há que se impedir o direito ao crédito, sob a assertiva fiscalista de que o emitente das notas fiscais é inidôneo (art. 23 da LC 87/96).*

*Reputo necessária, obrigatória, louvável sob todos os aspectos, a preocupação fazendária em coibir os negócios ilícitos, espúrios e sobretudo, sonegatórios que tenham por escopo permitir transferências de créditos simuladas em pseudas vendas de bens e prestações de serviços.*

*Todavia, demais princípios constitucionais também devem ser observados de modo coerente, harmônico e sistemático, para que a ação governamental não se torne desmedida, desrespeitando o estatuto do contribuinte.*

Do trecho acima se extrai, objetivamente, que se a Contribuinte Autuada, acusada de ter se aproveitado de créditos de ICMS oriundos de documentos fiscais considerados falsos/inidôneos pela fiscalização, comprovasse a efetiva e regular realização da operação procedida com cada fornecedor da mercadoria, trazendo a comprovação do recolhimento do tributo na sua origem, ou a inequívoca comprovação do pagamento desta mercadoria ao fornecedor, mediante comprovantes bancários, bem como indícios fortes de que a mercadoria teria circulado do estabelecimento emitente da nota fiscal até a empresa adquirente, passando pelos Postos Fiscais existentes no trajeto percorrido, inegável se tornaria o direito ao aproveitamento dos créditos.

No entanto, o que se percebe do conteúdo dos autos, é que tais provas não vieram à colação, limitando-se a empresa Autuada, repita-se, a discorrer sobre as teses de que teria adquirido as mercadorias de boa fé e da irretroatividade dos atos declaratórios.

Sobre a questão da irretroatividade dos atos declaratórios, impende salientar que a mesma já está sedimentada neste Conselho de Contribuintes, com diversas decisões proferidas favoravelmente à Fazenda Pública Estadual.

Nesse sentido, como bem lembrado pela fiscalização, ensina o eminente professor Aliomar Baleeiro, *in verbis*:

*“O ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido” (ex tunc).*

Portanto, os documentos declarados falsos, ao serem reconhecidos como tal, passam a conter vício substancial insanável, característica que lhes retira toda a eficácia e validade.

Assim, não há como dar guarida aos argumentos da Impugnante, uma vez desprovidos de fundamentação legal, devendo ser mantidas as exigências na forma como elencadas na peça inicial.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Edvaldo Ferreira (Revisor), Mauro Heleno Galvão e Sauro Henrique de Almeida.

**Presidente/Relator: Luiz Fernando Castro Trópia**

---

**Acórdão: 18.004/06/1ª**

**(Publicado no “MG” de 21/12/2006)**

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais devidamente declaradas inidôneas pelo Fisco. Não carreados aos autos comprovantes de recolhimento do ICMS devido. Procedimento do Fisco respaldado no artigo 70, inciso V, do RICMS/96 e RICMS/02. Legítimas as exigências fiscais referentes ao ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso X, Lei n.º 6763/75. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – AUTOPEÇAS – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, tendo em vista a utilização de documentos fiscais declarados inidôneos mediante Atos Declaratórios regularmente publicados. Legítimas as exigências fiscais de ICMS/ST e Multa de Revalidação (100%), com fulcro no § 2.º, do artigo 56, Lei 6763/75 e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso X, Lei n.º 6763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- 1) Falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS devido, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período de 31/01/2000 a 31/12/2003, uma vez provenientes de notas fiscais declaradas inidôneas, conforme Atos Declaratórios publicados no Órgão Oficial “Minas Gerais”;
- 2) Falta de recolhimento do ICMS/ST, no período de 31/01/2004 a 31/10/2005, decorrente da aquisição de mercadorias (autopeças) sujeitas a substituição tributária, através de Notas Fiscais declaradas inidôneas.

Exige-se ICMS e ICMS/ST, Multa de Revalidação (50% e 100%) e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso X, da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 991 a 1.025, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 2.948 a 2.958.

A Auditoria Fiscal solicita diligência às fls. 2.959, que resulta na apresentação dos documentos de fls. 2.960 a 2.965. A Impugnante se manifesta a respeito (fls. 2.972 a 2.981) e o Fisco ratifica seu entendimento anterior (fls. 2.983 a 2.995).

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 2.997 a 3.003, opina pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Preliminarmente, entende a Autuada que sendo o ICMS tributo sujeito ao lançamento por homologação, todos os valores lançados referentes ao exercício de 2000 já se encontrariam fulminados pela decadência, com amparo no disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, argumentando que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos a contar 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, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ocorre, no entanto, que o lançamento ora em análise é o dito lançamento de ofício, aplicando-se a ele a regra estatuída no inciso I do artigo 173 do CTN.

Por outro lado, vislumbra-se no presente caso as hipóteses excludentes do § 4º do artigo 150 do CTN (dolo, fraude ou simulação), situação que mais uma vez leva a contagem do prazo para o art. 173, I do CTN.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2000 somente expirou em 31/12/2005, conforme o inciso I do artigo 173 do CTN, incorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do AI em 26/12/2005 (fl. 17).

#### **Item 1 do Auto de Infração**

Foi imputado o recolhimento a menor do ICMS, no período de 31/01/2000 a 31/12/2003, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de notas fiscais declaradas inidôneas, conforme Atos Declaratórios publicados no Diário Oficial "Minas Gerais" em datas anteriores à da ação fiscal.

Compõem o Auto de Infração o Relatório Fiscal de fls. 22/26, contendo o demonstrativo do crédito tributário, bem como os seguintes Anexos:

- Anexo I - fls. 28/30 - contendo a V. F. A. Recomposição da Conta Gráfica, exercícios 2000 a 2003;
- Anexo II - de fls. 31/37 - contendo planilhas com relação de notas fiscais inidôneas por mês e por ano;
- Anexo III – de fls. 38/378 - contendo as vias das notas fiscais relacionadas no Anexo II;
- Anexo IV – de fls. 379/507 – contendo as cópias dos Atos Declaratórios de Inidoneidade, acompanhados das diligências a eles relacionadas;
- Anexo V – de fls. 508/794 – contendo as cópias dos livros Registro de Entrada, com escrituração das notas fiscais inidôneas;
- Anexo VI – de fls. 795/932 – contendo as cópias dos livros Registro de Apuração do ICMS;
- Anexo VII – de fls. 933/987 – contendo a relação de recolhimentos por DAE, do período de janeiro/2000 a agosto/2005;
- Anexo VIII – de fls. 988/990 – contendo as cópias do Estatuto e Atas de Assembléias.

Cabe observar que no Demonstrativo do Crédito Tributário referente aos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005 (fls. 23/25), o campo "Vencimento" foi preenchido com datas errôneas. Entretanto, tal ocorrência não causou qualquer interferência do saldo final das exigências, uma vez que as referidas datas foram registradas corretamente nos DCMM de fls. 18/21 e 2.942/2.945.

O crédito tributário foi formalizado em 26/12/2005 (data de recebimento do Auto de Infração - fl. 17) posteriormente às datas de publicação dos atos declaratórios de Inidoneidade. O TIAF (fl. 02) também foi recebido pela Autuada posteriormente à data de publicação dos atos.

O ato declaratório de inidoneidade ou falsidade decorre de realização de diligência especialmente efetuada para a investigação real da situação do contribuinte e das operações por ele praticadas, providenciado nos termos do artigo 1.º da Resolução n.º 1.926/89, quando detectada a ocorrência de qualquer das situações arroladas no artigo 3.º da referida Resolução.



É pacífico na doutrina os seus efeitos “**ex tunc**”, pois não é o ato em si que impregna os documentos de inidoneidade ou falsidade, uma vez que tais vícios os acompanham desde suas emissões. O ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação que não é nova, não nascendo essa com a publicação do mesmo no Diário Oficial do Estado, a qual somente visa tornar pública uma situação preexistente.

Consiste em ato de reconhecimento de uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova, explicita a existência do que já existia, possuindo natureza declaratória e não natureza normativa. Nesse sentido, inaplicável o disposto no artigo 100, inc. I, c/c o disposto no artigo 103, inc. I, do CTN. Não é o caso ainda de aplicação do artigo 105 c/c artigo 106 do CTN, vez que se trata de apenas declaração de uma situação pré-existente, conforme já mencionado.

O procedimento fiscal encontra-se respaldado no artigo 70, inc. V, RICMS/96 e RICMS/02. Mesmo levando em conta a vasta documentação trazida como subsídio aos argumentos apresentados na Impugnação, **não foram carreados quaisquer comprovantes de recolhimento do imposto.**

Não se discute na situação em apreço a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas inidôneas, e sim a legitimidade do aproveitamento dos valores destacados. Nesse sentido, irrelevante o fato da efetiva ocorrência das operações, pois o que importa é a idoneidade da documentação.

O artigo 30 da Lei n.º 6763/75 é taxativo ao dispor que:

*“Artigo 30 - o direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à **idoneidade** da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação” (Sublinhamos).*

Corretas, portanto, as exigências fiscais referentes ao ICMS e MR, apurados após a recomposição da conta gráfica, assim como a penalidade isolada capitulada no artigo 55, inciso X, da Lei n.º 6763/75 “por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou inidôneo”.

#### **Item 2 do Auto de Infração**

No período de 31/01/2004 a 31/10/2005, deixou a Autuada de recolher o ICMS/Substituição Tributária devido quando da entrada em seu estabelecimento das mercadorias (autopeças) a que se referem as notas fiscais declaradas inidôneas, relacionadas no Anexo II (fls. 36/37), visto que o referido imposto não foi retido e nem pago pelo remetente.

Na mesma planilha de fls. 36/37, estão informadas as datas de emissão dos documentos fiscais, os Códigos CFOP, as folhas do livro Registro de Entradas e respectivas datas do lançamento, bem como os valores da base de cálculo e do ICMS/ST devido. Referidos valores constam do demonstrativo do crédito tributário retratado às fls. 24 e 25 dos autos.

Importa consignar que as operações com peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados e outros afins sujeitam-se à sistemática de tributação por Substituição Tributária, conforme previsto no capítulo L, Anexo I, Parte 1, do RICMS/02.

Não há dúvidas de que a infração encontra-se perfeitamente caracterizada, uma vez comprovada a inidoneidade dos documentos fiscais. Sendo assim, o Fisco exigiu corretamente o imposto e a multa pertinente ao mesmo, segundo a legislação referente à matéria, especialmente o parágrafo primeiro do artigo 29 do RICMS/02, que prevê a responsabilidade do adquirente que recebe a mercadoria sem a retenção prevista.

*“Art. 29 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou ao remetente a condição de contribuinte substituto, a responsabilidade pela substituição tributária caberá ao estabelecimento atacadista, distribuidor ou depósito que receber a mercadoria para distribuição no Estado sem a retenção ou com a retenção a menor do imposto.*

*§ 1º - Nas hipóteses do caput deste artigo, independentemente de quaisquer favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista que receber a mercadoria sem a retenção ou*

*com a retenção a menor do imposto será responsável pelo recolhimento da parcela devida a este Estado.”*

No que tange à multa de revalidação, verifica-se que o § 2.º do artigo 56 da Lei 6763/75 legitima a sua exigência em dobro:

*“Artigo 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:*

*I – (...)*

*II – (...)*

*§ 1º - (...)*

***§ 2º - Tratando-se de crédito tributário por não-retenção ou de falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária, as multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no inciso II deste artigo.(g.n.)***

Relativamente à multa isolada, do mesmo modo que no caso precedente (primeira irregularidade), o Fisco corretamente aplicou a penalidade de 40%, prevista no inciso X, artigo 55, Lei n.º 6.763/75, pela utilização do documento inidôneo.

Em relação aos documentos juntados pela defesa e argumentações apresentadas, inerentes à inidoneidade dos documentos fiscais, relativos aos dois itens do Auto de Infração, cabe destacar alguns pontos não enfrentados adequadamente pelo Fisco.

O primeiro deles diz respeito à afirmativa da Impugnante de que “é tão vítima quanto a Fazenda Pública”, pois agiu de boa-fé e não conhecia as irregularidades dos emitentes, uma vez que sempre tratou com o representante comercial dos fornecedores.

Ora, em primeiro lugar, cabe esclarecer que as exigências fiscais decorrem da utilização de notas fiscais declaradas inidôneas e emitidas por três “empresas”, porém quase 100% (cem por cento) do trabalho está centrado nos documentos de emissão de Mercantil Peças Diesel Ltda.

É bom ressaltar também que, muito embora não exista nenhuma proibição ou vedação de aquisição de peças pela Autuada de qualquer fornecedor, a lógica das operações não atende ao rigor e formalismo do mercado. É que a Autuada, sendo uma concessionária “New Holland”, comercializando e garantindo produtos da “Fiatallis”, deve responder pela qualidade dos produtos que emprega nos equipamentos. Não obstante, passou a ter como principal fornecedor a pequena empresa situada na “loja B” da Rua Itapetinga, no bairro Cachoeirinha, em Belo Horizonte.

E não estamos falando em pequenas aquisições, mas de um volume superior a cinco milhões de reais, em que todas as notas fiscais emitidas não constam a indicação do transportador (em branco ou próprio), com o frete ora por conta do remetente, ora sob a responsabilidade do destinatário.

De se destacar que o ato de inidoneidade para a empresa Mercantil Peças Diesel se deu pelo desaparecimento do contribuinte, conforme certidão do Fisco às fls. 446 e declaração do contabilista às fls. 447, ambas lavradas em 1999, sendo o Ato de Inidoneidade publicado, ainda em 1999, antes, portanto da emissão de todas as notas fiscais objeto do feito.

Cabe lembrar, por oportuno, que à Autuada não é permitido alegar o desconhecimento da publicação, nos termos da legislação vigente.

Oportuno ressaltar, ainda, que a Mercantil Peças Diesel Ltda não entregou qualquer movimentação fiscal à Fazenda Estadual, nos anos de 1999 a 2005.

Além do mais, outros atos foram publicadas para a Mercantil Peças, como o de fls. 423, por ter-se utilizado de AIDF liberada para a empresa Casas Bahia Comercial Limitada.

Na tentativa de provar a regularidade das aquisições, os documentos juntados pela defesa não se prestam para ilidir o feito, conforme manifestado alhures. Muito embora comprove a existência de um pagamento, não comprove quem recebeu. E o mais importante, não comprove o recolhimento do imposto na origem.

Por outro lado, juntou a defesa uma gama de documentos demonstrando que todas as peças foram efetivamente adquiridas e, em seguida, comercializadas com terceiros.

Tais documentos demonstram, inequivocamente, que a Autuada mantinha, ao contrário do alegado, um estreito relacionamento com a emitente dos documentos fiscais, e sabia, de antemão, o “bom negócio” que estava sendo realizado, por dois aspectos:

- os documentos de fls. 2311/2312 demonstram a estratosférica margem de lucro da empresa Autuada, ao adquirir, em 21.10.05 a peça “eixo” por R\$ 33.000,00 e revendê-la, em 31.10.05, por R\$ 60.000,00, permitindo-se ao luxo de oferecer desconto de 25 % (vinte e cinco por cento) e ainda alcançar uma margem de quase 37% (trinta e sete por cento).
- Esses mesmos documentos demonstram a proximidade da Autuada com o fornecedor, quase em sistema “just in time”, cobrando praticamente pelo sistema de “venda casada”.
- Já os documentos de fls. 2322/2323, indicam a aquisição de um cj diferencial em 22/08/05, com sua imediata revenda em 23/08/05, com margem de agregação próxima a 100% (cem por cento).
- Por sua vez, os documentos de fls. 2708/2709, informam que a peça adquirida quase não teve tempo de adentrar no estabelecimento da Autuada. Adquirida em 08.10.02 foi revendida no mesmo dia, com a boa agregação de 60% (sessenta por cento).

Estas agregações extraordinárias indicam, na verdade, as benesses de não se pagar os tributos na fase preliminar da comercialização, entre a Mercantil Peças e a Autuada.

Dessa forma, de todo o exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Juliana Diniz Quirino, que o julgava parcialmente procedente, para, em relação ao ICMS/ST, excluir a parcela relativa à operação própria do remetente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Weberte Giovan de Almeida e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Elaine Coura. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira supracitada, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Aparecida Gontijo Sampaio.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

#### **Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Trata o presente feito da constatação da realização de operações de aquisição de mercadorias acobertadas por notas fiscais declaradas inidôneas.

A acusação foi dividida em função dos períodos nos quais ocorreram as transações:

- até dezembro/2003 – estorno do crédito do imposto destacado nas notas fiscais declaradas inidôneas; e
- a partir de janeiro/2004 – exigência do ICMS/ST relativo às mercadorias adquiridas através das r. notas fiscais.

A divergência de voto restringe-se ao item 02 do Auto de Infração.

Com efeito, consta da peça de acusação que o contribuinte, “no período de 31.01.04 a 31.10.05, deixou de recolher ICMS/ST devido quando da entrada em seu estabelecimento das mercadorias a que se referem as notas fiscais declaradas inidôneas (...), visto que o referido imposto não foi retido pelo remetente”.

A leitura do relato da infração conduz ao entendimento de que se está a lançar o imposto estadual devido em razão do regime de substituição tributária.

No entanto, verifica-se que foi exigido também o imposto incidente na operação anterior, ou seja, o ICMS que seria recolhido pelo fornecedor a título de ‘operação própria’.

Em suma, não há correspondência entre a acusação fiscal e o lançamento efetuado.

A lavratura do Auto de Infração, consistindo em um lançamento tributário - ato administrativo vinculado -, está adstrito ao disposto no ordenamento jurídico, não se podendo inovar, sob pena de violação dos princípios da justiça e da segurança jurídica.

Explicando mais detalhadamente, tem-se que o Princípio da Legalidade está preceituado no art. 5º II da Constituição Federal de 1988, nos seguintes moldes: "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*".

A ocorrência, no mundo fenomênico, da situação hipoteticamente descrita na regra jurídica como apta a gerar o crédito tributário (tributo e/ou multas), faz surgir uma relação jurídica de caráter obrigacional, onde a pretensão é exercida pela pessoa jurídica de direito público, cabendo o dever de prestá-la ao sujeito passivo, aquele que praticou a conduta ou se encontrava na situação jurídica descrita como hipótese de incidência tributária.

A estrutura da norma jurídico-tributária não é diferente da das demais normas – é exatamente a subsunção do fato ocorrido no mundo fenomênico (fato gerador *in concreto*) à situação hipoteticamente prevista/descrita que faz nascer a obrigação tributária. É condição necessária e suficiente à formação da relação Fisco-contribuinte, como se depreende do disposto no art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*".

Em matéria tributária, o princípio da legalidade assume feições ainda mais fortes, pois a lei instituidora do crédito deve definir, em abstrato, todas as nuances relevantes para que, no caso concreto, se possa precisar a efetiva ocorrência do fato hipoteticamente previsto. Ou seja, a lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à sua quantificação, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determiná-lo em face de uma dada situação.

Como desdobramento deste princípio, surge o princípio da tipicidade, para definir que à lei cabe o esgotamento integral de todos os elementos necessários à configuração do fato gerador do crédito, e ao ato de lançamento, a precisa definição da conduta que a lei considera ato ilícito.

A conduta típica é aquela na qual verifica-se plena identidade entre os seus componentes fáticos e aqueles descritos na norma jurídica que comina penalidade à sua prática.

Dado o princípio da tipificação, não é possível aplicar-se qualquer interpretação analógica ou extensiva prejudicial ao administrado (*in malam partem*) às normas legais ou administrativas.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho reduz, com maestria, o tema à sua idéia central, ao estabelecer que referido princípio pode ser definido em duas dimensões:

*"i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como regra-matriz de incidência."* (Curso de direito tributário. 9.ª ed. rev., São Paulo: Saraiva, 1997)

Como anteriormente mencionado, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. Tornou-se cediço afirmar que é o ato administrativo que atesta a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identifica o sujeito passivo, determina a matéria tributável e calcula, ou define por outra forma, o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Decorre disso que o Auto de Infração, formalizador do lançamento, não pode prevalecer, relativamente à exigência do imposto devido por operação realizada pelo fornecedor, se tal fato sequer foi mencionado.

Em outras palavras, não há subsunção das exigências à descrição da infração e, conseqüentemente, à norma legal tida por transgredida.

Por via transversa, não é cabível a argumentação de que o ICMS/operação própria estaria incluso no ICMS/ST, visto o seu não recolhimento pela empresa fornecedora.

Senão, veja-se.

Em termos conceituais, a substituição tributária pode ser definida como o regime jurídico que atribui, por força de lei, a determinado contribuinte do ICMS ou a depositário de mercadoria a qualquer título, a responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento do imposto incidente em uma ou mais operações ou prestações, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, quando devido, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto, localizado no Estado destinatário.

Assim diferencia a legislação duas modalidades de contribuintes:

- a) contribuinte substituto: é aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do imposto;
- b) contribuinte substituído: é aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subseqüentes sofre a retenção.

Nos casos de substituição tributária progressiva (relativa às operações subseqüentes), o contribuinte substituto deverá recolher, separadamente, o imposto referente às operações por ele realizadas (operações próprias) e aquele referente às operações que comporão a subseqüente cadeia mercadológica.

O parágrafo 16 do art. 22 da Lei 6763/75 não deixa margens a dúvidas quanto aos limites do ICMS/ST. *In verbis*:

*“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;*

*(...)*

*§ 16- Na hipótese do inciso II, o valor a recolher a título de substituição tributária será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pelas operações próprias”.*

A responsabilidade pela obrigação tributária imputada à empresa defendente advém da imposição prescrita na norma regulamentar, a qual a restringe parcela referente à substituição tributária. Confira-se.

Anexo XV

*“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”.*

Este comando já constava da citada Lei 6763/75.

*“Art. 22 – (...)*

*§ 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.*

*Efeitos de 07/08/2003 a 29/12/2005:*

*§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, a responsabilidade pela substituição tributária caberá ao estabelecimento atacadista, distribuidor ou depósito que receber a mercadoria para distribuição no Estado sem retenção ou com retenção a menor do imposto”.*

Claro, portanto, a impropriedade da inclusão, na autuação em tela, do imposto devido pela operação própria.

Convém, para finalizar, mencionar que a não inclusão, pelo agente atuante, da margem de agregação de 40%, na base de cálculo do imposto, não altera as argumentações alhures tecidas.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para que, relativamente ao item 02 do Auto de infração, seja decotado, do imposto devido, os valores referentes às operações próprias das empresas fornecedoras.

**Conselheira: Juliana Diniz Quirino**

---

**Acórdão: 18.205/07/1<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 10/05/2007)**

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA ADQUIRIDA POR CONSUMIDOR FINAL COM EMISSÃO DE CUPOM FISCAL. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais emitidas para devolução de mercadorias adquiridas por consumidor final através de cupom fiscal. Procedimento fiscal devidamente respaldado no artigo 76, §3º, do RICMS/02. Legítimas as exigências fiscais referentes ao ICMS, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos, no período de 01/01/2003 a 30/06/2006, tendo em vista devoluções de mercadorias com descumprimento dos requisitos contidos no artigo 76, §2º, inciso II e §§3º e 4º, Parte Geral, do RICMS/02. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 554 a 566, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 589 a 593.

---

**DECISÃO**

Foi imputado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que, provenientes de notas fiscais emitidas para devolução de mercadorias adquiridas por consumidor final através de cupom fiscal, no período de janeiro/2003 a junho/2006.

O contribuinte para ter o direito ao crédito do imposto deverá adotar o procedimento disposto na legislação tributária conforme prescreve o §2º do artigo 30 da Lei 6763/75, *in verbis*:

“Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

(...)

§ 2º - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor ou qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de documentos fiscais, poderá creditar-se do imposto pago por ocasião da saída da mercadoria, segundo o que for prescrito no regulamento”.

O direito à apropriação de crédito em devolução de mercadoria adquirida com cupom fiscal, está condicionado à identificação do adquirente impressa por equipamento emissor de cupom fiscal, conforme dispõe o § 3º do artigo 76 do RICMS/02.

As cópias das notas fiscais de entradas e do livro Registro de Entradas encontram-se anexadas às fls. 16/171.

Eis o disposto no artigo 76, §2º, inciso II e §§ 3º e 4º, do RICMS/02:

**“Art. 76 - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada**

*contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:*

§ 2º - A devolução ou a troca serão comprovadas mediante:

II - declaração do cliente ou do responsável, no documento referido no inciso anterior, de que devolveu, trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu preposto, com a aposição do carimbo relativo à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

§ 3º - Não será permitida a apropriação de crédito em devolução ou troca de mercadoria adquirida com emissão de Cupom Fiscal, exceto em relação àqueles documentos que contenham identificação do adquirente impressa por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF)”.  
§ 4º - O estabelecimento que receber mercadoria, em devolução ou troca, emitirá nota fiscal na entrada, relativamente à mercadoria devolvida, da qual constarão o número, a série e a data do documento fiscal emitido por ocasião da saída”.(g.n.)

Trata-se de devolução por parte de **particular** de mercadoria adquirida com emissão de cupom fiscal sem a identificação do adquirente impressa no mesmo por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).

Insta destacar que não há qualquer identificação do adquirente nos referidos cupons fiscais, fato esse também não negado, em momento algum, pela Impugnante.

Vale dizer que a própria Impugnante admite não cumprir com a obrigação acessória disposta na legislação, pois afirma que: “apesar de ter a Impugnante descumprido a norma imperativa constante do art. 76, §2º, item 2, §§3º e 4º, do Decreto Estadual nº. 43.080, pode-se concluir que tal conduta em momento algum ocasionou qualquer prejuízo ao erário público estadual”.

Ademais, insta ponderar que os argumentos apresentados pela Impugnante não refutam o mérito da presente autuação tendo em vista que se limita a aduzir que tem direito ao crédito relativo às suas aquisições.

O inciso I do §2º do art. 155 da Constituição Federal dispõe:

“Art. 155 (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A compensação está condicionada às exigências previstas na legislação tributária e, como a Impugnante não cumpriu tais exigências faz-se procedente a glosa de crédito.

Portanto, improcede a alegação da Impugnante de que ocorreria “bis in idem”, pois a autuação ora suscitada, versa sobre a irregularidade praticada pela Autuada de descumprimento de uma exigência prevista na legislação tributária. E que, tal descumprimento prejudica o direito à aprovação de crédito de ICMS em devolução de mercadoria adquirida por cupom fiscal.

Assim, cabe ressaltar que, pelo que dispõe a legislação tributária, via de regra, não é permitida a apropriação de créditos de mercadorias em retorno (devolução) de pessoa física.

Porém, visando remediar a situação dos contribuintes, o legislador infra-legal autoriza a apropriação de tais créditos, desde que cumpridas determinadas condições que permitam ao Fisco o exercício eficaz do controle fiscal sobre o contribuinte. Trata-se, portanto, de uma autorização

condicionada. É dizer: cumpra a determinação e terá direito ao crédito antes vedado pela norma geral.

Não cumprindo, como de fato admite a defesa, somente resta à Impugnante a vedação ao crédito decorrente das devoluções efetuadas pelas pessoas físicas, uma vez que o Fisco está impedido de auditar tais devoluções, de forma a comprovar a veracidade dos fatos narrados nos documentos fiscais de entradas.

Quanto à alegação da Impugnante de inconstitucionalidade do artigo 76, do RICMS/02, saliente-se que é vedada ao Órgão Julgador a apreciação desta matéria, nos termos do artigo 88 da CLTA/MG.

No que tange à multa isolada aplicada com relação aos créditos apropriados a partir de novembro/2003 destaca-se a perfeita sincronia entre o tipo nela descrito e a imputação fiscal, *in verbis*:

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado”;

Corretas, portanto, as exigências fiscais formalizadas no Auto de Infração, relativas ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multa Isolada prevista no inciso XXVI, do artigo 55, ambos da Lei nº. 6763/75.

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

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 16.985/06/2ª**

**(Publicado no “MG” de 17/08/2006)**

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO - Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS em desacordo com os §§2º e 4º do artigo 66 do Regulamento do ICMS, decorrente da aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação, uma vez que a Impugnante não exerce atividade industrial ou promove operações que destinem ao exterior mercadoria e por não ser uma prestadora de serviço de comunicação. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período compreendido entre os meses março de 2001 a junho de 2003, em razão de aproveitamento indevido de ICMS provenientes de aquisição de energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Destaque-se constar do Auto de Infração que a Autuada lançou, em 31 de março de 2001, de uma só vez, créditos em sua escrita fiscal, sem fazer qualquer menção à origem dos mesmos e sem constar o número das notas fiscais que suportavam tal aproveitamento.

Exigência de ICMS e Multa de Revalidação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 113/119, aos argumentos seguintes que passamos a sintetizar:

- é pessoa jurídica de direito privado atuando no ramo de comércio de combustíveis;
- os créditos aproveitados de 2001 a 2004 eram créditos relativos às notas fiscais do período de agosto a dezembro de 2000, ou seja, quando da vigência da Lei Complementar n.º 87/96, a qual permitia o pleno aproveitamento dos créditos;



- com a finalidade de sanar qualquer tipo de dúvidas em relação ao crédito tributário a ser aproveitado, manifestou-se diante o órgão fazendário, informando sobre a compensação do crédito e salientando que a mesma fora feita com os valores originários, portanto, sem qualquer correção monetária;

- a vedação ao aproveitamento de crédito de energia elétrica e de serviços de telecomunicação ocorreu apenas em relação aos créditos obtidos posteriormente à vigência da Lei Complementar n.º 102/2000, ou seja, apenas a partir de 2001;

- embora o aproveitamento de crédito tenha sido feito de 2001 a 2004, os créditos são relativos ao período de agosto a dezembro de 2000, logo, sobre a vigência da Lei Complementar n.º 87/96;

- o percentual aplicado a título de multa (50% sobre o imposto devido) é exorbitante e fere o princípio da razoabilidade, caracterizando um caráter confiscatório;

nos termos do artigo 161 do Código Tributário Nacional os juros de mora somente podem incidir na taxa de 1% ao mês, inexistindo assim suporte jurídico para adoção da taxa SELIC.

Ao final pede a procedência da Impugnação e caso mantida a exação, pugna pela redução da multa aplicada e expurgo da parcela de juro que ultrapassar o teto legal.

O Fisco se manifesta às fls. 227/231, contrariamente ao alegado pela Defesa aos fundamentos que se seguem resumidamente:

- o trabalho fiscal está plenamente amparado pela legislação tanto Federal quanto Estadual, com vigência em 01 de agosto de 2000, à luz da Lei Complementar n.º 102, Lei n.º 6.763/75 e o RICMS/96;

- o direito de aproveitamento de crédito decorrentes de serviços de energia elétrica e serviços de telecomunicações passou a ser condicionado a certas circunstâncias dispostas não atendidas pela Impugnante;

- o contribuinte aproveitou os créditos referidos no período de 2001 a junho de 2003, onde toda legislação pertinente já era expressa e taxativa;

- cita decisão já proferida sobre a mesma matéria do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais;

- a documentação apresentada à Repartição Fazendária, para sanar dúvidas como exposto pela Impugnante, serve meramente como informação, e não autoriza o contribuinte a realizar o aproveitamento dos créditos do ICMS;

- cabe ao Fisco cumprir as determinações do artigo 201, § 1º da Lei n.º 6.763/75, aplicando a penalidade prevista no artigo 56, inciso II da referida Lei;

- a cobrança da Taxa SELIC atende ao que determina a legislação tributária, em especial a Resolução nº 2.880 e o artigo 226 da Lei n.º 6.763/75.

Por fim requer a improcedência da Impugnação.

---

## **DECISÃO**

Versa a presente autuação sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período compreendido entre os meses março de 2001 a junho de 2003, em razão de aproveitamento indevido de ICMS provenientes de aquisição de energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Destaque-se constar do Auto de Infração que a Autuada lançou, em 31 de março de 2001, de uma só vez, créditos em sua escrita fiscal, sem fazer qualquer menção à origem dos mesmos e sem constar o número das notas fiscais que suportavam tal aproveitamento.

Exigência de ICMS e Multa de Revalidação.

De início é importante ressaltar que a própria Impugnante afirma, à fl. 113, que é pessoa jurídica de direito privado atuando no ramo de comércio de combustíveis. Esta afirmativa é corroborada pelo Contrato Social (fls. 122 a 129) da Defendente que, em sua Cláusula Segunda estabelece que *“a sociedade tem como objeto o comércio de AEHC e derivados de petróleo, AEHC álcool etílico hidratado carburante.”*

Relativamente aos créditos estornados, da análise dos autos é possível constatar que a Impugnante não cumpriu fielmente a legislação tributária no que concerne ao crédito lançado em sua escrita.

Os materiais cujos créditos por aquisições foram glosados se referem a energia elétrica e serviços de comunicação se encontrando o feito fiscal demonstrado quantitativamente nos

quadros de fls. 08 a 10 e 110 e 111, tendo sido juntados os documentos de fls. 11 a 109 que se referem a escrituração e acobertamento fiscal das operações relativas aos citados créditos.

A legislação tributária é clara ao vedar o aproveitamento a título de crédito do imposto incidente nas entradas de tais produtos, estando tal norma insculpida no dispositivo por vezes citado no presente Processo Tributário Administrativo, qual seja, o artigo 66 do Regulamento do ICMS.

Assim, dada a sua crucial importância para o deslinde da questão, passamos a transcrever o citado artigo 66 integralmente, mesmo tendo o Regulamento do ICMS sido alterado. Lembramos ainda que este dispositivo regulamentar foi citado no Auto de Infração embasando a atuação fiscal. Assim temos:

*"Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:*

*I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;*

*.....*  
*III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;*

*.....*  
*§ 2º - Dará direito de abatimento do imposto incidente na prestação, sob a forma de crédito, a utilização de serviço de comunicação:*

*I - até 31 de dezembro de 2006, somente:*

*Efeitos de 15/12/2002 a 16/12/2002 - Redação original:*

*"I - até 31 de dezembro de 2002, somente:"*

*a - por estabelecimento prestador de serviço de comunicação, na execução de serviço desta natureza;*

*b - por estabelecimento que promova operação que destine ao exterior mercadoria ou que realize prestação de serviço para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;*

*II - a partir de 1º de janeiro de 2007, por qualquer estabelecimento.*

*Efeitos de 15/12/2002 a 16/12/2002 - Redação original:*

*"II - a partir de 1º de janeiro de 2003, por qualquer estabelecimento."*

*.....*  
*§ 4º - Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*I - até 31 de dezembro de 2006:*

*Efeitos de 15/12/2002 a 16/12/2002 - Redação original:*

*"I - até 31 de dezembro de 2002:"*

*a - que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;*

*b - que for consumida no processo de industrialização;*

*c - que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;*

*II - a partir de 1º de janeiro de 2007, em qualquer hipótese.*

*Efeitos de 15/12/2002 a 16/12/2002 - Redação original:*

*"II - a partir de 1º de janeiro de 2003, em qualquer hipótese."*

Cumpramos observar que as alegações da Impugnante giram em torno do fato de que a mesma considera ter utilizado o crédito na forma estabelecida nas normas acima transcritas pois,

embora atue atuando no ramo de comércio de combustíveis, no período em que os créditos foram gerados haveria a possibilidade de aproveitamento.

Importante lembrar ainda que a argüição da defesa deve ser sempre analisada face a Lei n.º 6.763/75 e ao Regulamento do ICMS e, no caso específico, até mesmo diante dos ditames da própria Lei Complementar n.º 87/96 que trata claramente da matéria. Ademais não é discutido nos autos serem a energia elétrica e o serviço de comunicação utilizados no estabelecimento da Defendente e na sua atividade. A discussão se baseia em qual é esta atividade uma vez que o crédito da energia elétrica somente é permitido quando for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica ou se esta for consumida no processo de industrialização, ou ainda se for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais.

Relativamente ao serviço de comunicação a vedação é ainda mais limitadora da possibilidade de creditamento pois há exigência de que tal serviço seja utilizado por estabelecimento prestador de serviço de comunicação, na execução de serviço desta natureza; o que definitivamente não é o caso da ora Impugnante, ou por estabelecimento que promova operação que destine ao exterior mercadoria ou que realize prestação de serviço para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais.

Destaque-se aqui que a saída para o exterior não é comprovada pela Impugnante não fazendo parte de suas alegações tampouco de suas atividades.

Neste diapasão voltamos a lembrar que o cerne da autuação está no aproveitamento indevido de crédito de ICMS de energia elétrica e serviço de comunicação, uma vez que, por força do disposto no artigo 66, §§ 2º e 4º dos RICMS/96 e RICMS/02, a apropriação de crédito desta natureza é deferida apenas aos estabelecimentos que exploram atividades de exportação e/ou industriais, relativamente a energia elétrica. Assim também analisaremos a principal argüição de defesa.

Quanto às alegações da Impugnante de que a norma que veda o aproveitamento de crédito contraria a Carta Magna, bem como as Lei Complementar n.º 87/96, esclarecemos que não se inclui na competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação da lei, decreto ou ato normativo, nos termos do artigo 88 do Decreto n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984, CLTA/MG.

Relativamente a este ponto específico lembramos ainda que a Lei Complementar n.º 87/96 tratou do tema estabelecendo vedações e dispondo da seguinte forma:

*“Art. 33 - Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2007;*

*II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*b) quando consumida no processo de industrialização;*

*c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e*

*d) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;*

.....

*IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:*

*a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;*

*b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e*

*c) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses.”(NR)”*

Portanto, à luz das legislações federal e estadual, acima transcritas, a partir de 1º de agosto de 2000, houve uma limitação ao direito de usufruir créditos provenientes de aquisição de

energia elétrica e serviços de telecomunicação. Os créditos apropriados pela Impugnante, conforme a mesma afirma em sua Impugnação, são do período de agosto a dezembro de 2000.

No que tange a penalidade aplicada entendemos correta a imputação da Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 que deve ser cobrada nas hipóteses de ação fiscal.

Uma vez que está demonstrado que a Impugnante não poderia aproveitar os créditos relativos a energia elétrica e serviços de comunicação diante do que dispõem as normas mineiras temos que houve falta de pagamento do imposto de forma tempestiva. Desta forma é possível a exigência da Multa de Revalidação corretamente aplicada.

Reputamos corretas, então, as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação prevista na Lei n.º 6.763/75.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na taxa "SELIC", cabe ressaltar que a medida encontra-se dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito.

Com efeito, prevê o artigo 127, da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no artigo 226, da mesma Lei, que se estabelece:

***“Art. 226 – Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria Ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.”***

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no artigo 5º, parágrafo 3º, com a seguinte redação:

***“Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.***

.....

***§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.***

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como, a cobrança de juros de mora já eram previstos pela Resolução nº 2.554, de 17 de agosto de 1994, quando foi editada a Resolução nº 2.816, de 23 de setembro de 1996, introduzindo a taxa "SELIC" como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução nº 2.554/94. O artigo 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998 seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A pré citada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei nº 6763/75, já aludidos.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não pago no prazo legal.

Desta forma o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

*“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).*

Deixamos de tecer comentários acerca das alegações de inconstitucionalidade e impropriedade de textos regulamentares, por exceder as competências do Órgão Julgador, previstas no inciso I, do artigo 88, da CLTA/MG (Decreto n.º 23.780/84, com redação dada pelo Decreto n.º 39.395/98).

Uma vez que todos os argumentos apresentados pela Defesa não são suficientes para demonstrar que a imputação fiscal não tem fundamentos entendemos que deve ser mantido o feito fiscal em sua integralidade.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Edwaldo Pereira de Salles.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 18.370/07/1<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 25/08/2007)**

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA EM ÁREAS ALHEIAS À ATIVIDADE PRINCIPAL DO ESTABELECIMENTO.** Imputação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de energia elétrica utilizada em áreas alheias à atividade principal do estabelecimento. Procedimento fiscal lastreado nos artigos 66, inciso II, 70, incisos III e XIII e 71, incisos III e V, todos dos RICMS/96. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo-se excluir, ainda, as exigências relativas ao consumo de energia em áreas não consideradas efetivamente alheias à atividade do estabelecimento.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA - PERDA.** Imputação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de energia elétrica não utilizada no estabelecimento em razão de perdas. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei 6763/75. Entretanto, as provas dos autos conduzem a entendimento diverso, não restando efetivamente comprovada a imputação fiscal, ensejando, assim, o cancelamento das exigências fiscais.

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA – ENERGIA ELÉTRICA.** Imputação de entradas e saídas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, inciso II e XXII, da Lei 6763/75. Entretanto, as provas dos autos conduzem a entendimento diverso, não restando efetivamente comprovada a imputação fiscal, ensejando, assim, o cancelamento das exigências fiscais.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação pelo Fisco, no período de 01/01/2000 a 31/12/2000, das seguintes irregularidades:

- 1) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à energia elétrica utilizada em áreas alheias à atividade principal do estabelecimento;
- 2) Falta de estorno de crédito de ICMS relativo à energia elétrica não distribuída (Perdas);
- 3) Entrada de energia elétrica sem documento fiscal;

4) Saída/fornecimento de energia elétrica para outros estabelecimentos sem emissão de nota fiscal.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas previstas no artigo 55, incisos II e XXII, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 217 a 240, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 311 a 355.

O Fisco, após análise da Impugnação apresentada, promove a reformulação do crédito tributário, conforme demonstrado às fls. 356 a 372. Intimada a ter vistas dos autos, a Impugnante se manifesta às fls. 376 a 380.

O Fisco se manifesta às fls. 449 a 450, pedindo a procedência do lançamento.

A Auditoria Fiscal solicita diligências às fls. 453 e 481, que resultam nas manifestações de fls. 454 a 455 e 482 a 484. A Impugnante se manifesta a respeito (fls. 459 e 466).

Indeferido o requerimento de prova pericial (fls. 486 a 487), o mesmo não foi agravado, tendo a Impugnante apresentado os documentos de fls. 489 a 491.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 492 a 508, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme demonstrado às fls. 370 a 371.

---

## **DECISÃO**

### **DAS PRELIMINARES**

#### **Arguição de Cerceamento de Defesa:**

O presente lançamento foi lavrado contendo os requisitos formais previstos no art. 57, c/c art. 58, da CLTA/MG.

Muito embora a narrativa curta do Auto de Infração tenha propiciado alguma dificuldade de entendimento da peça fiscal, uma análise mais criteriosa do conjunto elaborado pelo Fisco, inclusive os anexos e planilhas que compõem o Auto de Infração, todos eles lastreados em documentação obtida junto ao sujeito passivo ou perante as demais empresas envolvidas (CEMIG, SÁ CARVALHO e empresas que prestam serviços à Impugnante), permitiu à Impugnante apresentar sua defesa, enfrentamento com firmeza a acusação fiscal, torpedeando os números obtidos pelo Fisco e combatendo de maneira firme o cerne da acusação fiscal.

Se as irregularidades têm ou não procedência, constitui matéria de mérito, sendo que as respostas serão dadas no tempo oportuno.

Não há que se falar, portanto, em cerceamento de defesa ou em nulidade do Auto de Infração.

### **Do Mérito**

#### **Decadência:**

A Impugnante argüi a decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a outubro de 2000, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A decadência é regida pelo art. 173, I, do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Em decisão recente, de 15/03/2007, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais confirmou tal posição, sob relatoria da Desembargadora Maria Elza, conforme acórdão publicado em 30/03/2007, inerente ao processo 1.0024.05.692077-0/001(1).

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I, do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio 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 conseguinte, 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.*

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 estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.”*

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2000, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2001, findando-se em 31/12/2005. Considerando que o Auto de Infração fora lavrado em 21/09/2005 e a Impugnante intimada em 11/10/2005, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

Erros apontados pela Impugnante:

Os erros apontados pela Impugnante foram imediatamente acatados pelo Fisco, resultando na retificação do crédito tributário, conforme demonstrativo acostado às 357/372.

Em síntese, o Fisco promoveu as seguintes retificações:

- 1) O valor da expressão real (fl. 24), relativo ao mês de dezembro de 2000 (R\$ 631.999,14 - devedor) foi transposto incorretamente para o saldo inicial de janeiro de 2001 (fl. 35) do PTA 01.000150983.44. Tal incorreção interferiu nos cálculos referentes ao período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, cálculos estes devidamente corrigidos nos novos demonstrativos anexados ao PTA 01.000150983-44;
- 2) Na planilha acostada à fl. 14, o Fisco cometeu alguns equívocos no tocante à quantidade de energia “consumida” pela ACESITA, referente aos meses de janeiro, março e abril de 2000.

Tais erros ocorreram em função de que, nos referidos meses, o relatório de distribuição entregue pela Impugnante não discriminava, diferentemente dos demais períodos, de forma transparente, o total da energia consumida (fls. 103/106 e 110/115).

Os dados contidos na mencionada planilha foram devidamente retificados, passando a ser aqueles indicados no quadro acostado à fl. 363. Os erros cometidos foram os seguintes:

- Janeiro – Energia consumida (KWH) – Quantia incorreta: 52.422.661,03 // Quantia Correta: 59.237.748,29;

- Março – Energia consumida (KWH) – Quantia incorreta: 60.678.087,00 // Quantia correta: 68.797.173,92;

- Abril – Energia consumida (KWH) – Quantia incorreta: 57.040.412,71 // Quantia correta: 63.325.772,60;

3) As diferenças entre as duas planilhas (original e retificada) decorrem, naturalmente, das correções efetuadas pelo Fisco dos erros inicialmente cometidos.

Assim, não faz sentido o questionamento da Impugnante descrito à fl. 376, pois as correções foram efetuadas exatamente em função dos erros por ela apontados.

**1) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à energia elétrica utilizada em áreas alheias à atividade principal do estabelecimento (01/01/00 a 31/12/00):**

A glosa de créditos efetuada pelo Fisco refere-se à energia elétrica “consumida” nos seguintes setores/departamentos da empresa: *Centro de Formação Profissional (SENAI), Posto Médico, Escritório da Gerência de Utilidades, Recebimento e Inspeção de Materiais, Oficinas e Manutenção, Montagem Geral do Lingotamento Contínuo, Engenharia de Equipamentos, Laboratório de Metrologia, Transporte Interno/Oficinas de Locomotivas/Manutenção de Veículos, Gerência de Serviços Administrativos/Arquivo Central/Escritório Central/Refeitório (PURAS REFEIÇÕES), Estação de Tratamento de Efluentes, Espessador/Lavador de Gás/Controle Ambiental, Escritório do Setor de Meio Ambiente, Estação de Tratamento de Água, Torres de Refrigeração, Laboratório Instrumental, Laboratório de Matérias-Primas, Fundação Acesita, Gerência de Implantação de Projetos e Arquivo Técnico.*

Todas as informações relativas aos setores acima mencionados e a motivação do estorno dos créditos estão minuciosamente explicadas na manifestação fiscal (fls. 347/355).

Segundo os cálculos do Fisco (fl. 16), o percentual de energia elétrica usada no processo industrial da empresa variou entre 92% e 94%, sendo o restante da energia consumida nos setores acima mencionados e nos estabelecimentos que prestam serviços à empresa autuada.

Por conseguinte, a glosa de créditos efetuada pelo Fisco variou entre 6% e 8% do montante apropriado pela Impugnante. Os valores objeto do estorno estão relacionados no quadro acostado à fl. 17, coluna “Diferença a Estornar”, tendo sido deduzidos do cálculo os créditos estornados pela própria Impugnante (Coluna “ICMS Estornado pelo Contribuinte”).

A análise do respaldo legal desse estorno será efetuada em dois períodos distintos, de acordo com a legislação então vigente.

#### 1.1) Período de 01/01/2000 a 31/07/2000:

Nesse período, a legislação mineira admitia a apropriação do crédito de ICMS relativo à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, conforme art. 66, II, “a.2”, do RICMS/96, *in verbis*:

*“Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:*

*(...)*

*II - à entrada ocorrida:*

*a - a partir de 1º de novembro de 1996:*

*a.2 - de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º;*

*Efeitos de 01/11/96 a 31/07/2000*

*“a.2 - de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento;”*

O termo “usada ou consumida no estabelecimento” é bastante amplo, porém não é irrestrito como alega a Impugnante, pois de acordo com o art. 31, III, da Lei 6763/75 (equivalente ao art. 20, § 1º, da LC 87/96), o “consumo” de energia elétrica em áreas onde sejam exercidas atividades alheias à do estabelecimento não gera direito a crédito do imposto.

*“Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:*

*(...)*

*III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento”.*

Porém, se toda e qualquer linha marginal ao processo produtivo fosse considerada “área alheia”, o crédito relativo à energia elétrica ficaria restrito àquela utilizada na linha central de produção, o que tornaria sem efeito o disposto na suba linha “a.2” acima (energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento).

Assim, nesse caso específico, o estorno de crédito relativo à energia elétrica deve ficar restrito aos setores considerados efetivamente alheios à atividade do estabelecimento, assim entendidos aqueles que não possam ser caracterizados como “linhas marginais” ao processo produtivo: *Centro de Formação Profissional (SENAI), Posto Médico, Escritório da Gerência de Utilidades, Escritório da Engenharia de Equipamentos, Gerência de Serviços Administrativos*



(Arquivo Central e Escritório Central), Refeitório (alimentação industrial fornecida pela empresa PURAS REFEIÇÕES), Escritório do Setor de Meio Ambiente, Fundação Acesita, Gerência de Implantação de Projetos e Arquivo Técnico.

Quanto aos estabelecimentos da GIGANARDI, CELCA, CETUBOS, SOBREMETAL, DIMAP, CELFI, ACEMAP e ABC BRIQUETAGEM, empresas que prestam serviços e atuam dentro da área da ACESITA, o Fisco admitiu os créditos de energia elétrica neles consumida, por considerar que seria passível de exigência de ICMS relativo à parcela da energia “fornecida” pela Autuada a esses estabelecimentos (ver irregularidade 4.1 abaixo - Fornecimento de energia para empresas localizadas dentro da área da ACESITA).

A afirmação acima pode ser confirmada através da leitura dos seguintes trechos da manifestação fiscal (fls. 323 e 325):

*“...A legislação não veda o fornecimento de energia para outro estabelecimento, motivo pelo qual admitimos o crédito da energia fornecida para terceiros”.*

*“...A Impugnante fornece energia elétrica para diversos estabelecimentos que atuam dentro de sua área, inclusive para empresas que executam contratos de reformas e em manutenções preventivas. Conforme demonstrado no Anexo IV (SAÍDAS DE ENERGIA SEM NF PARA OUTROS ESTABELECEMENTOS, quanto às operações praticadas com contribuinte identificados na planilha de distribuição de energia, resguardou-se o direito ao crédito do ICMS, apurando-se o débito do ICMS pela saída sem nota fiscal”.*

Assim sendo, não serão analisados os créditos referentes à energia elétrica consumida nos mencionados estabelecimentos.

1.2) Período de 01/08/2000 a 31/12/2000:

O dispositivo regulamentar acima transcrito continha redação idêntica à do art. 33, II, da Lei Complementar nº 87/96.

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*(...)*

*II - a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor;”*

Essa redação, no entanto, foi modificada pela Lei Complementar nº 102/2000, que passou a restringir a apropriação de créditos relativos à energia elétrica nos seguintes termos:

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*(...)*

*II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*b) quando consumida no processo de industrialização;*

*c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais”;*

Essa modificação foi implementada no regulamento mineiro através do Decreto nº 41.218, de 23/08/2000, que alterou o art. 66, do RICMS/96, que passou a impor as mesmas condições previstas na LC 102/2000 para a apropriação de créditos referentes à energia elétrica.

*“Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:*

*Efeitos a partir de 1º/08/2000*

*II - à entrada ocorrida:*

*a - a partir de 1º de novembro de 1996:*

*(...)*

a.2 - de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º;

(...)

§ 4º - Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

1) no período entre 1º de agosto de 2000 e 31 de dezembro de 2002:

1.1) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

1.2) que for consumida no processo de industrialização;

1.3) que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações e prestações totais;

2) a partir de 1º de janeiro de 2003, em qualquer hipótese.”

Contudo, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a medida liminar (cautelar) em ação direta de inconstitucionalidade, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI deferiu, em parte, a liminar no sentido de afastar a eficácia do art. 7º da norma impugnada, no tocante à inserção do § 5º do art. 20 da LC 87/96 e às inovações introduzidas no art. 33, II, da referida Lei, bem como à inserção do inciso IV, postergando o início da eficácia desses dispositivos para 01/01/2001 (ver fls. 230/231).

Entendeu a Suprema Corte que a modificação do sistema de creditamento pela norma em questão, quer consubstancie a redução de um benefício de natureza fiscal, quer configure a majoração de tributo, cria uma carga para o contribuinte e, portanto, sujeita-se ao princípio da anterioridade, princípio este que havia sido desrespeitado pela LC 102/2000, que em seu texto trazia a previsão de que sua vigência iniciar-se-ia no primeiro dia do mês subsequente ao da sua publicação.

Não obstante a falta de decisão meritória, diversas manifestações da SUTRI, baseadas em Parecer da Advocacia Geral do Estado – AGE, caminham no sentido de considerar definitiva a decisão liminar, sugerindo que não se promovam lançamentos compreendendo a matéria no período objeto de discussão judicial.

Desta forma, também no período de agosto a dezembro de 2000, o estorno de crédito de energia elétrica deve se restringir aos setores indicados no item anterior, considerados alheios à atividade do estabelecimento.

2) Falta de estorno de crédito de ICMS relativo à energia elétrica não distribuída (Perdas):

A acusação fiscal refere-se à falta de estorno de crédito relativo à diferença entre o total de energia elétrica fornecida pela CEMIG e pela Usina Hidrelétrica de Sá Carvalho e a quantidade de energia efetivamente consumida em todos os setores da empresa autuada, sendo considerada como perdas de energia.

O quadro abaixo, cujos dados foram extraídos da planilha acostada à fl. 363, elaborada para fins de correção de erros apontados pela Impugnante, permite uma melhor compreensão dessa acusação fiscal:

**Quadro I (ver fl. 363)**

<b>Mês de Ref.</b>	<b>CEMIG</b>	<b>SÁ CARVALHO</b>	<b>Total</b>	<b>Consumo ACESITA</b>	<b>Diferença</b>
Fevereiro/00	16.823.215	54.482.960	71.306.175	68.365.297,49	2.940.877,51
Março/00	21.756.942	48.774.000	70.530.942	68.797.173,92	1.733.768,08
Abril/00	24.107.933	50.061.000	74.168.933	63.325.772,60	10.843.160,40
Junho/00	46.937.757	25.121.060	72.058.817	71.284.260,38	774.556,62
Julho/00	45.604.888	24.463.400	70.068.288	68.330.121,11	1.738.166,89
Agosto/00	46.754.170	22.376.930	69.131.100	67.654.979,24	1.476.120,76
Setembro/00	38.046.435	24.031.750	62.078.185	61.381.216,00	696.969,00
Outubro/00	45.835.849	22.652.000	68.487.849	66.828.142,48	1.659.706,52

Novembro/00	37.024.518	33.001.340	70.025.858	69.111.114,64	914.743,36
Dezembro/00	16.895.950	47.983.960	64.879.910	64.004.175,32	875.734,68

**Os dados acima estão expressos em Kwh/mês (Kilowatt hora)**

Os dados relativos à energia elétrica fornecida pela CEMIG e pela Usina Hidrelétrica de Sá Carvalho foram retirados das notas fiscais acostadas às fls. 78/101 e 133/144, respectivamente.

Especificamente em relação à CEMIG, a energia consumida refere-se à soma algébrica do KWH HP e do KWH HFP (horário de ponta - corresponde ao intervalo de 3 horas consecutivas, ajustado de comum acordo entre a concessionária e o cliente, situado no período compreendido entre as 18h e 21h e durante o horário de verão das 19h às 22h; horário fora de ponta - corresponde às horas complementares ao horário de ponta).

O consumo mensal de energia na ACESITA, compreendendo todos os seus "setores" (centros de custo), foi fornecido pela própria empresa (fls. 103/131 e 197/212).

A diferença positiva entre o total de energia fornecida e o total consumido refere-se às perdas técnicas, cujos valores de ICMS foram glosados pelo Fisco.

A energia elétrica, após ser gerada, é conduzida por cabos até a subestação elevadora, onde transformadores elevam o valor da tensão elétrica (voltagem). Assim, nesse nível de tensão, a eletricidade pode percorrer longas distâncias pelas linhas de transmissão, sustentadas por torres, até chegar às proximidades de onde será consumida.

Antes disso, porém, a energia elétrica precisa ser reduzida na subestação abaixadora através de transformadores. Em seguida, ela percorre as linhas de distribuição, que podem ser subterrâneas ou, como é mais comum, aéreas. Finalmente, a energia elétrica é transformada novamente para os padrões de consumo local e chega às residências e outros estabelecimentos.

Uma das explicações para as chamadas perdas técnicas é que a parte condutora de eletricidade de todos os equipamentos (geradores, transformadores e linhas de transmissão e de distribuição) apresenta certa resistência à passagem da corrente elétrica. Essas perdas se manifestam sob a forma de calor, conhecidas como perdas por efeito Joule.

A empresa autuada, através do "Parecer Técnico" acostado à fl. 296, apresenta uma explicação similar para as perdas de energia:

*"O sistema elétrico Acesita é atendido em 230 KV (Cemig) e 69 KV (Sá Carvalho), onde acontece a medição para faturamento. A distribuição interna é feita em 13,8 KV, onde são feitas as medições internas para cobrança dos centros de custos.*

*Em um sistema elétrico existem perdas nos transformadores e cabos que distribuem esta energia. Portanto, as perdas apresentadas nas nossas planilhas de distribuição são intrínsecas ao setor elétrico, e se situam entre 1% e 2,5%.*

*Para corroborar o exposto acima, a ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica) regulamenta que quando não forem instalados equipamentos próprios para medição de perdas, estas deverão ser compensadas com valor de 2,5% quando a distribuição for feita em tensão inferior a 44 KV (Resolução ANEEL Nº 456, de 29 de novembro de 2000 – Artigo 58)."*

O certo é que a existência de perdas técnicas é um ponto pacífico nos autos, pois se o Fisco estorna os créditos a elas inerentes, baseado em documento emitido pela Autuada, com identificação das perdas, sendo que em alguns casos o Fisco e a Impugnante convergem até mesmo no montante das perdas apuradas. Conforme demonstram os documentos acostados às fls. 119, 121, 123, 125, 129 e 131, as perdas relativas aos meses de junho a setembro, novembro e dezembro de 2000, levantadas pela Autuada, são exatamente as mesmas indicadas no "Quadro I" acima.

No tocante ao mês de fevereiro, as perdas apuradas pela Impugnante totalizaram 4.159.552,51 KWH (fl. 109), enquanto que para o Fisco as perdas seriam de 2.940.877,51 KWH, quantias divergentes em 1.218.675 KWH (4.159.552,31 – 2.940.877,51 = 1.218.675). Essa divergência pode ser assim resumida:

- Total de energia recebida CEMIG + SÁ CARVALHO – Dados da Impugnante: 72.524.850,00 KWH (fl. 109) – Dados do Fisco: 71.306.175 (fls. 80/81 e 134);

- Diferença: 72.524.850 – 71.306.175 = 1.218.675.

- Total de energia recebida da CEMIG – Impugnante: 18.041.890 KWH (fl. 109) – Fisco: 16.823.215 (16.066.793 + 756.422 = 16.823.215 – fls. 70 e 81 – KWH faturado HFP + KWH faturado HP) – Diferença: 18.041.890 – 16.823.215 = 1.218.675.

Quanto aos meses de março e abril, alega a Impugnante que o Fisco lançou incorretamente a quantia de energia recebida de Sá Carvalho, que segundo ela teria sido de 47.040.231,92 KWH e 39.217.839,59 KWH, respectivamente (fl. 294).

Porém, de acordo com as notas fiscais acostadas às fls. 135/136, as quantias corretas seriam de 48.774.000 KWH (março) e 50.061.000 (abril), dados estes corretamente utilizados pelo Fisco, conforme demonstrado no Quadro I acima.

Caberia à Impugnante, portanto, justificar essas diferenças, pois os dados utilizados pelo Fisco equivalem àqueles lançados nos documentos fiscais já mencionados e, conforme já salientado, com a utilização desses mesmos documentos, as perdas relativas aos meses de junho a setembro, novembro e dezembro de 2000, levantadas pela Autuada, são exatamente as mesmas apuradas pelo Fisco.

Ressalte-se que as perdas aqui tratadas se referem à distribuição no âmbito interno da ACESITA (da subestação até os diversos centros de custo), não se confundindo com as aquelas relativas ao sistema de distribuição da CEMIG (*até o ponto de entrega na ACESITA*), que são deduzidas das faturas emitidas (*Ex. fls. 79 e 81 – Campo Acréscimos/Deduções*).

Reconhecidamente, portanto, as perdas ocorreram e, segundo o Fisco, necessário se faz o estorno do crédito por força da legislação mineira, nos termos do art. 71, V, do RICMS/96.

*“Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrado no estabelecimento:*

*(...)*

*V - vier a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial”.*

Em tese, justifica-se o estorno de crédito elaborado pelo Fisco. Uma análise mais acurada dos elementos fáticos, entretanto, conduz a uma outra interpretação.

A perda mencionada no dispositivo não diz respeito àquela resultante do processo de industrialização, como se nota pelas reiteradas manifestações da Superintendência de Tributação. É que a perda ocorrida no processo produtivo compõe o custo final do produto, não se justificando a exclusão do crédito.

Diz o entendimento do Fisco que a perda verificada não ocorreu no processo produtivo, mas sim na transmissão da energia elétrica “do transformador” até os equipamentos.

Considerar tal premissa seria, na verdade, restringir a possibilidade de perda da energia, pois se aquela parcela tida como consumida foi a que movimentou os equipamentos, nenhuma outra quantificação seria denominada de perda.

Por outro lado, fracionar o processo produtivo da empresa, de forma a não se permitir a “quebra” da energia, não se mostra razoável, em especial pelo caráter específico do produto.

Com efeito, não tem o Fisco como identificar, de forma irretocável, onde e quando a energia elétrica transmitida foi considerada como perdida, ou seja, a perda ocorreu no pátio, em áreas alheias, na iluminação da área produtiva ou ao chegar até os equipamentos do processo produtivo.

Por outro lado, a energia elétrica fornecida pela Usina de Sá Carvalho exercício de 2000, estava amparada pelo diferimento do imposto (item 36, do Anexo II, do RICMS/96), não gerando qualquer crédito para a Autuada.

Ao elaborar a planilha, o Fisco agregou às aquisições da Sá Carvalho aquelas realizadas junto à CEMIG, estas sim tributadas e com imposto lançado nos documentos fiscais, apropriados como crédito na escrita fiscal.

Ao estornar o crédito, tomou o Fisco um único quantitativo de perdas, englobando as entradas tributadas e não tributadas, extirpando créditos inclusive pela perda de energia que adentrou no estabelecimento sem o imposto, o que se revela incompatível com a regra da não-cumulatividade.

Neste caso, na hipótese de perda de energia adquirida com o amparo do diferimento do ICMS, caberia ao Fisco imputar falta de recolhimento do imposto em decorrência do encerramento do diferimento, ressalvada a hipótese de que a perda ocorresse no processo produtivo, quando então o recolhimento em apartado fica dispensado.

Assim, muito embora os efeitos financeiros possam ser os mesmos, as acusações fiscais diferem na fundamentação e na sustentação legal.

Por outro lado, não se pode afirmar que a Autuada, ao elaborar a planilha de custos (consumo de energia), tenha se prendido a um formalismo capaz de reconhecer perdas mínimas e consumo exato de energia elétrica, uma vez que o documento não fora preparado com a finalidade que o Fisco lhe impõe.

Para se comprovar esta assertiva, alguns destaques podem ser levantados em relação à planilha de consumo elaborada pela Autuada, a saber:

- as diferenças apuradas não mantêm um resultado linear, indicando oscilações bruscas, chegando a uma perda aproximada de 14,61% (catorze vírgula sessenta e um por cento) em abril/00 e mísero 1,07% (um vírgula zero sete por cento) em junho/00;
- no período de janeiro a junho de 2000, os documentos da Acesita (fls. 102/119) que imputam o consumo de energia foram elaborados tomando-se como base o mês civil, ou seja, de 01 a 28, 30 ou 31, conforme o caso;
- no mesmo período acima, a conta da CEMIG considerava como período de faturamento, por exemplo, o dia 20 de janeiro a 20 de fevereiro, o que implica afirmar que a tabela de consumo de energia difere do período faturado, podendo ocasionar distorções sérias, como um dia a mais ou a menos no faturamento comparado ao consumo no processo de produção;
- um dia a mais, por exemplo, de energia faturada, significa, em média, 2.500.000 kwh;

Por tudo, adotar as perdas como não ocorridas no processo industrial, sem uma análise mais criteriosa e acompanhamento do sistema de leitura do consumo e do próprio processo produtivo, não garante segurança jurídica e se mostra contrário às garantias legais do contribuinte.

Sem razão, também, a multa isolada imposta e capitulada no art. 55, II, da Lei nº 6763/75, sob a afirmativa de saída de energia sem documento fiscal, conforme consta na planilha do item 4 do AI.

Neste aspecto, ainda que as perdas fossem admitidas como tal, a imputação da penalidade somente seria possível se viesse com a discussão de falta de emissão de nota fiscal relativa à perda da mercadoria, jamais por saída desacobertada.

### 3) Entradas de energia elétrica sem documentação fiscal:

Da mesma forma que no item anterior, serão utilizados os dados contidos na planilha acostada à fl. 363, com intuito de melhor esclarecer a acusação fiscal.

Mês Ref.	de	CEMIG	SÁ CARVALHO	Total	Consumo ACESITA	Diferença
Janeiro/00		9.927.989	26.721.560	36.649.549	59.237.748,29	(22.588.199,29)
Maior/00		35.907.315	31.538.000	67.445.315	69.230.794,97	(1.785.479,97)

#### Os dados acima estão expressos em Kwh/mês (Kilowatt hora)

No caso ora tratado o raciocínio é inverso ao do tópico anterior, ou seja, como o consumo de energia elétrica da ACESITA superou a quantia total fornecida pela CEMIG e pela Usina de Sá Carvalho, a presunção utilizada pelo Fisco é a de que houve entrada dessa mercadoria sem a emissão da documentação fiscal correspondente.

A presunção adotada pelo Fisco decorre do fato da energia elétrica não poder ser “estocada”, ou seja, se os estoques inicial e final são inexistentes, então o consumo deve ser equivalente ao total da energia fornecida. Sendo o consumo superior, haveria a entrada desacobertada de documentação fiscal.

O direito se serve das chamadas “presunções”, no sentido de buscar o entendimento sobre determinada questão, mediante um fato conhecido, para reconhecer a existência ou os efeitos de um fato desconhecido. Em linguagem menos acadêmica, é reconhecer que os fenômenos semelhantes geralmente funcionarão de maneira igual ou terão os mesmos efeitos.

No entanto, a energia elétrica, embora seja conceituada como mercadoria, possui características que a distingue de todas as demais, face às suas especificidades e às complexidades existentes não só nas fases de geração, transmissão e distribuição, mas também em todo o ramo da engenharia elétrica.

As diferenças constatadas, de forma isolada, são insuficientes para a caracterização do ilícito apontado. Essas diferenças deveriam ser tratadas como indícios, que poderiam ser aceitos como provas se acompanhados de outros dados técnicos ou outros elementos que confirmassem a acusação fiscal (*entradas de energia sem nota fiscal*).

A título de exemplo, podem ser citadas várias indagações sobre o assunto que sequer foram abordadas no presente PTA: Como é feita a medição da energia consumida pela ACESITA? É realizada através da potência nominal de cada motor, equipamento, aparelhos eletroeletrônicos, etc. ou de cada setor como um todo, cada um com seu respectivo medidor? Se utilizados medidores, estariam eles devidamente aferidos? Existe a possibilidade de erros na medição da energia consumida? Por que a ACESITA, nos mesmos períodos acima indicados, constatou perdas de energia? Quais os dados que ela utilizou? Estariam eles errados? Por quê?

Assim sendo, e utilizando-se das mesmas argumentações postas no item anterior, é de se cancelar as exigências fiscais relativas ao mês de maio/00, com fulcro no art. 112, II, do CTN.

No entanto, no tocante ao mês de janeiro de 2000, a Auditoria Fiscal propõe a manutenção das exigências fiscais, por considerar que, em relação a esse mês, a própria Impugnante afirma que a quantia de energia elétrica fornecida pela Usina de Sá Carvalho teria sido de 49.309.709,29 KWH, enquanto que na nota fiscal emitida pela mencionada Usina consta como total fornecido 26.721.560 KWH.

Segundo a Auditoria, não tendo a Impugnante anexado aos autos qualquer documento que pudesse justificar essas divergências, sua alegação acaba por reforçar a acusação fiscal de que houve entrada de energia elétrica em seu estabelecimento sem a emissão da documentação fiscal correspondente.

Ocorre no entanto, que a energia elétrica naquele período, advinda da Sá Carvalho, estava amparada pelo diferimento do imposto, estando o mesmo quitado por ocasião das saídas das mercadorias produzidas e comercializadas no período.

Ainda que este entendimento não prevaleça, por força da legislação que considera encerrado o diferimento em decorrência da entrada desacobertada, esta não foi a acusação fiscal, uma vez que o tema diferimento nunca foi tratado neste processo administrativo.

Por outro lado, na hipótese, o recolhimento do imposto diferido, em guia distinta, está dispensado quando resultar em manutenção de crédito da escrita fiscal.

Desta forma, não se mostra correto o lançamento quanto aos valores de ICMS e Multa de Revalidação.

No tocante à Multa Isolada, esta última capitulada no art. 55, XXII, da Lei 6763/75, em tese, poderia ser admitida. Entretanto, as questões postas no item anterior acabam por negar validade ao modo de apuração, não sendo possível afirmar que esta aquisição desacobertada tenha de fato ocorrido, ou se advém do modelo inadequado de apuração do consumo de energia elétrica, pelo menos em parte.

4) Saída/fornecimento de energia elétrica para outros estabelecimentos sem emissão de nota fiscal:

4.1) Fornecimento de energia para empresas localizadas dentro da área da ACESITA

Segundo o Fisco (fls. 19 e 366), a empresa autuada teria fornecido energia elétrica para as empresas que lhes prestam serviços e que se localizam dentro do seu parque industrial (GIGANARDI, CELCA, CETUBOS, SOBREMÉTAL, DIMAP, CELFI, ACEMAP e ABC

BRIQUETAGEM – ver fls. 188, 347 e 351), sem que fossem emitidas as notas fiscais correspondentes.

Com a devida *venia*, não há como prosperar a acusação fiscal e, por conseqüência, as exigências a ela relativas (ICMS, MR e MI – art. 55, II, da Lei 6763/75).

Com efeito. A energia elétrica supostamente fornecida sem documento fiscal é aquela que se distribui normalmente dentro do parque industrial da ACESITA, para atendimento de todos os seus setores, departamentos, etc., atendendo também as áreas onde estejam localizadas as mencionadas empresas ou os locais onde são prestados os serviços.

A declaração abaixo, prestada pela empresa Sobremetal Recuperação de Metais Ltda., anexada à fl. 171, do PTA 01.000150983-44, esclarece bem o assunto: *“Atendendo à solicitação de V. Sas., vimos pela presente informar que como a Sobremetal ocupa área cedida em comodato pela usina, não há medidor específico para a medição da energia elétrica utilizada pela Sobremetal, uma vez que é a própria usina quem cede a energia, sem qualquer ônus, não havendo qualquer controle por parte da Sobremetal e da usina quanto ao consumo de energia elétrica.”*

Portanto, a área em que se situa a Sobremetal pertence à ACESITA, sendo cedida em comodato àquela empresa. Não ocorre a venda ou fornecimento de energia (no sentido de gerar e fornecer) e sim uma simples “autorização” contratual da ACESITA ou fornecimento dos meios físicos necessários para que a empresa prestadora de serviço se utilize da energia elétrica na área cedida em comodato.

A questão se restringiria, na verdade, na análise da apropriação do crédito relativo a essa energia elétrica utilizada pelas empresas que prestam serviços à Impugnante.

Com efeito, algumas das empresas operam equipamentos da própria Autuada, executando, de forma terceirizada, atividades fins da Impugnante, conforme demonstram cópias de fotos anexadas ao PTA01.000150983-44, que cuida da mesma matéria, com relação aos períodos subseqüentes.

É o caso, por exemplo, das empresas CELFI/ACEMAP, que realizam trabalhos de “acabamento do inox”, produto esse comercializado pela Autuada.

Assim sendo, cancelam-se, *in totum*, as exigências fiscais relativas a este subitem.

#### 4.2) saída/venda de energia elétrica sem nota fiscal para destinatários não identificados:

Como muito bem ressaltado pela Impugnante, o mercado de energia elétrica tem regulamentação própria, com normas rígidas e pessoas previamente designadas (concessionárias ou permissionárias).

Aliás, no próprio contrato firmado entre a Autuada e a CEMIG (Cláusula 13.2) está expressamente previsto que “a ACESITA não poderá revender ou ceder a terceiros, para quaisquer finalidades”, a energia recebida na forma contratada, “salvo com as devidas autorizações”.

Além disso, a energia que está sendo considerada como vendida sem documentação fiscal é a mesma que foi objeto do estorno de crédito por não ter sido distribuída – Perdas Técnicas, conforme demonstrativos acostados às fls. 14 (coluna Diferença (2) ICMS mês – ver legenda fl. 15) e 23 (penúltima coluna “ICMS”), os quais foram substituídos pelos de fls. 363 e 370, quando efetuada a retificação do crédito tributário em função dos erros apontados pela Impugnante, ou ainda, quando consumidas por empreiteiras atuando junto ao estabelecimento da Autuada.

Quanto a essas últimas, ainda sem mais razão a acusação de saída de energia elétrica sem documento fiscal, uma vez que seu consumo decorre das necessidades da própria empresa contratante dos serviços.

Do mesmo modo, caberia, em tese, discussão quanto à possibilidade de manutenção de créditos em relação a tal consumo, mas não pela via da saída desacobertada, que não ocorreu, nem física, nem juridicamente, sendo certo o cancelamento das exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que a admitia. No mérito, também por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 356/372, e ainda: 1) cancelar as exigências relativas aos itens 3.2; 3.3 e 3.4 do

Al; 2) em relação ao item 3.1, restringir a glosa dos créditos aos seguintes setores: Centro de Formação Profissional (SENAI), Posto Médico, Escritório da Gerência de Utilidades, Escritório da Engenharia de Equipamentos, Gerência de Serviços Administrativos (Arquivo Central e Escritório Central), Refeitório (alimentação industrial fornecida pela empresa Puras Refeições), Escritório do setor de Meio Ambiente, Fundação Acesita, Gerência de Implantação de Projetos e Arquivo Técnico. Vencida, em parte, a Conselheira Rosana de Miranda Starling que não excluía as exigências do item 3.4, no tocante ao fornecimento de energia elétrica para os estabelecimentos existentes no pátio da Autuada, com inscrição estadual própria. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros supracitados, o Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Voto proferido pela Conselheira Rosana de Miranda Starling, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Foi constatada pela Fiscalização a existência de empresas inscritas no Cadastro de Contribuintes da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais que têm seus estabelecimentos localizados dentro do parque industrial da Autuada.

Considerando que a energia elétrica é uma mercadoria que foi adquirida pela Acesita e que parte dela foi consumida nas áreas onde estão localizados os estabelecimentos de outras empresas, fica configurada a saída/fornecimento de energia elétrica para outros estabelecimentos sem emissão de nota fiscal.

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento em relação às exigências descritas no item 3.4 do Auto de Infração, no tocante ao fornecimento de energia elétrica para os estabelecimentos existentes no pátio da Autuada, com inscrição estadual própria.

**Conselheira: Rosana de Miranda Starling**

## **5 - CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE/DECADÊNCIA**

---

**Acórdão: 17.215/06/2ª (Publicado no “MG” de 18/01/2007)**

---

***EMENTA***

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR. Constatado vício formal do lançamento, tendo em vista falta de comprovação efetiva do valor atribuído às mercadorias pela fiscalização. Declarada a nulidade do Auto de Infração. Decisão unânime.**

---

***RELATÓRIO***

Trata-se a autuação consubstanciada no Auto de Infração em análise de imputação fiscal de saída de mercadoria (gotas e cilindros de quartzo rosa/incolor/grafitado e outros), desacoberta de documentação fiscal hábil, decorrente de diligência realizada no estabelecimento da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Coobrigada).

A partir de tal verificação foi lavrado o Auto de Infração tendo como Autuado - Hilário Luiz Manzo, CPF n.º 905.821.878-34 -, e por força do artigo 21, inciso IX, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75, como Coobrigada, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, exigindo-se o recolhimento do ICMS e o pagamento das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no artigo 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Coobrigada apresentou, tempestivamente, por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 13/44, instruída com documentos de fls. 45/90, que em apertada síntese trouxe os seguintes argumentos:



- preliminarmente, é nulo o Auto de Infração em face da imprecisão da identificação da mercadoria e da base de cálculo adotada, bem como de sua eleição como sujeito passivo;
- goza de imunidade tributária nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal de 1988, uma vez que é Empresa Pública da Administração Indireta Federal;
- uma Empresa Pública pode tanto explorar atividade econômica quanto prestar serviço público, citando Geraldo Ataliba e o Decreto n.º 200/67;
- cita também doutrina e o RE 63.836-RS para corroborar sua tese de que é prestadora de serviço público, sendo esta atividade constitucionalmente ordenada, ao contrário da exploração econômica que é própria do setor privado, e portanto, não é exploradora de atividade econômica;
- menciona a citação da EBCT pelo Decreto-Lei n.º 509/69, tendo a mesma como objetivo a exploração dos serviços de postagem, em nome da União Federal e em regime de monopólio;
- os bens sob sua guarda e suas receitas/rendas pertencem à União, os serviços que executa são públicos e o transporte que faz é parte do serviço postal;
- a atividade econômica é aquela que produz concorrência;
- o serviço postal não é transporte, equivocando-se o Fisco Estadual;
- o serviço postal tem três etapas indissolúveis: recebimento, transporte e entrega dos objetos postais, e por isso, oferece segurança, inviolabilidade, continuidade, universalidade, confiabilidade garantidos pela União, ao contrário de "uma simples atividade de transportes, esta sim regulada pela livre iniciativa de mercado, sem maiores garantias ao usuário e sem controle pelo Estado";
- o conceito de "objeto postal" deriva da vontade do legislador e o transporte no serviço postal está incluído em seu conceito, pois que não só encomendas são transportadas, mas também cartas, cartões, vales, telegramas, etc.;
- o serviço postal não é fato gerador do ICMS, porque não está previsto em lei, não é fato gerador de relevância jurídica e não é serviço de transporte, nem a EBCT é transportadora;
- o serviço postal, consagrado pela Constituição Federal de 1988 como tipicamente público, não é serviço de transporte como o executado por particulares, este tem a livre concorrência para definir sua remuneração, como também é possível a quem o presta negar-se de fazê-lo e a EBCT tem sua remuneração definida por órgão federal, e não lhe é conferida a discricionariedade de executar ou não a prestação;
- as operações tributadas pelo ICMS teriam que ser regidas pelo Direito Comercial, ter por finalidade o lucro e por fim, ter por objeto uma mercadoria;
- por determinação constitucional e pelo Convênio ICM n.º 23/88, não possui, tampouco o Fisco Mineiro detém, autorização para violação dos objetos postados, o que lhe impede de verificar sobre a existência da emissão de notas fiscais, razão pela qual o imposto deve ser cobrado diretamente do destinatário ou do remetente do objeto, verdadeiros responsáveis pela obrigação tributária;
- a cobrança cumulativa das Multas de Revalidação e Isolada possui caráter confiscatório, pois somadas ultrapassam em três vezes o valor do tributo.

Ao final, requer o acolhimento da preliminar argüida e a desconsideração do Auto de Infração face à imunidade e o fato de não prestar serviço de transporte.

Também inconformado, o Autuado - Hilário Luiz Manzo -, apresentou, tempestivamente, por procuradores regularmente constituídos, Impugnação à fl. 91, argumentando que o envio da mercadoria deu-se apenas como amostra para que o destinatário avaliasse sua condição, restringindo-se o descumprimento à obrigação de emissão de nota fiscal de simples remessa. Afirma também que a base de cálculo utilizada para fins de arbitramento revela-se exagerada, posto que as pedras têm baixíssimo valor comercial e requer perícia. Ao final, requer que, se mantida a autuação, seja a mercadoria incorporada ao patrimônio do Fisco como dação em pagamento.

O Fisco se manifesta contrariamente aos argumentos dos Impugnantes, às fls. 95/103, alegando em suma:

- quanto à Impugnação do Autuado afirma que toda a movimentação de mercadoria deve ser acompanhada do respectivo documento fiscal e que a avaliação foi feita de acordo com os artigos 53 e 54 do RICMS/MG;

- o Fisco mineiro tem direito de fiscalizar as mercadorias transportadas pela Impugnante independente de sua vontade ou permissão ou de adesão ao Protocolo n.º 32/01, nos termos do Código Tributário Nacional;
- a Impugnante sustenta repetidas vezes, não ser sujeito passivo da operação uma vez que, por pertencer à Administração Pública Indireta, detém imunidade recíproca com relação a qualquer tributo, além do mais, garante que seu serviço de transporte não é serviço de transporte mas sim serviço postal, mas equivocou-se;
- não se pretende neste processo tributar o serviço de transporte efetuado pela Impugnante/Coobrigada, nem mesmo se pretende imputar-lhe a prática de qualquer ato ou fato que constitua fato gerador do ICMS, relacionando-se o lançamento à operação relativa a saída de mercadoria do estabelecimento remetente;
- como transportadora não há como a Impugnante se furtar ao pólo passivo da autuação, nos termos do artigo 21 da Lei n.º 6.763/75, devendo ser mantida na qualidade de responsável solidária, respondendo integralmente pelo pagamento do crédito tributário, sem benefício de ordem;
- não procede a alegação de que é impossível verificar se há documento fiscal nas mercadorias transportadas em razão do sigilo da remessa postal, pois esta regra não se aplica a transporte de mercadoria e, para verificar a existência de documento fiscal não é preciso abrir o volume, bastando exigir que este lhe seja exibido no momento da entrega da mercadoria;
- o Protocolo n.º 23/88 não alcança os procedimentos do Fisco mineiro, porquanto o Estado de Minas Gerais não é signatário deste;
- o § 2º do artigo 54 do RICMS/MG prevê que o contribuinte pode contestar o arbitramento realizado pelo Fisco, mas as peças impugnatórias não trazem quaisquer documentos neste sentido;
- as mercadorias apreendidas encontram-se guardadas à disposição dos Impugnantes para conferência, inclusive avaliação.

Por fim requer não seja acolhida a preliminar e, no mérito, seja julgado procedente o lançamento.

Em sessão realizada no dia 03 de maio de 2006, a 2.ª Câmara de Julgamento determina a realização da diligência de fl. 110, sobre a qual o Fisco se manifesta às fls. 117/118.

Os Impugnantes foram regularmente cientificados sobre a diligência, fls. 119/121, sendo que a Coobrigada retorna aos autos às fls. 124/125, alegando que não há qualquer menção ao trabalho da servidora indicada na reposta da Fiscalização nem tampouco comprovação de que a mesma seja perita em pedras preciosas, cita doutrina e afirma que o lançamento obtido da base de cálculo apresentada não equívale à verdade material.

O Fisco também retorna ao autos e, em tréplica de fls. 127/129, sustenta que o arbitramento está de acordo com a verdade material não havendo vício no Auto de Infração.

---

#### **DECISÃO**

Conforme já relatado, versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de transporte de mercadorias sem a documentação fiscal correspondente.

Trata-se de autuação formalizada a partir de diligência realizada no estabelecimento da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Coobrigada), onde foi constatada presença de volumes despachados por SEDEX por Hilário Luiz Manzo.

A partir de tal verificação foi lavrado o Auto de Infração tendo como Autuado - Hilário Luiz Manzo, CPF n.º 905.821.878-34 -, e por força do artigo 21, inciso IX, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75, como Coobrigada, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, exigindo-se o recolhimento do ICMS e o pagamento das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no artigo 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Antes de se adentrar nas demais questões, cumpre elucidar que o pedido de prova pericial requerido ao final da peça impugnatória pelo Autuado - Hilário Luiz Manzo -, não merece ser apreciado, porquanto não foram indicados na defesa de forma precisa e objetiva os quesitos, conforme preceitua o artigo 98, inciso III, da CLTA/MG.

As mercadorias objeto da autuação foram descritas pelo Fisco no “Termo de Apreensão e Depósito – TAD” de fl. 02 e, como pode ser verificado em tal documento, são gotas e cilindros de quartzo rosa/incolor/grafitado e outros.

Em suas peças defensórias, conforme pode ser visto do relatório acima, os Impugnantes questionam o arbitramento efetuado pelo Fisco, afirmando que a fiscalização tem a obrigação de descrever os bens apreendidos, apresentando detalhes que possam individualizá-los, possibilitando a correta avaliação mercadológica dos mesmos, sendo certo que, em relação aos produtos apontados não existem tais dados, fato que impossibilita a mensuração da correção do valor apresentado pela fiscalização como base de cálculo para o ICMS. Neste ponto o Autuado - Hilário Luiz Manzo - afirma inclusive que as mercadorias não teriam valor considerável.

Inicialmente cumpre analisar tal preliminar argüida pelos Impugnantes.

Neste ponto importante lembrar que, apesar da peça fiscal não ofender algumas das normas legais apontadas pela Impugnante Coobrigada, efetivamente não se verifica no presente processo a robusta comprovação dos parâmetros utilizados para fixação do valor atribuído às mercadorias e que serviu de base de cálculo para a formulação das exigências quer do imposto, quer das multas.

Também torna-se crucial ressaltar que esta decisão não está apreciando a questão invocada pela Impugnante Coobrigada de seu direito à imunidade tributária, pois a matéria afeta ao arbitramento procedido pela fiscalização, para avaliação das mercadorias constantes do Termo de Apreensão e Depósito, merece ser primeiramente verificada.

Como se pode observar pela descrição das mercadorias apreendidas, as mesmas se referem a pedras semipreciosas que não se tratam de mercadoria que possa ser avaliada por qualquer observador, tampouco seu preço de mercado é facilmente verificado, pois este está relacionado à qualidade das peças.

Não se observou no presente processo juntamente com os documentos que se referem à autuação e anteriormente às Impugnações apresentadas, qualquer comprovação do suporte real do arbitramento realizado pelo Fisco. Portanto, não havia qualquer elemento de prova que assegurasse à Câmara que o valor adotado representa e representava à época da autuação efetivamente a realidade dos preços de mercado, tal como ditam as normas regulamentares.

Neste diapasão, a 2ª Câmara de Julgamento às fls. 110, determinou a realização de diligência no sentido de que o Fisco anexasse aos autos os documentos que foram utilizados como parâmetro para fins de obtenção da base de cálculo do imposto exigido relativo às mercadorias apreendidas e/ou apresentasse o laudo devidamente assinado por profissional capacitado para realizar a avaliação das mesmas.

Em resposta, a fiscalização busca justificar o seu procedimento, ao argumento de que adotou o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no local da autuação, fixado por servidora graduada em Geologia, com especialização em Gemologia, e que exercia suas funções na cidade de Teófilo Otoni/MG, razão pela qual detinha conhecimento das pedras da região, nos termos do inciso III do artigo 53 do RICMS/MG.

Determina o citado artigo 53, *in verbis*:

*“Art. 53 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:*

*.....  
III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;”*

Como pode ser visto a norma retro transcrita traz a autorização para o arbitramento no caso de constatação de mercadoria desacobertada. Entretanto, a forma como se dará o arbitramento não é ditada pelo artigo 53, acima transcrito, mas pelo artigo 54 do mesmo Regulamento que ora passamos a apresentar:

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

*I - o valor de pauta;*

*II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;*

*III - o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;*

*IV - o preço de custo da mercadoria acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento, nos termos do § 3º deste artigo, quando se tratar de arbitramento do montante da operação em determinado período, no qual seja conhecida a quantidade de mercadoria transacionada;*

*V - o valor fixado por órgão competente, hipótese em que serão observados os preços médios praticados, nos 30 (trinta) dias anteriores, no mercado da região onde ocorrer o fato gerador, ou o preço divulgado ou fornecido por organismos especializados, quando for o caso;*

*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;*

*VII - o valor estabelecido por avaliador designado pelo Fisco;*

*VIII - o valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios, titular da empresa individual, acionista controlador da companhia ou por terceiros, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem demonstradas;*

*IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;*

*X - o valor constante do totalizador geral, no caso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), Máquina Registradora (MR) ou Terminal Ponto de Venda (PDV) utilizados em desacordo com o disposto neste Regulamento;*

*XI - o valor que mais se aproximar dos parâmetros estabelecidos nos incisos anteriores, na impossibilidade de aplicação de qualquer deles.*

*§ 1º - A Superintendência da Receita Estadual (SRE), nas hipóteses do artigo anterior, poderá estabelecer parâmetros específicos, com valores máximo e mínimo, para o arbitramento do valor de prestação ou de operação com determinadas mercadorias, podendo tais parâmetros variar de acordo com a região em que devam ser aplicados e ter seu valor atualizado, sempre que necessário.*

*§ 2º - O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.”*

Vê-se do artigo acima que o Fisco pode buscar o preço corrente da mercadoria na praça ou no local da autuação ou mesmo adotar preço estabelecido por avaliador por ele designado.

Entretanto, também pode ser visto que não há qualquer menção no artigo acima transcrito de que, optando por buscar o preço corrente da mercadoria ou laudo de avaliação, o Fisco não tenha que demonstrar qual é este preço.

É certo que pelo § 2º do artigo 54 o valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte com a exibição de documentos que comprovem suas alegações. No entanto, no caso em tela, como o Fisco não trouxe aos autos o parâmetro por ele utilizado também o contribuinte não tem meios de verificar a realidade dos valores arbitrados.

No presente caso a discussão instaurada é exatamente o fato de não haver esta demonstração.

Não é o caso de desacreditar nos valores lançados pelo Fisco ou na competência técnica da servidora citada à qual diz-se ter sido designada para avaliação, mas sim de se ater ao ritual processual que deve ser seguido e às regras constitucionais que asseguram o amplo direito de defesa quer na esfera judicial ou administrativa. Sem a efetiva comprovação dos valores apurados e dos parâmetros utilizados não pode o contribuinte refutá-los. Esta situação fica ainda mais latente nos presentes autos, pois a Impugnante Coobrigada não é empresa do ramo de pedras preciosas, não estando afeta portanto a tal mercado.

Nesse sentido, fica fragilizado o trabalho fiscal, no que diz respeito ao arbitramento procedido pela fiscalização, pois, o mesmo não está amparado em laudo oficial ou documento semelhante que possa trazer a certeza de um julgamento seguro.

Ademais, a Egrégia 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, ao converter o julgamento em diligência, o fez exclusivamente na tentativa de que o Fisco pudesse fornecer elementos mais robustos e condizentes com a realidade dos fatos, não obtendo resposta satisfatória para tal pretensão.

Ocorre, entretanto, que, mesmo nesta segunda oportunidade, não foi anexado aos autos qualquer documento que demonstrasse que os preços arbitrados eram compatíveis com os de mercado (*preço corrente das mercadorias*). A solicitação da Câmara era de que o laudo de avaliação, que se diz ter sido feita por servidora capacitada para tal, viesse aos autos.

Em face da diligência o Fisco limitou-se a informar que o preço corrente da mercadoria foi apurado considerando-se os conhecimentos técnicos da servidora, não apresentando o laudo por esta elaborado. Embora não se apresente dúvidas quanto à capacitação da servidora para estipulação dos preços da mercadoria, não há nos autos nenhum documento por ela assinado confirmando o trabalho realizado no sentido da avaliação.

Portanto, a diligência determinada pela Câmara não surtiu os efeitos no sentido de sustentar o feito fiscal fornecendo elementos aos Impugnantes para que pudessem exercer seu amplo direito de defesa, uma vez não carreados aos autos documentos que possibilitassem a averiguação da razoabilidade da base de cálculo adotada pelo Fisco, ou seja, se esta era ou é compatível com o preço corrente das mercadorias (gotas e cilindros de quartzo rosa/incolor/grafitado e outros) no local da autuação.

Assim sendo, não resta outro caminho a esta Câmara senão o de declarar nulo o presente Auto de Infração, por vício formal quanto à obtenção da base de cálculo, face à inobservância do disposto no artigo 54, do RICMS/02, uma vez não anexados aos autos parâmetros que pudessem respaldar o arbitramento efetuado pelo Fisco.

Acrescente-se que a falta de tais parâmetros retira do lançamento os seus requisitos básicos de certeza e liquidez.

Diante do exposto, ACORDA a 2.ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em declarar a nulidade do Auto de Infração por vício formal do lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Mauro Heleno Galvão.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 18.214/07/3ª (Publicado no “MG” de 14/07/2007)**

---

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO IRREGULAR – NULIDADE - CONSULTA. Constatada a nulidade do procedimento fiscal tendo em vista a formalização de consulta, pela Autuada, antes do início da ação fiscal. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre imputação fiscal de venda de mercadoria a consumidor final pela Autuada, estabelecida no Estado, sendo a mercadoria remetida diretamente ao comprador por estabelecimento do próprio contribuinte autuado, situado em outra Unidade da Federação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 29/37, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 312/317.

A 3ª Câmara de Julgamento, na Sessão de 24/08/06, delibera pela conversão do julgamento em diligência, solicitando informações do Fisco (fls. 329).

O Fisco presta esclarecimentos às fls. 337/339.

A Autuada se manifesta às fls. 349/352.

Por fim, o Fisco ratifica seus argumentos já apresentados, conforme manifestação de fls. 354/355.

---

**DECISÃO**

O caso em tela cuida de exigência fiscal relacionada à venda de mercadoria a consumidor final, por empresa estabelecida no Estado, sendo que a mercadoria foi remetida diretamente ao comprador por outro estabelecimento da empresa, situado em outra Unidade da Federação.

A autuação teve origem em ação fiscal realizada junto à ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – de Uberlândia, Minas Gerais, nas notas fiscais de nºs 747404 a 747411 e 747413 a 747415, todas de 21/12/2005 e emitidas pelo estabelecimento matriz da ora Autuada, situado no município de São José, Estado de Santa Catarina.

A ora Autuada já havia sido autuada pelos mesmos motivos, através do AI nº 02.000210757-91, lavrado em 07/12/05.

Em relação ao citado processo, a Autuada promoveu sua quitação em 29/12/05.

O presente AI foi lavrado em 18/01/06, sendo a Autuada intimada do mesmo em 27/01/06, conforme documento de fls. 26.

Contudo, antes de ser intimada do Auto de Infração, formulou, por escrito, consulta à DOET/SUTRI/SEF/MG (Diretoria de Orientação Tributária da Superintendência de Tributação) sobre a aplicação da legislação tributária em relação, especificamente, à matéria objeto deste Auto de Infração.

Promoveu o protocolo da mesma em 20/01/06, conforme documento de fls. 57.

Nesse sentido, nos termos do art. 21 da CLTA/MG, fica vedado qualquer procedimento fiscal, relativamente à espécie consultada, quando o contribuinte protocolar a consulta dentro do prazo legal para o cumprimento da obrigação a que se refira.

O argumento do Fisco de dispensa de lavratura de TIAF (Termo de Início de Ação Fiscal), na situação em foco, não lhe socorre, tendo em vista que nas situações de dispensa (constatação de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias) o Auto de Infração deve ser lavrado imediatamente.

Não agindo desta forma, o contribuinte não se encontrará sob ação fiscal, pela inteligência dos artigos 51 e 54 da CLTA/MG.

Nesse sentido, sendo o lançamento realizado após protocolo de consulta por parte do Sujeito Passivo, deve o mesmo ser declarado nulo, nos termos do artigo 21 da CLTA/MG.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em declarar a nulidade do Auto de Infração. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume e, pela Impugnante, a Dra. Helen Ramos da Costa. Assistiu à presente Sessão de Julgamento a representante comercial da Impugnante Sra. Thaís de Carvalho Guimarães. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), André Barros de Moura e Fausto Edimundo Fernandes Pereira.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 18.231/07/3<sup>a</sup>****(Publicado no “MG” de 07/07/2007)****EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO IRREGULAR – NULIDADE – DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Constatada a emissão de notas fiscais, no exercício de 2005, tendo como destinatário pessoa diversa daquela a quem a mercadoria realmente se destinou. Imputação da penalidade isolada prevista no art. 55, V da Lei 6.763/75. Porém, ainda que configurada a irregularidade, o contribuinte apresentou denúncia espontânea regular e anterior a qualquer procedimento fiscal, nos termos do parágrafo único, art. 52 da CLTA/MG, o que determina a nulidade do lançamento. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a constatação feita pelo Fisco, no exercício de 2005, de que a Autuada emitiu diversas notas fiscais tendo como destinatário pessoa diversa daquela constante no campo próprio do documento fiscal. Exige-se Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso V da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2.187 a 2.205, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 2.310 a 2.314.

#### **DECISÃO**

Cuida o caso em tela, de emissão pela autuada, no exercício de 2005, de notas fiscais cujos destinatários constantes no campo próprio não eram os verdadeiros destinatários da mercadoria.

No presente PTA, o Fisco, de forma diligente, anexa cópias destas notas fiscais com a comunicação das pessoas constantes nos documentos fiscais de que nunca compraram nem pagaram aquelas mercadorias constantes das notas fiscais, restando evidenciado o ilícito tributário praticado.

No entanto, a Impugnante apresenta cópia de denúncia espontânea entregue na repartição fazendária e relativa aos fatos objetos da autuação a que se refere esse PTA, anexando extensa relação dos documentos emitidos de forma irregular.

Cabe anotar que a denúncia espontânea foi protocolada em 26/07/2006 e o TIAF lavrado em 16/11/2006, com lavratura do Auto de Infração em janeiro/2007.

Ainda que a Autuada tenha entregue a denúncia espontânea em tempo hábil, o Fisco não a acatou, sob a alegação de descumprimento do inciso III, art. 169 da CLTA/MG, que dispõe:

*“Art. 169 - A denúncia espontânea será instruída, quando for o caso, com:  
(...)”*

*III – a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir.”*

Importante perceber que esse dispositivo da CLTA/MG tem seu fundamento de validade no art. 138 do CTN, *verbis*:

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

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

A questão cinge-se, então, à consideração sobre a validade jurídica da denúncia espontânea apresentada antes de qualquer procedimento fiscal instaurado pelo Fisco, cujo tratamento encontra-se no art. 52 da CLTA/MG, *verbis*:

*“Art. 52 - O AIAF ou o termo lavrado na forma do § 1º do artigo 51 terá validade por 90 (noventa) dias, prorrogáveis por igual período mediante ato formal de servidor fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.*

*Parágrafo único – Esgotado o prazo previsto neste artigo, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.”*

Consta dos autos a informação de que a Impugnante também foi fiscalizada e autuada nos exercícios de 2003 e 2004 sob a mesma irregularidade. Mas também consta o encerramento oficial dos trabalhos fiscais relativos ao exercício de 2004, efetivado em 26/04/2006, como bem informa a Impugnante na peça de defesa apresentada (fl. 2.191), não se evidenciando qualquer continuidade dos trabalhos fiscais em relação ao exercício de 2005, para que se configure o disposto no **caput** do art. 52 da CLTA/MG, permitindo-se ao contribuinte o exercício do direito previsto no parágrafo único desse mesmo artigo.

Ademais, fundamenta-se o não acatamento da denúncia apenas no disposto no inciso III, art. 169 da CLTA/MG, exigindo o Fisco a prova da obrigação acessória a que se referir, vale dizer, a emissão “a posteriori” das respectivas notas fiscais para os adquirentes.

No entanto, este é um típico caso de exigência tributária que se sujeita à expressão “se for o caso” prevista no art. 138 do CTN e 169 da CLTA/MG. As notas fiscais devem ser emitidas, em regra, antes da saída da mercadoria e com o fim de acobertar o trânsito até o destino, como bem informa o art. 2º, c/c o art. 12, I, ambos do Anexo V do RICMS/02. As hipóteses excepcionais de emissão de nota fiscal sem a correspondente saída de mercadoria encontram-se no art. 14 deste mesmo Anexo V e em outros dispositivos esparsos do Regulamento.

O art. 15, também deste Anexo, encerra o assunto de forma peremptória, ao vedar a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria, exceto quando o próprio Regulamento o permitir, excepcionando a si próprio. E as exceções são aquelas previstas no art. 14 do Anexo V, na remessa para depósito fechado e armazém geral e nas diversas situações previstas no Anexo IX, tais como: operação de venda à ordem, venda para entrega futura, remessa para industrialização quando a mercadoria não deva transitar pelo estabelecimento encomendante.

Em suma, as possibilidades de emissão de nota fiscal sem a saída de mercadoria são restritas e devem estar expressamente tratadas na legislação.

Ora, nesse sentido, não há como emitir notas fiscais em relação a operações já ocorridas porque simplesmente o tempo não retroage e a eventual nota fiscal emitida não cumprirá sua função precípua. Dessa forma, havendo saída desacobertada ou na hipótese de destinatário diverso, não se conserta o erro com outro erro. Para esses casos, o legislador optou por apenas a conduta com pesada sansão.

E assim fez o Fisco em relação aos exercícios de 2003 e 2004, como bem poderia tê-lo feito relativamente ao exercício de 2005. Autuou e exigiu a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. E veja-se que não exigiu a correspondente emissão das notas em relação aos exercícios autuados.

No entanto, retardou sua ação quanto ao exercício de 2005, permitindo ao contribuinte exercer o direito que lhe assiste, oferecendo a denúncia espontânea. Não há esperteza nem má-fé, mas o exercício legítimo de um direito.

A denúncia espontânea é instituto próprio do direito tributário, posto à disposição dos contribuintes objetivando buscar a confissão do ato ilícito. Àquele que confessa o ato ilícito e repara o dano não há sansão, de forma semelhante à delação premiada no direito penal/processual penal, com a diferença de que, nestes, não há o perdão total nem a extinção da punibilidade.

Funciona a denúncia espontânea como direito subjetivo do contribuinte, não ficando ao alvedrio do Fisco acatá-la, desde que cumpridos os requisitos e pressupostos próprios para sua utilização.

Logo, não teria sentido e não é razoável o legislador autorizar a denúncia espontânea e ao mesmo tempo impor restrições à sua utilização. O único impedimento é que não haja medida de fiscalização em curso, já demonstrado inexistir no caso em questão. Nesse sentido, considera-se correta e adequada a denúncia espontânea apresentada, surtindo seus efeitos próprios e impedindo qualquer exigência fiscal em relação aos fatos geradores nela referidos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em declarar a nulidade do Auto de Infração. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que não o declarava nulo, nos termos da Manifestação Fiscal de fls. 2310/2314. Pela Impugnante, sustentou oralmente, o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relator: Livio Wanderley de Oliveira**

---

**Acórdão: 18.373/07/1<sup>a</sup>**

**(Publicado no “MG” de 25/08/2007)**

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA - EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO – MINÉRIO DE FERRO BENEFICIADO. Imputação de saída de minério de ferro beneficiado, ao abrigo da não-incidência do ICMS, em transferência de um para outro estabelecimento da**



**Autuada, com o fim específico de exportação, em desacordo com as normas estabelecidas na legislação em vigor, no exercício de 1999. Intimação válida ocorrida em 04 de fevereiro de 2005. Inobservância do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o que determina decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário. Exigências fiscais canceladas. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, via verificação fiscal analítica, das operações de transferência de minério de ferro beneficiado do estabelecimento da Autuada, situado em Minas Gerais, para estabelecimento industrial e filial situado no Estado do Espírito Santo, para nova industrialização e posterior exportação, sem levar a débito o ICMS devido pela operação, no período de 01/01/1999 a 31/12/1999. Exige-se ICMS e multa de revalidação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 41 a 54, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 82 a 102.

A Auditoria Fiscal solicita diligência à fl. 105, a qual é cumprida pelo Fisco às fls. 106 a 314.

O Fisco solicita mais esclarecimentos à Autuada (fl. 3547), a qual se manifesta às fls. 3548 a 3556 e, em função da qual, promove a reformulação do crédito tributário conforme demonstrado às fls. 3558 a 3567. Intimada a ter vistas dos autos, a Impugnante se manifesta à fl. 3570.

O Fisco se manifesta às fls. 3571 a 3579, pedindo a improcedência da Impugnação, mantendo-se o lançamento conforme reformulação de fls. 3558 a 3567.

Indeferido o requerimento de prova pericial (fl. 3582) o mesmo não foi agravado.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 3584 a 33586, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação efetuada às fls. 3558 a 3568.

---

#### **DECISÃO**

##### **DA PRELIMINAR**

Entende a Impugnante que, no caso em questão, a fiscalização não especificou a correta capitulação da suposta infração, comprometendo o trabalho fiscal que não pode prosperar, diante do nítido cerceamento do direito de defesa que lhe foi imputado.

Ocorre, entretanto, que o Auto de Infração contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza da infração e a pessoa do infrator.

Além do mais, a citação dos dispositivos infringidos e cominativos da penalidade está correta, sendo que todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento, previstos no artigo 142 do CTN e nos artigos 57 e 58 da CLTA/MG, foram observados, não tendo procedência a arguição de nulidade dos mesmos.

É bem verdade que o relatório do Auto de Infração não apontou de forma absolutamente clara o motivo que levou o Fisco a exigir o imposto nas operações. Ocorre, no entanto, que a defesa, ao analisar a acusação fiscal, confrontando-a com as infringências anotadas no AI, bem como o "Relatório Fiscal" e os quadros demonstrativos do crédito tributário, pôde efetivamente defender-se das imputações do Fisco, de modo a discutir todo o processo produtivo da empresa, agregando laudos periciais utilizados em outras autuações, bem como expondo de maneira ímpar as suas repulsas em relação ao lançamento.

Por outro lado, após as intervenções do Fisco, após a peça de defesa, a Autuada teve conhecimento explícito do que era acusada, tendo, em decorrência de alteração do crédito tributário e de pedido de juntada de documentos, novos prazos para manifestações, sempre comparecendo aos autos.

Deste modo, não restou caracterizado o cerceamento ao direito de defesa, não havendo razão para decretação da nulidade do Auto de Infração.

##### **Do Mérito**

De início, a Impugnante alega que o crédito tributário, que compreende o exercício de 1999 já se encontraria decaído no momento da intimação do Auto de Infração.

O Fisco sustenta a legitimidade do lançamento considerando a intimação como ocorrida em 30 de dezembro de 2004, enquanto a defesa prega a intimação válida como ocorrida em 04 de fevereiro de 2005.

Sustentando a afirmação fiscal, a análise se prende ao disposto no § 4º, do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele 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, inexistindo lançamento, ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do art. 173 do CTN.

Depreende-se que a regra do citado art. 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento.

Assim, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º, do art. 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1999 somente expirou em 31/12/2004, conforme o inciso I, do art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a tese fiscal reputa a Autuada como regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 30 de dezembro de 2004.

Em decisão recente, de 15/03/2007, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais confirmou tal posição, sob relatoria da Desembargadora Maria Elza, conforme acórdão publicado em 30/03/2007, inerente ao processo 1.0024.05.692077-0/001(1).

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I, do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio 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 conseguinte, 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.*

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 estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexistência do*

*sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.”*

Merece análise, no entanto, a afirmativa da Impugnante, conquanto a intimação válida somente teria ocorrido em 04 de fevereiro de 2005, o que, se admitido, conduz à interpretação de que a decadência se configurou, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

Segundo nos autos consta, o Auto de Infração foi lavrado no limiar do encerramento do quinquênio legal para o lançamento, ou seja, em 30 de dezembro de 2004, às 12 (doze) horas.

Conforme documentos de fls. 30, firmado pelo Gerente da Agência dos Correios de Mariana/MG, o objeto postal contendo cópia do Auto de Infração teria sido encaminhado à sede da Autuada no próprio dia 30 de dezembro, às 16 horas e 20 minutos, quando então o responsável pela portaria da empresa teria se negado a receber a correspondência, sob alegação de ter sido concedido “ponto facultativo” aos funcionários da empresa nos dias 30 e 31 de dezembro de 2004.

A questão que se põe é saber se a recusa de recebimento da intimação é capaz de interromper a contagem do prazo decadencial.

A legislação tributária-administrativa sobre intimação do Auto de Infração assim prescreve:

*“Art. 59 - O sujeito passivo será intimado ou comunicado da lavratura do AI ou da NL:*

*I - pessoalmente, mediante entrega de uma via do documento, contra recibo na 1ª via do mesmo pelo sujeito passivo, seu representante legal, mandatário com poderes especiais ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais;*

*II - por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR), com identificação do documento enviado;*

*III - por edital publicado no órgão oficial do Estado, quando o sujeito passivo se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível, quando não for possível a intimação ou comunicação nas formas previstas nos incisos anteriores, ou ainda, na hipótese de devolução destas pelo correio.*

*§ 1º - Considera-se efetivada a intimação ou a comunicação:*

*1) na hipótese do inciso I, na data do recebimento da via do AI ou NL;*

*2) na hipótese do inciso II:*

*a) na data do recebimento do documento postado, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do sujeito passivo, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais;*

*b) 10 (dez) dias após a postagem da documentação fiscal na agência do correio, quando não constar assinatura no documento de recibo ou a data de seu recebimento;*

*3) na hipótese do inciso III, na data de sua publicação.*

*§ 2º - A assinatura e o recebimento da peça fiscal não importam em confissão da infração argüida”.*

Analisando os dispositivos transcritos, percebe-se que após a recusa de recebimento, por qualquer motivo, o passo seguinte é a intimação por edital.

Por outro lado, o legislador infra-legal não consagrou a hipótese de recusa de recebimento como efetivação da intimação, uma vez que não se encontra tal previsão no § 1º, onde está tratada a matéria, o que não quer dizer que alteração não possa vir a acontecer por determinação do Poder Executivo.

Certo é, também, que a Autuada não pode se valer de uma eventual torpeza, refugiando-se em local incerto e não sabido ou recusando o recebimento das intimações, para se ver livre do encargo do lançamento fiscal.

Mas, de igual modo, não deve o Fisco deixar para o derradeiro momento, quando se sabe que as empresas normalmente não trabalham, principalmente a parte administrativa, nos últimos

dias do ano. Com certeza, às 16:20 do dia 30 de dezembro não é o melhor momento para intimações sobre fatos geradores ocorridos no exercício de 1999.

Em relação ao tema, o Poder Judiciário não tem se mostrado muito pacificador. As decisões encontradas indicam divergência de entendimentos. Enquanto umas afirmam que “a recusa no recebimento da citação ou intimação não as invalida, gerando seus efeitos jurídicos”, outras mencionam que “considera-se ofensivo ao devido processo legal o procedimento judicial que, diante da devolução da citação postal, dá o réu por citado, realiza a audiência e decreta a pena de revelia”.

No presente caso, no entanto, o próprio Fisco cuidou de rejeitar a revelia da Impugnante.

Com efeito, o despacho de fls. 38 determina a intimação editalícia da Autuada, decisão essa cumprida conforme publicação de fls. 39, em 04 de fevereiro de 2005, com a contagem do prazo iniciando-se em 10 de fevereiro, em decorrência do recesso do período consagrado ao carnaval.

Assim, para que a recusa do recebimento da intimação materializasse a intimação válida, o Fisco deveria ter promovido, ao final dos trinta dias disponíveis para quitação ou impugnação, a lavratura da certidão do não-recolhimento do crédito tributário e da inexistência de impugnação, seguido da lavratura do Auto de Revelia e despacho de aprovação do AI.

Não procedeu desta forma, e ainda legitimou a impugnação apresentada em 04 de março de 2005, dando a ela tratamento de tempestividade, reconhecendo, desta forma, que a intimação somente se operou por ocasião da publicação do edital, em 04 de fevereiro de 2005.

Neste caso, configurada está a decadência, nos termos do art. 173, I do CTN, ficando prejudicada a análise do mérito do lançamento tributário.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Queiroz Sales e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Leonardo Maurício de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Rosana de Miranda Starling e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

## **6 - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO**

---

**Acórdão: 17.523/07/2ª**

**(Publicado no “MG” de 08/12/2007)**

---

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO. A imputação fiscal de utilização indevida do instituto do diferimento previsto nos RICMS/96 e RICMS/02 não restou comprovada nos autos, uma vez que o produto descrito nos documentos fiscais caracteriza-se como resíduo. Excluídas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de outubro de 2006, apurado através de Verificação Fiscal Analítica – VFA, uma vez que o Fisco argúi a indevida utilização do instituto do diferimento nas saídas de vísceras de frango destinadas à industrialização.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do artigo 56, da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, e por seu representante legal, Impugnação às fls. 53/69, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o diferimento é aplicável nas saídas de produtos agrícolas, agropecuários, hortifrutigranjeiros e nas operações com gado, conforme definido nos Anexos II e IX do Regulamento do ICMS;

- o diferimento consiste na transferência do lançamento e do recolhimento do imposto incidente em determinada operação para operação posterior, sendo a responsabilidade também transferida para o adquirente;
- nas vendas de resíduo industrial, para fábrica de ração animal, o imposto é de responsabilidade do adquirente ou destinatário da mercadoria conforme item 22 do Anexo II do Regulamento do ICMS;
- na legislação mineira encerra-se o diferimento nas situações previstas no artigo 12 do Regulamento do ICMS;
- todas as notas fiscais emitidas para a PROLAC estão indicadas com o dispositivo do diferimento contidas no Anexo II do RICMS/02;
- em consulta verbal na AF de Lavras, sobre qual dispositivo deveria ser aplicado nas vendas de resíduo industrial (vísceras de frango), quando foi iniciado o fornecimento, esta informou que a saída seria com diferimento, e repassou o dispositivo utilizado até hoje.

Ao final, requer a procedência total da defesa.

O Fisco se manifesta às fls. 82/87, contrariamente ao alegado pela defesa aos fundamentos que se seguem sinteticamente:

- o produto comercializado pela Impugnante não é resíduo industrial ou subproduto resultante do abate das aves, não se enquadrando nas disposições do artigo 8º da Parte Geral nem no item 22 do Anexo II, ambos do RICMS/MG;
- no Capítulo 5 da NCM encontra-se a classificação para as mercadorias comercializadas pela Autuada;
- apresenta doutrina e citações acerca de resíduo industrial, destacando que, para efeitos tributários, a Secretaria da Fazenda de Minas Gerais já se manifestou sobre o tema através de resposta a Consulta de Contribuinte de fl. 10;
- equivoca-se a Autuada em considerar o seu produto como “resíduo industrial”, pois resíduo industrial é praticamente um lixo que não tem nenhuma serventia além de poluir o meio ambiente. Já o subproduto comercializado pelo contribuinte é matéria prima para a indústria de ração;
- considerando que as vísceras de frango são tributadas normalmente não há que se falar em responsabilidade do destinatário como quer a Impugnante, ocorrendo o fato gerador do imposto com a saída de mercadoria;
- não assiste razão à Impugnante quando alega que consultou a AF/Lavras sobre a matéria objeto de autuação, pois a mesma vende produtos e os classificou, erroneamente, como se fossem resíduos para efeitos tributários.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara analisar o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de utilização indevida do instituto do diferimento nas saídas de vísceras de frango promovidas pela ora Impugnante e destinadas a industrialização.

Foi realizada Verificação Fiscal Analítica – VFA, por meio da qual, após descon sideração da utilização do diferimento nas operações objeto da autuação, chegou o Fisco à conclusão de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de outubro de 2006.

Em sua Impugnação, a Defendente sustenta que dá saída a resíduo, sendo, portanto, aplicável o diferimento do ICMS nos termos do item 22 do Anexo II do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Importante se faz a análise do citado item 22 para melhor tratar a matéria dos autos. É a seguinte a redação do dispositivo:

*“Item 22 – Saída de mercadorias relacionadas na Parte 3 deste Anexo, produzidas no Estado, e de resíduo industrial, destinados a estabelecimento:*

*a – de produtor rural, para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura e ranicultura;*

*b – de cooperativa de produtores;*

*c – de fabricante de ração balanceada, concentrado ou suplemento para alimentação animal, observado o disposto nas subalíneas “a.1” “a.3” do item 5 da Parte 1 do Anexo I.*

*22.1 – O diferimento alcança também a prestação de serviço de transporte relativa à remessa para armazém-geral ou depósito fechado, ou na saída destes, em retorno, dos produtos relacionados neste item.” (grifos não constam do original)*

Ressalte-se que dos autos consta período não abrangido pelo Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, mas, à época, vigia outro dispositivo que guardava em si conteúdo semelhante ao dispositivo acima transcrito. Desta forma, a transcrição apenas do dispositivo acima não impede as conclusões aqui delineadas que se prestam para ambos os períodos.

A questão central dos presentes autos resume-se, portanto, à discussão quanto à conceituação do produto comercializado pela Impugnante, ou seja, se este se caracteriza como resíduo industrial resultante do abate das aves, podendo, nesta condição, enquadrar-se nas disposições do artigo 8º da Parte Geral do RICMS/MG e no item 22 do Anexo II do mesmo diploma regulamentar.

Os próprios conceitos e as citações doutrinárias apresentadas pelo Fisco em sua manifestação nos autos, não deixam dúvidas de que as vísceras resultantes do processo da ora Impugnante podem caracterizar-se como resíduos, estando, portanto, abrangidas pela norma que trata do diferimento nas operações de saída tais como aquelas praticadas pela Impugnante.

Sustenta o Fisco que o produto da Impugnante tem classificação fiscal própria.

O fato de o produto víscera ter classificação fiscal na Nomenclatura Comum do Mercosul - Capítulo 5 da NCM, como pretende demonstrar a fiscalização, não lhe retira a condição de resíduo. Vários subprodutos ou resíduos de atividades industriais podem ser codificados na NCM e, nem por si, perdem a característica de subprodutos ou resíduos. Para buscar-se tal característica deve-se perquirir, não sua classificação, mas sua utilidade dentro do processo que está sendo realizado.

Assim, a conceituação de resíduo deve ser feita analisando-se a atividade particularmente desenvolvida por cada empresa, pois a ela está intrinsecamente ligado. Um mesmo produto pode caracterizar-se como resíduo de um processo produtivo e, em outro, pode ser matéria-prima.

Neste diapasão, quando se busca o conceito de resíduo industrial, pode-se verificar que as vísceras, no caso em tela, se enquadram nesta caracterização.

Encontra-se no Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa o seguinte conceito de resíduo:

*“1. que resta, que remanesce; 2. aquilo que resta; 3. produto parcial; (...) 6. qualquer substância que sobra de uma operação industrial e que pode ser aproveitada industrialmente. (...)”*

Da análise deste conceito em confronto com a situação em exame verifica-se que as vísceras, no processo da ora Impugnante, resultam de sua atividade, sendo para ela inservíveis. Entretanto, esta sobra de sua operação, pode ser aproveitada por outro na elaboração de outro produto, sendo que esta condição em outro processo produtivo não retira das vísceras às quais deu saída a Impugnante, a condição de resíduo.

É exatamente este o alcance da norma estadual que trata do diferimento ao estabelecer que as saídas de resíduos têm o pagamento do ICMS postergado para uma operação posterior. Caso aceitasse-se o entendimento de que resíduo não é servível para ninguém, ou seja, não tem qualquer utilidade, a norma estadual seria completamente inócua, pois não havendo utilidade para o produto, não haveria uma operação de circulação do mesmo e, tampouco, qualquer sentido para instituir-se o diferimento do ICMS.

Ademais, novamente reportando-se à Manifestação Fiscal, deve ser frisado que a Organização Mundial da Saúde (OMS) define lixo como qualquer coisa que seu proprietário não quer mais e que não possui valor comercial. Seguindo essa lógica, parte dos resíduos gerados nas diversas atividades humanas ainda possui valor comercial e, manejados adequadamente, podem adotar uma nova postura. Nesta linha, uma matéria pode caracterizar-se como resíduo

para determinada empresa e assumir a caracterização de matéria-prima para outra, sem perder a característica inicial para o primeiro.

Não fosse por esta possibilidade nem precisaria existir o dispositivo retro transcrito do Anexo II, pois nunca haveria operação subseqüente com os resíduos capaz de ser atingida pela tributação do ICMS.

Acrescente-se que a utilização dos resíduos industriais assume hoje um papel ainda mais importante e significativo quando se parte para análise das questões ambientais, devendo inclusive ser incentivada.

Portanto, o resíduo de uma atividade pode e, dentro do contexto ambiental, deve, ser utilizado para outra, e assim sucessivamente, sendo neste campo que se vislumbra a utilização do diferimento.

Caso o resíduo fosse um “lixo”, as normas estaduais que tratam de um imposto que incide sobre operações relativas a circulação de mercadorias, não precisariam tratar da matéria, pois não haveria incidência do ICMS.

Vale ainda lembrar que a resposta dada pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, presente na Consulta de Contribuintes de fl. 10 dos autos, constitui-se em uma regra entre o Estado e o Consulente e apenas entre estes. E não poderia ser diferente, pois para elaboração da resposta o técnico responsável considerou as variáveis do caso que estava analisando no momento da resposta. Tais variáveis podem se alterar de caso para caso. Para os demais contribuintes a resposta a consulta representa um indicativo do posicionamento do órgão responsável pela resposta.

A resposta da consulta de fl. 10, entretanto, não foi elaborada analisando o caso que ora se apresenta. Ela foi respondida para outro contribuinte que não a ora Impugnante.

Desta forma, embora, como já dito e repita-se pela relevância, a consulta constitua-se em um indicativo de posicionamento, não pode ter força de regra cogente para o caso dos autos.

Destaque-se, ainda, que a atividade da consulente no caso da consulta de fl. 10 é “*transformação de penas e vísceras de aves em farinha*”. Portanto, a atividade da consulente é diversa da atividade da ora Impugnante.

Outro ponto que merece destaque com relação à consulta é a data em que foi elaborada. A norma vigente à época da elaboração da resposta, datada de 28 de janeiro de 1994, não é a mesma norma hoje vigente.

Não se discute que haja incidência de ICMS nas operações, mas, entretanto, o recolhimento do ICMS, de conformidade com as normas em vigor à época da ocorrência do fato gerador, encontra-se diferido para etapa posterior da circulação, sendo que esta etapa é até aquela que tem um valor de mercado mais apreciável, incidindo o imposto, portanto, sobre um valor agregado maior. É justamente porque se configura uma hipótese de incidência do ICMS que há o diferimento, pois se não houvesse incidência não se haveria de falar em diferimento.

Não há que se falar, no caso em tela, em aplicação da hermenêutica jurídica segundo a qual a norma que trata de isenções ou restrições ao poder de tributar deve ser interpretada literalmente, pois o diferimento não se caracteriza como benefício fiscal puro, mas como uma forma de tributação na qual é alterado o momento do pagamento do ICMS.

No entanto, mesmo considerando-se a interpretação como restritiva, o caso dos autos atende perfeitamente ao mandamento contido no item 22 do Anexo II do RICMS/MG, acionado pela Impugnante, estando seu procedimento correto.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Edvaldo Ferreira (Relator) e Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que o julgavam procedente nos termos da manifestação fiscal de fls. 83/87. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão. Conforme artigo 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no §5º do artigo 137 do mesmo diploma legal. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros retro citados, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

**EMENTA**

**RECURSO DE AGRAVO - PERÍCIA.** As perícias requeridas pelas Agravantes revelam-se desnecessárias, por não envolverem questões que requeiram a produção de provas desta natureza, sendo que os elementos constantes dos autos são suficientes para o deslinde das matérias abordadas. Recursos de Agravo não providos. Decisão unânime.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO - RESÍDUOS E SUCATAS.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS, devido à perda do diferimento nas saídas de mercadorias, em retorno de industrialização, sem emissão de notas fiscais autorizadas pelo Fisco Estadual. Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS, MR e MI prevista no art. 55, II, da Lei nº 6763/75.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – INDUSTRIALIZAÇÃO - RESÍDUOS E SUCATAS.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS, devido a saídas de mercadorias em retorno de industrialização, sem emissão de notas fiscais autorizadas pelo Fisco Estadual. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, MR e MI prevista no art. 55, II, da Lei nº 6763/75.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

Conforme consta do Auto de Infração, a autuação versa sobre a imputação, no período de 01/01/2000 a 31/12/2004, das seguintes irregularidades:

- 1 - recebimento de sucata/resíduo sem nota fiscal;
- 2 - saída/retorno de sucata/resíduo, após processo de industrialização, sem emissão de nota fiscal;
- 3 - falta de recolhimento do ICMS, em decorrência da perda do diferimento nas saídas/retornos de resíduos/sucatas, após processo de industrialização, sem emissão de nota fiscal, no período de 01/01/2000 a 31/08/2001, nos termos do art. 12, inciso II, do RICMS/96, c/c item 35, do Anexo II, do RICMS/96;
- 4 - falta de recolhimento do ICMS nas saídas/retornos de resíduos/sucatas, após processo de industrialização, sem emissão de nota fiscal, no período de 01/09/2001 a 31/12/2004.

Exige-se ICMS, MR e MI prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2.193/2.227, requerendo a improcedência do Auto de Infração e juntando os documentos às fls. 2.228/2.315. A taxa de expediente é recolhida, conforme DAE de fls. 2.316.

A Coobrigada também apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2.318/2.349, pedindo pelo cancelamento do Auto de Infração. Faz a juntada dos documentos de fls. 2.350/2.393 e do DAE de fls. 2.365, comprovando o recolhimento da taxa de expediente.

O Fisco, em manifestações às fls. 2.402/2.434 e 2.437/2.468, refuta as alegações das Impugnantes, requerendo a procedência do lançamento e juntando os documentos de fls. 2.434/2.436 e 2.469/2.470.

A Auditoria Fiscal determina a Diligência de fls. 2.478, para que o Fisco se manifeste sobre os documentos protocolizados pela Impugnante/Sobremetal (autuados às fls. 2.479/2.481) e para que as Impugnantes sejam intimadas a terem vistas dos documentos juntados pelo Fisco às fls. 2.434/2.436 e 2.469/2.470.

O Fisco se manifesta às fls. 2.484/2.485, ratificando integralmente o teor de sua Manifestação Fiscal apresentada anteriormente.

Intimadas a se manifestarem sobre a juntada de documentos efetuada pelo Fisco, apenas a Coobrigada comparece aos autos, manifestando-se às fls. 2.494/2.501.

Novamente, o Fisco refuta as alegações da Coobrigada, manifestando-se às fls. 2.507/2.511 e juntando o documento de fl. 2.512.



Devidamente intimadas a se manifestarem sobre o último documento juntado pelo Fisco, a Autuada e a Coobrigada comparecem aos autos às fls. 2.517/2.525 e 2.526/2.530, respectivamente.

Por sua vez, o Fisco retorna aos autos às fls. 2.537/2.548, manifestando-se sobre as alegações das Impugnantes.

A Coobrigada comparece mais uma vez aos autos, às fls. 2.549/2.551, reiterando argumentos já expostos anteriormente e juntando uma consulta da Delegacia da Receita Previdenciária (fls. 2.552/2.554).

Finalmente, o Fisco se manifesta às fls. 2.557/2.558, ratificando integralmente o teor de suas manifestações anteriores.

Os pedidos de provas periciais formulados pelas Impugnantes foram indeferidos pela Auditoria Fiscal, conforme Despachos às fls. 2.560/2.563.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, o Recurso de Agravo de fls. 2.566/2.571. A taxa de expediente é recolhida, conforme DAE às fls.2.572.

A Coobrigada também interpõe, tempestivamente, o Recurso de Agravo às fls. 2.573/2.576, comprovando o recolhimento da taxa de expediente, conforme DAE de fls. 2.579.

A Auditoria Fiscal mantém as decisões anteriores, ficando, por conseguinte, retidos nos autos os Recursos de Agravo e, em parecer de fls. 2581/2588, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 24/07/07, presidida pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 25/07/07.

Na oportunidade, em preliminar, à unanimidade, deferiu-se o requerimento de juntada de substabelecimento pelo Dr. Gustavo Vas Porto Brechbuhler, bem como, rejeitaram-se as preliminares argüidas pela Impugnante. Também em preliminar, à unanimidade, negou-se provimento aos Agravos Retidos. Ficaram proferidos, desde já, os votos dos Conselheiros João Alberto Vizzotto e Wagner Dias Rabelo, pela procedência do lançamento. Pela Impugnante/Agravante, sustentaram oralmente os Drs. Valter de Souza Lobato e Gustavo Vas Porto Brechbuhler e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros.

---

## **DECISÃO**

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

## **DAS PRELIMINARES**

### **Da Nulidade**

As Impugnantes argüem a nulidade do Auto de Infração, alegando que no mesmo foram citados dispositivos legais genéricos e já modificados por legislação posterior, além de não indicar os motivos ou justificativas de se considerar as atividades da Autuada como industrialização, e não prestação de serviços. Alegam ainda que o feito fiscal não contém a relação das notas fiscais de serviço que serviram de base para a autuação. Acrescentam que o Auto de Infração contém equívocos e presunções, não existindo provas, indícios ou motivação para o lançamento. Nesse sentido, o lançamento estaria ferindo os princípios da legalidade e do devido processo legal, cerceando, assim, o direito de ampla defesa.

Não procede a argüição das Impugnantes, pois o Auto de Infração foi lavrado através de procedimento fiscal idôneo e previsto na legislação tributária, sendo composto de diversas planilhas e relatórios de diligências que foram encaminhados às Impugnantes e foram anexados às fls. 11/112 dos autos, demonstrando detalhadamente as irregularidades praticadas pela Autuada e a origem das exigências fiscais.

A descrição das irregularidades cometidas consta claramente no campo "Relatório" do Auto de Infração, o mesmo acontecendo com os dispositivos legais relativos às infringências e penalidades, que constam do campo próprio da peça fiscal. O presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos nos artigos 57 a 59 da CLTA/MG, bem como ao disposto no artigo 142 do CTN.

No tocante à relação de notas fiscais que serviram de base para a exigência do crédito tributário, importante frisar que a fiscalização extraiu a base de cálculo do ICMS das informações prestadas pela Coobrigada, às fls. 98/112, onde a mesma lista os trabalhos executados pela Sobremetal, bem como as quantidades de produtos e os valores referentes aos faturamentos efetuados no período. Ademais, as próprias notas fiscais em questão constam dos autos, conforme cópias às fls. 683/1.492, as quais foram também encaminhadas às Impugnantes, constituindo o Anexo VIII do Auto de Infração.

Com relação ao dispositivo legal modificado por legislação superveniente, ressalte-se que a modificação em nada alterou a essência da penalidade prevista no art. 55, II, da Lei nº 6763/75, sendo observado pelo Fisco, quando da aplicação multa isolada, o disposto no art. 106 do CTN.

Ainda que se verificasse alguma falha no presente lançamento, cumpre lembrar que a própria CLTA/MG estabelece, em seu art. 60, que possíveis incorreções ou omissões da peça fiscal, não acarretarão sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

Ademais, as próprias peças impugnatórias demonstram que não houve qualquer prejuízo ou cerceamento ao amplo direito de defesa das Impugnantes, vez que as mesmas entenderam perfeitamente as imputações fiscais e se defenderam seguramente contra todos os pontos do Auto de Infração.

Nesse sentido, incabível a preliminar argüida, não se vislumbrando qualquer ilegalidade ou nulidade no lançamento fiscal.

#### **Quanto aos Recursos de Agravo retidos nos autos**

Os pedidos de provas periciais suscitados pelas Impugnantes não envolvem questões que requeiram propriamente a produção de prova desta natureza, vez que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório já acostado aos autos ou são irrelevantes para o deslinde da questão, não exigindo conhecimento técnico do qual não seja detentor o Órgão Julgador.

Conforme fundamentação constante dos despachos de indeferimento das perícias às fls. 2.560/2.563, os quesitos propostos visam, em última análise, a apuração do montante dos créditos de ICMS que a Autuada teria direito a apropriar, para um possível abatimento no crédito tributário ora exigido; esclarecer se as atividades desenvolvidas pela contratada se caracterizam como industrialização ou prestação de serviços; e se tais atividades são desenvolvidas dentro do parque industrial da Acesita.

Entretanto, o feito fiscal em nenhum momento discute a apropriação de créditos do imposto, já que os mesmos não foram escriturados. O direito ao aproveitamento do crédito porventura existente e não apropriado na época oportuna, pode ser exercido pela Autuada no prazo de 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento fiscal, nos termos dos §§ 2º e 3º do art. 67, do RICMS/02, observadas as restrições previstas no art. 70 do mesmo diploma legal.

No tocante à caracterização das atividades como industrialização ou prestação de serviços, tanto o Fisco, quanto as Impugnantes já trouxeram aos autos elementos suficientes para a convicção dos julgadores.

Quanto ao local de desenvolvimento das atividades em questão, tal informação já consta dos autos, no próprio Auto de Infração, onde cita o endereço da contratada. O Fisco ainda confirma essa situação em sua manifestação fiscal de fls. 2.431.

Diante do exposto, os quesitos propostos revelam-se desnecessários para elucidação da questão ou são supríveis por outras provas constantes dos autos.

Assim, os requerimentos de perícia foram corretamente indeferidos, com fundamento no artigo 116, incisos I e II, da CLTA/MG.

#### **Do Mérito**

Inicialmente esclareça-se que não procede o argumento das Impugnantes ao alegarem que o crédito tributário relativo ao período compreendido entre janeiro e outubro de 2000 já se encontraria decaído no momento da intimação do Auto de Infração.

Conforme estabelece o § 4º, do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele 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, inexistindo lançamento, ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do art. 173 do CTN.

Depreende-se que a regra do citado art. 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento.

Assim, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º, do art. 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2000 somente expirou em 31/12/2005, conforme o inciso I, do art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que as Impugnantes foram regularmente intimadas da lavratura do Auto de Infração em 24 de novembro de 2005 (fls. 2.189/2.190).

A Coobrigada pede sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária, alegando ausência de interesse no fato gerador e inexistência de dispositivo legal expresso que lhe atribua tal responsabilidade solidária.

Entretanto, a legislação que rege a matéria é clara quanto à caracterização da obrigação solidária da Coobrigada, conforme dispositivo do CTN:

**Art. 124 - São solidariamente obrigadas:**

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

**II - as pessoas expressamente designadas por lei.**

*Parágrafo único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (g.n.)*

Nesse sentido, a Lei nº 6763/75 dispõe:

**Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:**

*(...)*

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

**XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.(g.n.)**

Depreende-se dos dispositivos legais acima citados, que a solidariedade imputada à Coobrigada está amparada no art. 124, I e II do CTN e art. 21, VII e XII da Lei nº 6763/75, pois a mesma possui interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Acrescente-se que a Coobrigada figura como destinatária das mercadorias recebidas sem documentação fiscal, estando, portanto, expressamente designada por lei.

A Coobrigada ainda concorreu para o não recolhimento do tributo, nos termos do inciso XII do art. 21 acima citado, uma vez que a mesma não emitiu notas fiscais nas remessas das mercadorias para a industrialização no estabelecimento da Autuada. Tal omissão impossibilitou a emissão das notas fiscais, pela Autuada, nos retornos das mercadorias após a industrialização.

Assim sendo, o procedimento do Fisco ao incluir a Coobrigada como responsável solidária pelo lançamento, está respaldado na legislação tributária vigente.

Versa o presente Auto de Infração sobre a constatação, no período de 01/01/2000 a 31/12/2004, das seguintes irregularidades: recebimento de sucata/resíduo sem nota fiscal; saída em retorno de sucata/resíduo, após processo de industrialização, sem emissão de nota fiscal; falta

de recolhimento do ICMS, em decorrência da perda do diferimento nas saídas em retorno de resíduos/sucatas, após processo de industrialização, sem emissão de nota fiscal, no período de 01/01/2000 a 31/08/2001; e falta de recolhimento do ICMS nas saídas em retorno de resíduos/sucatas, após processo de industrialização, sem emissão de nota fiscal, no período de 01/09/2001 a 31/12/2004.

Para apuração das irregularidades acima descritas, o Fisco utilizou-se da análise dos contratos firmados entre a Autuada e a contratante (Acesita), das respostas às intimações expedidas às Impugnantes e de diligências realizadas nos locais onde eram realizadas as atividades em questão. Assim, constatou que na realidade eram realizadas operações de industrialização de resíduos e sucatas (recuperação de metálicos), tributadas pelo ICMS, e não prestações de serviços tributadas pelo imposto municipal.

As notas fiscais de prestações de serviços emitidas pela Autuada foram utilizadas para apuração da base de cálculo do ICMS, conforme valores discriminados na planilha de fls. 12/23 e o demonstrativo do crédito tributário está discriminado às fls. 24/25. As cópias das respectivas notas se encontram nos autos às fls. 683/1.492.

O Fisco juntou aos autos os relatórios de diligências e intimações efetuadas durante o desenvolvimento do feito fiscal (fls. 59/112) e os contratos de industrialização firmados pela Autuada com a Acesita, conforme documentos às fls. 26/58.

O procedimento fiscal encontra amparo na legislação tributária, sobretudo no art. 194, incisos I e VII, do RICMS de 1996 e 2002, que dispõe:

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

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

*VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis.*

No tocante aos argumentos expostos pelas Impugnantes, relativamente ao mérito do trabalho fiscal, propriamente dito, reporta-se às manifestações fiscais de fls. 2.402/2.434 e 2.437/2.468, nas quais o Fisco refuta de forma detalhada e com muita propriedade as alegações de defesa de cada Impugnante.

Em relação às alegações de que as multas aplicadas teriam caráter confiscatório, saliente-se que não cabe tal discussão, neste foro, tendo em vista que os percentuais utilizados estão previstos na Lei nº 6.763/75 e considerando, ainda, a regra prevista no art. 88, inciso I da CLTA/MG que limita a competência desta Casa.

Quanto à solicitação de acionamento do permissivo legal, ressalte-se que nos termos do artigo 53, § 5º, da Lei nº 6.763/75, seu acionamento para redução ou cancelamento da penalidade prevista no art. 55, II, da referida lei mostra-se inviável, haja vista que a prática das irregularidades em exame resultaram em falta de pagamento do tributo.

Sendo assim, restam caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo legítimas as exigências fiscais constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 24/07/07, nos termos da Portaria 04/2001, no mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão e Wagner Dias Rabelo, que o julgavam parcialmente procedente para aplicar a multa isolada capitulada no art. 55, II "a", da Lei 6763/75, ao invés daquela capitulada no art. 55, II, do mesmo diploma legal. Na oportunidade, reformulou seu voto o Conselheiro Wagner Dias Rabelo.

**Relator: João Alberto Vizzotto**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Ultrapassada a questão do Agravo retido nos autos, quando foi mantida pela Câmara a decisão que indeferiu a realização de prova pericial, passamos então a discutir o mérito do feito fiscal, o qual está por exigir o crédito tributário relativo ao ICMS que teria deixado de ser recolhido no período de 01/01/2000 a 31/12/2000, face ao entendimento da Autuada e coobrigados de que na operação, que a anos vem sendo realizada pela empresa SOBREMÉTAL – RECUPERAÇÃO DE METAIS LTDA., deva recair a incidência do ISS e não do imposto que ora está sendo exigido.

Para iniciarmos a discussão sobre o assunto, necessário se faz a transcrição, na íntegra, das acusações constantes no presente AI, senão vejamos:

“1 - Período fiscalizado: 01/01/2000 a 31/12/2004;

2 – Trabalho realizado: Verificação das operações de saída/retorno de resíduos /sucata, recebidos da Acesita e submetidos a processo Acesita de industrialização pela Sobremetal NA ÁREA INTERNA DO REMETENTE em decorrência de contrato;

1- irregularidades apuradas:

2- Saída/retorno de sucata/resíduo, após processo de industrialização sem emissão de nota fiscal;

3- Falta de recolhimento do ICMS, em decorrência da perda do diferimento nas saídas/retornos de resíduos/sucatas, após processo de industrialização sem emissão de nota fiscal, no período de 01/01/2000 a 31/08/2001, nos termos do art. 12, ii, do Decreto 38.104/96, c/c item 35 do Anexo II do RICMS/96;

4- Falta de recolhimento do ICMS nas saídas/retornos de resíduos/sucatas, após o processo de industrialização, sem emissão de nota fiscal no período de 01/09/2001 a 30/12/2004.”

Ainda dentro de fatos importantes a serem mencionados, temos que a Autuada passou as seguintes informações acerca do contrato firmado entre ela e a coobrigada ACESITA:

“ O aludido objeto do contrato é apenas o serviço de corte, recuperação e prensagem de sucata que, ressalta-se, em todos os momentos permaneceu na esfera de propriedade da ACESITA. Sempre restou a impugnante a obrigação de fazer (cortar, movimentar, separar) e não de entregar (dar) determinado bem ou produto a quem quer que seja. Ressalta-se que obrigação esta era exercida no próprio pátio da ACESITA, não havendo qualquer circulação, seja jurídica, seja física, de “mercadorias”, tampouco transferência de titularidade de bens”.

“Também não há de se alegar que a atividade exercida por essa empresa seria fato gerador do ICMS até 2003, ano em que ocorreu a publicação da Lei Complementar n 116, a qual, em sua lista anexa, no subitem 7.09, contempla a atividade desenvolvida pela Sobremetal. A simples edição de lei, não há de alterar a natureza intrínseca de uma atividade exercida, portanto, a imposição de imposto incidente sobre essa atividade sempre foi de competência municipal, mas somente após o advento da mencionada lei que essa incidência foi regulamentada”.

Dentro das informações que foram passadas, extraí-se, num primeiro plano, o fato da Autuada estar constituída de fato nas dependências da contratante, ACESITA, mas não de direito, como prevê a legislação federal de regência que trata do assunto. Na época dos fatos, que deu origem ao AI, vigorava a Instrução Normativa 568/05, que assim dispunha em seus artigos 10 a 12:

“Da obrigatoriedade da inscrição

*“Art. 10. As entidades domiciliadas no Brasil, inclusive as pessoas jurídicas por equiparação, estão obrigadas a inscreverem no CNPJ, antes de iniciarem suas atividades, todos os seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior. (grifo e negrito nosso)*

*§ 1º Para efeitos de CNPJ, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, móvel ou imóvel, próprio ou de terceiro, em que a entidade exerça, em caráter temporário ou permanente, suas atividades, inclusive as atividades auxiliares constantes do **Anexo III**, bem assim onde se encontrem armazenadas mercadorias. (grifo nosso)*

*2º Consideram-se estabelecimentos, para fins do disposto neste artigo, as plataformas de produção e armazenamento de petróleo e gás natural, ainda que estejam em construção.*

*§ 3º No caso das plataformas de produção e armazenamento de petróleo e gás natural de que trata o § 2º, o endereço a ser informado ao CNPJ será o do estabelecimento da pessoa jurídica proprietária ou arrendatária da plataforma, em terra firme, cuja localização seja a mais próxima.*

*Art. 11. São também obrigados a se inscrever no CNPJ:*

*I – órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento;*

*II – condomínios edilícios sujeitos à incidência, à apuração ou ao recolhimento de tributos federais ou contribuições previdenciárias;*

*III – consórcios e grupos de sociedades, constituídos na forma dos arts. 265 e 278 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;*

*IV – consórcios de empregadores;*

*V – clubes de investimento registrados em Bolsa de Valores, segundo as normas fixadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou pelo Banco Central do Brasil (Bacen);*

*VI – fundos de investimento imobiliário;*

*VII – fundos mútuos de investimento mobiliário, sujeitos às normas do Bacen ou da CVM;*

*VIII – embaixadas, missões, delegações permanentes, consulados-gerais, consulados, vice-consulados, consulados honorários e as unidades específicas do Governo brasileiro no exterior;*

*IX – representações permanentes de organizações internacionais;*

*X – serviços notariais e registrais (cartórios), de que trata a Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973;*

*XI – fundos públicos de natureza meramente contábil;*

*XII – candidatos a cargos políticos eletivos, nos termos de legislação específica;*

*XIII – incorporação imobiliária objeto de opção pelo Regime Especial de Tributação (RET) de que trata a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004; e*

*XIV – pessoas jurídicas domiciliadas no exterior que no País:*

*a) possuam:*

*1. imóveis;*

*2. veículos;*

*3. embarcações;*

*4. aeronaves;*

*5. participações societárias;*

*6. contas-correntes bancárias;*

*7. aplicações no mercado financeiro;*

*8. aplicações no mercado de capitais;*

*9. bens intangíveis com prazo de pagamento superior a 360 dias; e*

*10. financiamentos.*

*b) pratiquem:*

*1. importação financiada;*

*2. arrendamento mercantil externo ("leasing");*

*3. arrendamento simples, aluguel de equipamentos e afretamento de embarcações;*

4. importação de bens sem cobertura cambial, destinados à integralização de capital de empresas brasileiras;

5. empréstimos em moeda concedidos a residentes no País;

6. investimentos;

7. outras operações estabelecidas e disciplinadas pelo Coordenador-Geral da Corat.

XV – produtores rurais, observado o disposto no § 6º.

XVI – outras entidades econômicas de interesse dos órgãos convenientes.

Parágrafo 6º - É facultado à pessoa jurídica requerer a unificação de inscrição, desde que localizados no mesmo município para ( grifo nosso):

I – o estabelecimento e suas dependências externas de natureza meramente administrativas;

II – a agência bancária e seus postos ou subagências;

III – o estabelecimento de concessionária ou permissionária de serviço público e seus postos de serviços”.

Assim, não pode prosperar a alegação da Autuada de que o produto sobre o qual foi realizado o serviço não circulou, e que a sua posse teria permanecido com a contratada ACESITA, pelo simples fato dela, Autuada, não possuir estabelecimento no local em que esse foi executado, o que em sentido contrário ensejaria a incidência do ICMS. De forma oposta ao entendimento da Autuada, vê-se que a mesma possui estabelecimento de fato nas dependências da contratante, e que a decisão de não legalizá-lo, conforme prevê a legislação pertinente, é de sua única e total responsabilidade. Portanto, a falta de registro do mesmo nos órgãos competentes não exime a Autuada de sua condição de contribuinte do ISS, perante a prefeitura do local de execução do serviço, no caso dessa estar sendo contratada para uma “obrigação de fazer” ( desde que o serviço em questão esteja contido na lista de serviços da LC 116/03, é claro) ou do ICMS, no caso dessa estar sendo contratada para uma “ obrigação entregar (dar) determinado bem ou produto a quem quer que seja”(, (quando a operação estiver compreendida no campo de incidência desse imposto, é claro).

Na seqüência dos fatos, caminhando para o cerne da questão propriamente dito, temos que a operação, como a que se discute nos autos, poderá até vir a ser apreciada no âmbito do subitem 7.09 da Lei Complementar 116/03, como quer fazer entender a Autuada, mas o que se verá no bojo da operação em comento é que essa vai estar, de fato, compreendida no universo do subitem 14.05 da referida Lei, senão vejamos:

“Item 7 - Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres”.

Subitem 7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

A primeira avaliação a ser feita diz respeito a abrangência do item 7, que é gênero, o qual alcança todo e qualquer serviço dos segmentos nele especificados. Em consequência disso, o item 7.09, que é espécie, desse, também terá que se referir, necessariamente, a serviço contemplado no gênero em questão.

Assim sendo, na visão desse conselheiro, já podemos afastar, de imediato, a aplicação do subitem 7.09 nas operações ora atuadas, por não se referirem a serviços dos segmentos contemplados no âmbito do item 7.

Porém, mesmo que se tenha entendimento contrário, ou seja, de que o subitem 7.09 é de fato aplicável às operações realizadas pela Autuada, vamos ver que as situações previstas no referido subitem não abraçariam tais operações, a uma por este contemplar os materiais, “lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer”, que nada tem haver com o material “sucata”, que é cortado, recuperado e prensado pela Autuada, e a duas porque dentro das características desses materiais todos os serviços previstos no subitem 7.09 que vierem a ser realizados sobre os mesmos deverão ter como propósito o seu descarte final, implicando, desta forma, em materiais inservíveis, sem qualquer valor comercial. (encerramento do ciclo econômico).

Nessa mesma linha de entendimento, a “escória” originária do alto forno, que de forma inerente ao processo de produção do metal, na condição de um subproduto, irá sobrenadá-lo,

para em seguida ser retirada do mesmo mediante processo de raspagem (esquimagem), também não poderá ser considerada como “rejeito ou resíduo” do item 7.09, já que, na seqüência dos fatos, essa “escória” irá passar por uma etapa de industrialização (certamente, a que também é realizada pela SOBREMÉTAL) para o aproveitamento do metal nela impregnado, quando retornará ao processo industrial da empresa siderúrgica. Já o restante (sobra) da escória (resíduo sem a presença do metal) é cada vez mais frequente a sua utilização como matéria-prima no processo industrial de outros segmentos, o que acaba por gerar um valor econômico para o mesmo, embora o seu descarte final, na condição de inservível, economicamente falando, não tenha o condão de alterar o status tributário da operação, por ser essa, em qualquer circunstância, uma industrialização.

Para reforçar ainda mais o entendimento de que deverá ser aplicado o subitem 14.05 e não o subitem 7.09, estando, portanto, diante de uma “industrialização”, sujeita ao ICMS e não de um “serviço”, sujeito ao ISS, passamos a descrever o que segue, sem não antes transcrever o item 72 da lista de serviços, aprovada pela Lei Complementar 56/87, o qual foi sucedido pelo subitem 14.05, da LC 116/03, em vigor a partir de janeiro/04:

Item 72 – Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres de objetos não destinados à industrialização ou comercialização. (grifo e negrito nossos)

Veja que o legislador, para não deixar qualquer dúvida a respeito, achou por bem frisar no final do item que o ISS somente deveria incidir naqueles casos em que o produto resultante do serviço não se destinasse à industrialização ou comercialização do encomendante, situação em que incidiria o ICMS.

Essa preocupação deixou de existir quando da edição da LC 116/03, mais precisamente no subitem 14.05, por motivos que serão esposados a seguir, senão veja-se:

“Item 14 – Serviços relativos a bem de terceiros”.

“subitem 14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, pastificação e congêneres, de objetos quaisquer”.

Apesar de suprimida do texto do subitem 14.05 a expressão “de objetos não destinados à industrialização ou comercialização”, veja que ela é, de fato, desnecessária no momento que, dentro de uma lógica razoável, não faz qualquer sentido gravar entre uma etapa e outra de um processo industrial, sujeito à incidência de impostos não cumulativos, no caso o ICMS e o IPI, a incidência de um imposto cumulativo, no caso o ISS, que, nessas condições, se transformará em um custo real para o industrial, e, em consequência, para o seu cliente.

Por todo o exposto, deve-se entender que as operações praticadas pela Autuada e contempladas no contrato firmado entre essa e a contratante, no caso a ACESITA, se sujeitam, de fato, à incidência do ICMS, com respaldo do subitem 14.05, e não ao ISS, previsto no subitem 7.09. No caso em tela, a ACESITA incrementará o seu processo produtivo com os produtos originários das operações realizadas pela Autuada.

Quanto à cobrança da MI, a sua capitulação correta é o art. 55, II, “a”, e não 55, II, ambos da Lei 6.763/75, uma vez que na ótica na Autuada as suas operações se sujeitam à incidência do ISS e não do ICMS, razão pela qual somos levados ao entendimento de que todo o trabalho fiscal teve origem na documentação legal e regular da mesma, sendo cabível, portanto, a redução dessa multa de 40% para 20%.

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento.

**Conselheiro: Wagner Dias Rabelo**

---

Acórdão: 17.809/07/2<sup>a</sup>

(Publicado no “MG” de 22/12/2007)

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO. TRÂNSITO POR OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. A imputação fiscal de utilização indevida do instituto do diferimento no RICMS/02 vez que a mercadoria transitou pelo território de São Paulo. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei nº 6.763/75 canceladas**



**com fundamento no artigo 112, inciso II do CTN, uma vez que restaram dúvidas sobre o fato. Infração não caracterizada. Lançamento improcedente. Decisão por voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

O presente trabalho fiscal versa sobre a constatação de trânsito de 500 sacas de café beneficiado, acobertado pelas notas fiscais 2934 e 2935 de fls. 06 e 08, emitidas pela empresa Autuada em Manhuaçu (MG) no dia 19/05/07, com destino ao município de Albertina (MG), sendo que o trajeto da mercadoria inclui a passagem pelo Estado de São Paulo (SP).

Assim, a fiscalização entendeu como descaracterizado o diferimento do imposto, conforme prevê a legislação tributária vigente.

Exigências de ICMS e MR.

Inconformada, a empresa Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 12, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 26/28.

**DECISÃO**

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito fiscal de encerramento do diferimento, uma vez constatado o transporte de mercadoria com trânsito por outra unidade da Federação.

Os argumentos da Impugnante são no sentido de dizer que não ocorreu o trânsito pelo Estado de São Paulo (SP), juntando declaração do motorista de que efetivamente, não teria transitado por aquele Estado

Aduz que não existem carimbos da fiscalização de São Paulo no corpo das notas fiscais, fato que leva a crer que não teria transitado o veículo por aquele Estado.

Apresenta declaração da empresa destinatária das mercadorias com a finalidade de comprovar o descarregamento no depósito da mesma em Albertina (MG), pedindo, ao final, pela procedência de sua peça de defesa.

A fiscalização, por sua vez, entende como caracterizada a infração à legislação tributária, não aceita os argumentos da Impugnante, cita a legislação regente e pede pela manutenção integral do feito fiscal.

De uma análise do conteúdo dos autos, *data vênia*, percebe-se que, não obstante o esforço da fiscalização para manter o presente trabalho fiscal, certo é que os argumentos apresentados na defesa são bastante razoáveis, senão vejamos.

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, a fiscalização entendeu que o veículo transportador da mercadoria (café beneficiado) teria adentrado ao Estado de São Paulo (SP), antes de chegar ao estabelecimento destinatário das mercadorias.

Em razão disso, descaracterizou o benefício do diferimento do imposto, cobrando o ICMS e a Multa de Revalidação correspondente.

Ora, não existem nos autos provas robustas de que o veículo transportador teria transitado por outro Estado da Federação. O que se percebe, é que o veículo poderia ter chegado próximo da fronteira com o Estado de São Paulo (SP), objetivando uma via de acesso de melhor qualidade. No entanto, da mesma forma que a fiscalização entendeu pela ocorrência de trânsito por outra unidade da Federação, poderia o veículo ter retornado ao destino final das mercadorias, sem que adentrasse naquele Estado.

Para corroborar tal entendimento, a declaração do motorista transportador de fls. 21, em princípio, é merecedora de fé. Em momento algum a fiscalização refutou o seu conteúdo, limitando-se a dizer que *a declaração do motorista (fls. 21) não condiz com a verdade*.

Em meio a uma discussão entre Fisco e Contribuinte, sobre a ocorrência ou não de trânsito por outra unidade da Federação, percebe-se, na pior das hipóteses, uma dúvida sobre o que realmente teria ocorrido, fato que leva à aplicação do disposto no art. 112, II, do CTN, *in verbis*:

*Art. 112, do CTN-*

*A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I-.....*

*II- à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.*

Nesse sentido pode-se citar a decisão consubstanciada no Acórdão 107-06560, 1ª CCMF, 7ª C. DOU 21/06/02, *in verbis*:

Nas presunções simples é necessário que o Fisco esgote o campo probatório. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112, do CTN.

Como se vê, em meio à fragilidade das provas trazidas pela fiscalização e considerando ainda que a declaração do motorista do veículo transportador sequer foi refutada, diga-se de passagem, incabíveis na espécie as exigências elencadas na peça inicial, devendo ser as mesmas canceladas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento, com fundamento no art. 112, II do CTN. Vencidos os Conselheiros Edvaldo Ferreira (Revisor) e Mauro Heleno Galvão que o julgavam procedente, nos termos da manifestação fiscal de fls. 27/28. Conforme art. 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no § 5º, art. 137 do mesmo diploma legal. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros retro mencionados, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida.

**Relator: Luiz Fernando Castro Trópia**

---

**Acórdão: 17.877/06/1<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 17/11/2006)**

---

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – SUBPRODUTO.** Imputação fiscal de utilização indevida do diferimento previsto no item 42 do Anexo II do RICMS/96 e RICMS/02, nas operações de venda de subprodutos de chapa de aço, sob o argumento de que a mercadoria não se enquadra nas definições contidas no art. 231 do Anexo IX do RICMS/96 e no art. 219 do Anexo IX do RICMS/02. Entretanto, restou demonstrado nos autos que o produto resultante do processo industrial da Autuada é considerado sucata, sendo sua comercialização amparada pelo diferimento do ICMS, justificando, assim, o cancelamento das exigências.

**BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO – NOTA FISCAL COM VALOR E QUANTIDADE INFERIOR AO REAL.** Imputação fiscal de emissão de notas fiscais consignando valores e quantidades inferiores aos das operações realizadas, apuradas através de planilhas elaboradas pelo Fisco em confronto com as notas fiscais emitidas pela adquirente da mercadoria e lançamentos no livro Razão analítico. Exigência de ICMS, MR e MI capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6763/75. Infração não caracterizada tendo em vista o Regime Especial concedido à destinatária da mercadoria.

**Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS no exercício de 1999, em virtude da constatação da prática das seguintes irregularidades:

- 1) promover a saída de subprodutos de chapas de aço sem destaque do imposto nas notas fiscais, ao abrigo indevido do diferimento do ICMS;
- 2) consignar em nota fiscal importância diversa do efetivo valor da operação e quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) e Multa Isolada de 40% (quarenta por cento) capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 77 a 89, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 131 a 167.

A Auditoria Fiscal defere o requerimento de prova pericial (fls. 171 a 172) formulado pela Impugnante à fl. 88.

O Fisco apresenta os quesitos de fl. 181 dos autos.

Uma vez designado pelo Delegado Fiscal da DF/BH-4, o perito responsável elabora o Laudo Pericial de fls. 184 a 191.

Por sua vez o Assistente Técnico indicado pela Autuada apresenta o Parecer de fls. 203 a 214.

Por fim, o Fisco também se manifesta às fls. 234/284 a respeito da perícia levada a efeito.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 286 a 310, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 26/09/06, presidida pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista formulado pela Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 04/10/06.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: o Conselheiro Roberto Nogueira Lima (Relator), Antônio César Ribeiro (Revisor) e Juliana Diniz Quirino pela improcedência do lançamento. Pela Impugnante, sustenta oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha.

---

### **DECISÃO**

Exige-se no presente lançamento, ICMS, MR (50%) e Multa Isolada de 40%, capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, em decorrência de recolhimento a menor do imposto, segundo o Fisco, por ter a Autuada promovido a saída de subprodutos de chapas de aço sem destaque do imposto nas notas fiscais, ao abrigo indevido do diferimento do ICMS, bem como por ter a empresa consignado em nota fiscal importância diversa do efetivo valor da operação e quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída.

A primeira acusação encontra-se apurada em planilha contendo a relação de notas fiscais emitidas e respectivos valores, ao argumento de utilização indevida do instituto do diferimento.

Para a segunda acusação, o Fisco utiliza-se dos valores lançados pela Autuada nos livros contábeis (Razão), bem como das notas fiscais de entrada de mercadorias, emitidas pelo adquirente dos produtos, confrontados com as notas fiscais de saída de sucatas.

De início, a defesa rechaça a validade do lançamento, por ver caracterizada a decadência, haja vista que o crédito tributário fora regularmente notificado ao sujeito passivo em 29.12.04, compreendendo os fatos geradores ocorridos no período de 01.01.1999 a 31.12.1999.

A pretensão da Impugnante encontra-se alicerçada no § 4º, do art. 150 do CTN. Para o Fisco, no entanto, por se tratar de lançamento de ofício, a regra aplicável é a do art. 173, I, do citado Diploma Legal.

A lide versando sobre decadência se arrasta por décadas e, com certeza, outras virão até a pacificação da matéria.

Neste Órgão Julgador administrativo, no entanto, o assunto encontra-se pacificado, por força de reiteradas decisões unânimes, no sentido de se aplicar o disposto no art. 173, I, do CTN, na esteira de diversas decisões do STJ.

Neste sentido, o prazo inicial para contagem iniciou-se em 01.01.2000, findando-se em 31.12.2004. Considerando a regular intimação do AI em 29.12.2004, não se configurou a decadência, o que legitima, quanto a esse aspecto, o lançamento fiscal.

Quanto ao mérito propriamente dito, a acusação fiscal está centrada na descaracterização da denominação dos produtos comercializados pela Impugnante, ao entendimento de que não se trata de sucata, mas sim de subprodutos do processo produtivo.

Ao contrário, a Autuada reafirma a hipótese de que as saídas compreendem sucatas da produção e que as notas fiscais emitidas no período, com quantidade e valor inferiores ao produto ocorreu com abrigo em Regime Especial concedido a adquirente Belgo Mineira.

Com efeito, se se entender que os produtos mencionados nos documentos não podem ser admitidos como sucata, a razão está com o Fisco e, neste caso, as questões postas que envolvam o Regime Especial concedido à “Belgo Mineira” não merecem qualquer apreciação.

O Fisco, em estudo criteriosamente elaborado, de forma profunda e buscando carrear aos autos elementos que pudessem oferecer condições aos julgadores administrativos de bem decidir, conceitua, à luz dos ensinamentos contábeis, subproduto, resíduo e sucata.

Segundo a ótica fiscal, o termo sucata admitiria apenas a comercialização de produtos velhos e desgastados pelo tempo. Segundo o Lançador, os produtos objeto da presente

discussão, ao contrário, são subprodutos, eis que são novos, resultam do processo industrial da Autuada, são comercializados rotineiramente e alcançam preço destacado no mercado.

Ainda, segundo o Fisco, os produtos mencionados recebem tratamento específico na linha de produção, consubstanciado no recolhimento por correia transportadora e encaminhamento para área marginal, quando então são prensados, adquirindo o formato em que saem do estabelecimento.

O Perito designado chegou a igual conclusão, o mesmo acontecendo com a Auditoria Fiscal em seu parecer.

Para deslinde da questão, dois pontos devem receber tratamento imediato: preço e habitualidade do negócio. Com certeza, ambos os conceitos não são apropriados para descaracterizar a condição de sucata de um produto. O primeiro reflete a qualidade da sucata, pois é evidente que uma sucata considerada nobre deve alcançar preço infinitamente maior que aquela obtida nos fundos de quintais.

Neste caso, se alguma discrepância houver quanto ao real valor do produto, cabem duas iniciativas: a primeira, verificar o valor real da operação, cotejando lançamentos fiscais e preço corrente de mercado. Se da análise resultar comprovação de que o valor adotado na comercialização pode ser maior que o praticado, ou mesmo menor que o efetivamente negociado, cabem as apurações e sanções previstas no ordenamento tributário.

Além do mais, os preços apresentam diferenças de acordo com o arranjo e o desenvolvimento de cada mercado local, e, por ser a sucata um produto de mercado *spot*, rege-se pelas forças regionais de oferta e demanda, dependente, ainda, de aspectos especiais como logística de transporte e concentração de empresas demandantes e ofertantes.

Por outro lado, a habitualidade é uma característica do negócio produtivo, pois a escala industrial é que ensejará maior ou menor produção de sucata ou como quer o Fisco, de subprodutos.

Afastados, portanto, os dois critérios mencionados pelo Fisco, resta atentar para a correta classificação dos produtos.

Para tanto, em primeira mão, deve-se esclarecer que em termos de ICMS, sucata, apara, resíduo e fragmento recebem o mesmo tratamento tributário, ou seja, diferimento nas operações internas, obedecidas as regras postas na legislação.

Desta forma, torna-se irrelevante individualizar tais conceitos, uma vez que o tratamento tributário é unificado. Assim, a tensão se limita a duas vertentes: são subprodutos, ou podem ser sucata, apara, resíduo ou fragmento.

Insta observar que a conceituação posta no art. 231 do Anexo IX, RICMS é exemplificativa, não significando de modo algum que, em relação aos produtos ferrosos, apenas o ferro velho pode ser considerado sucata.

Assim, outra assertiva lançada pelo Fisco, de que os produtos são novos, não alcança lograr êxito, não havendo impedimento de se comercializar sucata nova. Repita-se, mais uma vez que, nestes casos, temos a chamada sucata nobre, com preços diferenciados e mercado certo.

No presente caso, as sobras do processo industrial são consideradas, para o ICMS, como perdas, hipótese inclusive que dispensa o estorno de crédito pelas entradas de matéria-prima.

Verdade seja dita, existem discussões envolvendo a perda excessiva de matéria-prima, mas que neste caso não se configura como objeto da exação fiscal.

Outro ponto lançado pelo Fisco destaca a atuação de linha marginal no tratamento dos chamados subprodutos ou sucata. Ora, o que faz a Autuada é recolher as sobras mediante utilização de correia transportadora, encaminhando-as para prensa, de forma a facilitar o transporte.

Essa etapa, se considerada outro processo industrial, com certeza retira do mercado a maior parte das sucatas, pois o *modus operandi* de todos os estabelecimentos que comercializam sucatas é o mesmo, ou seja, a produção de fardos, como logística de estoque e transporte. Com certeza assim procedem os comerciantes de papelão, ferro velho, garrafas “pet”, dentre vários outros produtos.

Do ponto de vista técnico, é possível afirmar que a sucata é comercializada nas suas diversas formas de beneficiamento, variando de acordo com a sua densidade e pureza e pode-se classificar, segundo sua origem, sob os seguintes tipos:

- Geração Interna (Home scrap) – é o aço sucateado na própria usina, que normalmente é direcionado para o forno;
- Geração Industrial (Prompt scrap) – é a sucata originária das montadoras e demais indústrias transformadoras de produtos siderúrgicos. Trata-se de uma sucata de alta qualidade pela composição química conhecida e pela baixa quantidade de contaminantes;
- De Obsolescência (Obsolete scrap) – trata-se de bens de consumo de aço já obsoletos pelo uso, tal como automóveis, eletrodomésticos, silos e tanques de estocagem;
- Bens de capital sucateados (Capital scrap) – obtida com a demolição de unidades industriais e/ou obsolescência de máquinas e equipamentos.

Estamos tratando, *in casu*, da sucata de geração industrial, matéria-prima importante para a indústria do aço e de fundição, pelos seguintes fatores:

- \* quantidade – atualmente seu volume supera o montante de 90 Mt/a;
- \* qualidade – baixa concentração de contaminantes e composição química conhecida e uniforme;
- \* previsibilidade – coleta contínua e diretamente ligada à evolução da própria produção siderúrgica.

Tais fatores, no entanto (quantidade, qualidade, previsibilidade e preço), não limitam o campo de produção de sucata, ou melhor, não tornam a sucata subproduto.

Por sua vez, o Fisco define subproduto “como o artefato produzido ou derivado de um mais importante, em valor econômico, para a empresa. Ou seja, em decorrência da industrialização de um produto principal ou de maior relevância e objeto fim da empresa, pode resultar um ou mais subprodutos”.

Sustenta, ainda, o Fisco, que subproduto “é o artigo secundário obtido paralelamente ou após a fabricação do produto principal” e que “resulta da transformação do material direto que sobra do processo de fabricação do produto principal”.

Com razão o Fisco ao afirmar que o subproduto é um “artefato” ou “artigo” secundário obtido no processo de produção, com valor econômico menor que o *mix* principal da empresa. Contra tal posicionamento não há objeção.

Como artefato, pode-se denominar um objeto, um mecanismo construído com um fim determinado ou um artigo manufaturado. Este, o artigo, se define como sendo mercadoria, objeto de comércio.

Eis aqui exatamente a diferença entre subproduto e sucata. Pelos conceitos mencionados, o subproduto é um bem resultante do processo, porém com utilidade própria, na forma em que se encontra, ainda que possa ser utilizado em novo processo industrial. Ou melhor, deve ter emprego em seu formato original, disponibilizado no mercado tal como resultou do processo industrial.

Como exemplo, os subprodutos sangue, colágeno, couro, barrigada, cascos e chifres, resultantes do abate de bovinos.

Ou ainda, o agregado siderúrgico, conhecido como escória bitolada de aciaria, quando destinados à construção de estradas, pistas de aeroportos, estacionamento ou recuperação de vias, cuja função é a de substituir a pedra britada, bem quando utilizado para correção de solos.

Os objetos em análise neste PTA não se prestam para o comércio, não encontram mercado nem procura, na forma em que resultam do processo, assim entendido a colocação da mercadoria para o público consumidor em geral. A única aplicação imediata é a utilização em fornos siderúrgicos, para transformação em novo produto acabado.

Os mencionados itens podem até ser adquiridos como sucata, para sofrer novos recortes que viabilizem o aproveitamento de partes ínfimas das chapas. No caso em análise, tal possibilidade não se mostra presente, uma vez que em razão das deformações nas chapas, produzidas pelas prensas, a sucata adquire formas diversas que impossibilitam o reaproveitamento direto como matéria prima, em decorrência dos inúmeros cortes e recortes das peças. Até mesmo a tal arruela não pode ser levada ao mercado como tal, pois somente se tornará efetivamente arruela se atender aos padrões da ABNT.

Assim, considera-se como sucata, resultante do processo industrial da Autuada, os produtos mencionados nos documentos fiscais, legitimando a comercialização amparada pelo diferimento do ICMS;

A segunda irregularidade apontada pelo Fisco decorre de consignação em notas fiscais de importância diversa do efetivo valor da operação e quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída.

O Fisco elabora planilhas contendo as notas fiscais emitidas pela Impugnante no período, confrontando-as com as notas fiscais emitidas pela adquirente da mercadoria, a Belgo Mineira, exigindo, em relação à diferença apurada, o ICMS e MR e multa isolada capitulada no art. 55, VII, da Lei nº 6763/75, com a redação vigente à época dos fatos geradores.

Pelas planilhas verifica-se que a Autuada emitiu as notas fiscais consignando como quantidade de sucata “uma tonelada” e como valor unitário o preço equivalente desta tonelada.

A defesa reconhece os apontamentos do Fisco e informa que emitiu os documentos desta forma em face do Regime Especial concedido à adquirente, que permitia tal procedimento, recebeu as notas fiscais de entrada emitidas pela adquirente e contabilizou tais valores como receita não operacional.

O Fisco rejeita a aplicabilidade do Regime Especial - RE, a uma, por não ser o produto sucata e, a duas, por não enxergar que o RE possa convalidar operações de terceiros, entendendo que os efeitos do mesmo se restringem às operações da Belgo Mineira.

A primeira linha de raciocínio foi combatida na fase anterior deste *decisum*, estando confirmada a condição de sucata para a mercadoria negociada.

Necessário, portanto, discutir os efeitos do RE em relação às operações noticiadas pela Impugnante.

Com efeito, o raciocínio do Fisco, *data vênia*, não se mostra de acordo com o alcance de alguns dos regimes especiais concedidos pela Administração Fazendária. Logo de pronto é possível identificar dois tipos deles: aqueles referentes às escriturações de livros e documentos ou de procedimentos internos, e este autorizado para a Belgo Mineira.

O primeiro deles, de fato, produz efeitos exclusivos para o requerente. Quanto ao segundo não se pode afirmar o mesmo. Na hipótese dos autos, certamente que os efeitos do RE, muito embora concedido a um contribuinte, atinge diretamente outros envolvidos, quando comercializando com o portador do RE.

Exemplo típico é o de RE que autoriza o requerente a “desvestir-se” de substituído e ombrear a condição de substituto tributário. Neste caso, o RE concedido ao estabelecimento “A”, sediado em Minas Gerais, a bem da verdade autoriza, sem que tenham solicitado, os contribuintes “B”, “C”, “D”, “E”, a emitir documento fiscal destinando mercadorias ao “A” sem a retenção do ICMS/ST, até mesmo quando estabelecidos em outras unidades da Federação.

Na situação ora em exame fora autorizado à adquirente das mercadorias que recebesse sucata em seu estabelecimento sem o controle efetivo de peso e valor, com o procedimento de acerto sendo a ela transferido. Assim, por via reflexa, foi autorizado aos fornecedores de sucata que não se preocupassem com a aferição precisa de peso e valoração das mercadorias. Se assim não fosse, não haveria razão para a concessão do RE, nem tampouco qualquer aplicabilidade do instrumento de exceção.

Com tal autorização, com certeza, a adquirente repassou a informação à sua fornecedora, que não mais se preocupou com as demais regras que regulamentam as remessas sem peso certo.

Bem verdade que a autuada exagerou, e muito, ao inserir apenas uma unidade, quando poderia indicar preço e quantidade mais próximos possível da mercadoria encaminhada.

Diante do RE, a Belgo Mineira recebeu a mercadoria, adotou os procedimentos mencionados no instrumento celebrado com a SEF e encaminhou as notas fiscais de entrada de mercadorias, regularizando sua situação fiscal e possibilitando a regularização pela Autuada, que não o fez, é evidente.

Uma vez contabilizados tais documentos, restou demonstrado que o imposto devido fora regularmente pago, por ocasião das saídas dos produtos industrializados pela adquirente, ou dispensado o recolhimento em apartado, quando autorizado o lançamento de tal valor como crédito do imposto em conta gráfica.

Desta forma, ainda que se pudesse configurar o encerramento do diferimento, em face da ausência das notas fiscais complementares, que deveriam ter sido emitidas pela Impugnante,

resta comprovado o recolhimento do imposto pela destinatária, não sendo possível a exigência em duplicidade.

Não custa, também, salientar que, ao que tudo indica, o RE concedeu à empresa bem mais do que fora requerido, uma vez que, s.m.j., o pedido inicial buscava apenas regularizar a situação fiscal das mercadorias entregues na unidade Belo Horizonte, acobertadas por documento fiscal indicando destinatário sediado em Juiz de Fora.

Por fim, cabe analisar a penalidade por descumprimento de obrigação acessória capitulada no art. 55, VII, da Lei nº 6763/75, vigente à época dos fatos geradores. O mencionado dispositivo prescrevia:

*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 a VI - .....*

*VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"*

Admitindo-se que os efeitos do RE, no presente caso, validam o procedimento da Autuada, ainda assim a empresa tem o dever de cumprir as demais obrigações contidas na legislação tributária. Desta forma, ao receber as notas fiscais de entrada de mercadoria emitidas pela adquirente, caberia a emissão de notas fiscais complementares, por força do disposto no art. 14, do Anexo V, do RICMS/96, a saber:

*Art. 14 - A nota fiscal será também emitida nas hipóteses abaixo e nos demais casos em que houver lançamento do imposto, e para os quais não esteja prevista a emissão de outro documento fiscal:*

*I e II - .....*

*III - na regularização, em virtude de diferença de quantidade ou de preço da mercadoria, quando a mesma for efetuada no período de apuração do imposto em que tenha sido emitido o documento fiscal original, observado o disposto no § 3º;*

A afirmação é positiva, ou seja, a empresa não emitiu as notas complementares, o que, em tese, legitimaria a exigência do Fisco.

Ocorre, no entanto, que o tipo penal tributário contido no dispositivo contempla a consignação em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída, matéria essa diferente de não emitir documentos fiscais complementares, em relação às saídas recebidas pelo RE ora retratado.

Além do mais, esta questão não foi sequer aventada pelo Fisco, haja vista que a sua pretensão sempre foi a de desconsiderar a condição de sucata do produto enviado e, via de consequência, não admitir a discussão inerente ao RE, que se refere às aquisições de sucata.

Desta forma, não se configura o ilícito contido no dispositivo, não obstante a existência de erro fiscal, por descumprimento da regra contida no inciso III, do art. 14 acima transcrito.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 26/09/06, nos termos da Portaria 04/2001, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencida a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio que o julgava procedente.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

#### **Voto proferido pela Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Inicialmente insta destacar que, os excelentes fundamentos contidos nas "Manifestações do Fisco" (133/167 e 239/284) integram o presente voto.

No entanto, em relação à segunda irregularidade apontada no Auto de Infração serão enfatizados alguns aspectos relevantes para demonstrar a legitimidade das exigências fiscais também no tocante a esta infração.

#### Segunda Irregularidade

Constatou o Fisco, mediante cotejo das Notas Fiscais listadas no Quadro III (fls. 60/71) com os dados constantes do Livro Razão da Autuada e, ainda Notas Fiscais de Entrada emitidas pela Belgo Mineira Participação Indústria e Comércio S.A. (I.E. n.º 186.932759-0182), que a Autuada consignou em citados documentos valores inferiores ao efetivamente recebidos e quantidades de mercadorias também inferiores àquelas saídas.

O Quadro I (fls. 13/37) aponta detalhadamente as diferenças encontradas que são objeto de exigências de ICMS, MR e MI, capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75, *in verbis*:

“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:

(...)

VII – *por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída – 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;” (gn)*

**(Efeitos de 01/01/1976 a 31/10/2003 – Redação original)**

Relativamente a esta irregularidade pondera a Impugnante que seu procedimento encontrava-se respaldado no Regime Especial concedido à Belgo Mineira Participação Indústria e Comércio S.A. (adquirente das mercadorias autuadas), o qual tratava da “**autorização de procedimentos a serem adotados nas aquisições de sucata de metálicos**”.

Importante verificar os procedimentos autorizados à Belgo Mineira Participação Ind. e Com. Ltda. (I.E. n.º 367.932759-0016) pela SEF/MG naqueles autos (PTA n.º 16.000005957-87), no tocante à operações de aquisições de **sucata metálicas**.

Disponha a Seção I do Capítulo Único daquele PTA (fls. 116 e 117 do PTA ora em exame):

**“DA AUTORIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS A SEREM ADOTADOS NAS AQUISIÇÕES DE SUCATA DE METÁLICOS**

*Art. 1º - Para efeito deste Regime Especial, fica o Contribuinte acima identificado, nas aquisições de **sucata de metálicos** que promover, autorizado a adotar os procedimentos descritos nos artigos seguintes.*

*Art. 2º - Quando a nota fiscal do fornecedor da **sucata** consignar como local de entrega o endereço do estabelecimento da Beneficiária, esta, ao receber a mercadoria, emitirá nota fiscal, modelo 1-A, série 3, da qual constará o peso real do produto, conforme pesagem no momento do recebimento.*

*Parágrafo único – A nota fiscal de que trata este artigo será escriturada no Livro Registro de Entradas, com apropriação do crédito do ICMS, se existente.*

*Art. 3º - O estabelecimento filial da **Belgo Mineira Participação Indústria e Comércio Ltda.**, localizado à Av. Afonso Vaz de Melo, n.º 550, Bairro do Barreiro, em Belo Horizonte-MG, cadastrado no C.G.C sob o n.º 00.664902/0002-03 e com Inscrição Estadual n.º 062.932759-0170, quando receber **sucata de metálicos**, adquirida originalmente pela Beneficiária, constando na nota fiscal do fornecedor como local de entrega o seu endereço:*

*I – promoverá a pesagem do produto recebido;*

*II – remeterá para a Matriz (Beneficiária) a nota fiscal do fornecedor, acompanhada de documento informando o peso real da mercadoria.*

*Art. 4º - A Beneficiária, com base na nota fiscal do fornecedor e na informação sobre o peso da mercadoria enviada pela Filial, de acordo com o artigo anterior, emitirá:*



*I – nota fiscal, modelo 1-A, série 3, para regularizar a entrada do produto, consignando no campo “informações adicionais” do documento tratar-se de mercadoria entregue na Filial do Barreiro, em Belo Horizonte;*

*II – nota fiscal, modelo 1-A, série 4, destinada ao contribuinte de Belo Horizonte, para fins de regularização do estoque de mercadorias naquela Filial.*

**Parágrafo único** – *A nota fiscal, emitida conforme o inciso I deste artigo, será escriturada no Livro Registro de Entradas da Beneficiária, com apropriação do crédito do ICMS, se existente.*

*Art. 5º - As transferências de **sucata de metálicos**, realizadas entre a Filial do Barreiro, em Belo Horizonte, e a Beneficiária, serão acobertadas por nota fiscal, modelo 1-A, série 1, observando-se, para fins de determinação dos valores das operações, as disposições contidas no art. 44 do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n.º 38.104/96.”*

Ora, os procedimentos constantes dos 05 (cinco) artigos acima reproduzidos alcançam tão somente a “Beneficiária” do regime e o estabelecimento filial da mesma (I. E. n.º 062.932759-0170), localizado em Belo Horizonte. Alerta-se não há qualquer autorização de procedimentos estendida a terceiros.

Vale acrescentar que, não obstante as autorizações de procedimentos concedidas pela SEF/MG tenham extrapolado aquelas solicitadas pela Belgo Mineira Participação Ind. e Com. Ltda. – BMP (I. E. n.º 367.932759-0016), como é o caso do **acerto de peso da sucata adquirida**, percebe-se que referida concessão **não ratificou a emissão irregular de documentos fiscais pela ora Autuada**, pelo fato de que este Contribuinte não é beneficiário do Regime Especial em análise. Aliás, sequer se vislumbra que houve menção naqueles autos acerca de procedimentos adotados pelos fornecedores da “BMP”.

Outrossim, nas notas fiscais objeto desta irregularidade são consignados pesos e “**valores inferiores aos efetivamente praticados**”. No Regime Especial em apreço não existe autorização para acerto do “**preço**” das mercadorias adquiridas. Frisa-se, ainda, o fato de que os preços unitários adotados pela remetente e destinatária das mercadorias não coincidem, em algumas operações, a exemplo das seguintes Notas Fiscais, relacionadas no Quadro I, fls. 14: **NF n.º 001.754** emitida pela **Autuada** (tonelada R\$ 85,00) e **NF de Entrada n.º 065.018** emitida pela **BMP** (tonelada R\$ 79,00).

Assim, mesmo que se absurdamente se considerasse acertado o peso mencionado nas NFs autuadas, permaneceria ainda a infração, haja vista que restaria ainda o acerto de preço, sequer ventilado nas autorizações constante do Regime Especial.

Não é por demais repetir que, o Regime Especial autorizou tão somente o acerto de peso das mercadorias entradas nos estabelecimentos matriz e filial da BMP (localizados em Juiz de Fora e Belo Horizonte) e a emissão de Notas Fiscais de séries distintas nas operações relacionadas nos artigos 1º a 5º já transcritos, promovidas pelos mesmos, nada mais.

Alerta-se que esta conclusão advém da determinação contida no § 2º do art. 28 da CLTA/MG (Dec. 23.780/84), vigente à época, *in verbis*:

*“Art. 28 – O pedido de regime especial será feito mediante petição, em 2(duas) vias, e conterà obrigatoriamente:*

*(...)*

*§ 2º - No pedido de regime especial pretendido para mais de um estabelecimento, observada a competência estabelecida no artigo anterior, **serão identificados os estabelecimentos para os quais se pretende adotar os mesmos procedimentos.**” (gn)*

Conclui-se, pois, que não houve dispensa do cumprimento por parte da Autuada das disposições contidas no art. 14, inciso III, do Anexo V do RICMS/96, *in verbis*:

*“Art. 14 – A nota fiscal será **também emitida nas hipóteses abaixo** e nos demais casos em que houver lançamento do imposto, e para os quais não esteja prevista a emissão de outro documento fiscal:*

*(...)*

*II – na regularização, em virtude de diferença de quantidade ou de preço da mercadoria, quando a mesma for efetuada no período de apuração do imposto em que tenha sido emitido o documento fiscal original, observado o disposto no § 3º;” (gn)*

Vale acrescentar que, as notas fiscais relacionadas a esta irregularidade acobertavam apenas parte das mercadorias efetivamente vendidas. Desta forma, em relação à parcela desacobertada de documento fiscal, não há se falar diferimento do imposto, em virtude das disposições contidas no art. 12, inciso II, Parte Geral do RICMS/96 (vigente à época).

Legítimas, portanto, as exigências fiscais concernentes a esta infração.

Diante disso, julgo procedente o Lançamento.

**Conselheira: Aparecida Gontijo Sampaio**

## **7 - EXPORTAÇÃO DESCARACTERIZAÇÃO**

---

**Acórdão: 3.190/06/CE**

**(Publicado no “MG” de 26/10/2006)**

---

**EMENTA**

**EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO. Imputação fiscal de falta de destaque do ICMS em nota fiscal que acompanhava mercadoria destinada a entreposto aduaneiro com fim específico de exportação. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei 6763/75. Indevidas as exigências haja vista a não incidência do imposto nos termos do artigo 7º da mesma lei. Infração não caracterizada. Recurso de Ofício não provido. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de destaque do ICMS na Nota Fiscal nº 08341, uma vez que a Fiscalização considerou que a operação estava em desacordo com o disposto no Capítulo XXVI do Anexo IX do RICMS/02, pois o destinatário da mercadoria seria contribuinte localizado em outra unidade da Federação, incidindo portanto, o imposto.

Exigência de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.011/06/ 2.ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento.

---

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 129, § 2º da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

O presente lançamento tributário foi efetuado pelos fiscais do Posto Fiscal Antônio Reimão de Mello que relataram que a ora Impugnante realizou o transporte de mercadorias constantes da Nota Fiscal n.º 08341 em desacordo com o disposto no RICMS/02, por ter sido o citado documento emitido tendo como natureza da operação fim específico de exportação e o Fisco acreditar se tratar de operação interestadual.

Lavrou-se o Auto de Infração para exigir ICMS, Multa de Revalidação e a Multa Isolada, capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

Assim tem-se que a Fiscalização descaracterizou a operação de remessa de mercadorias com a finalidade de exportação para operação de transporte interestadual de mercadorias, considerando-a, assim, passível de incidência do ICMS e, então, autuaram a ora Impugnante.

Importante salientar que constam do presente Processo, juntamente ao Auto de Infração o demonstrativo do crédito tributário, o relatório fiscal e a clara descrição das infrações imputadas à Impugnante, bem como as respectivas penalidades aplicadas, discriminadas pelos dispositivos legais nos quais encontram-se capituladas.

Na realidade, o Fisco considerou a operação praticada pela Impugnante como sendo mera operação de transporte interestadual de mercadorias, quando nos documentos fiscais constava a remessa da mercadoria para o exterior.

Entende-se que a fiscalização pode apontar infrações em determinadas operações praticadas pelos contribuintes, nos estritos termos da legislação tributária, precipuamente do Código Tributário Nacional. Não foi, no entanto, o que ocorreu nos presentes autos.

A operação realizada pela Impugnante, tratava-se de operação de transporte de mercadorias destinadas a Mauá Jurong S/A, recinto alfandegário amparado pelo regime especial de entreposto aduaneiro, para que fossem posteriormente exportadas.

Cumprе ressaltar que a conceituação de entreposto aduaneiro na legislação federal e os seus reflexos na tributação de seus beneficiários, está determinada pelo artigo 10, § 1º do Decreto-Lei n.º 1.455/76, bem como no artigo 4º, inciso I, e no artigo 20, ambos da Instrução Normativa SRF n.º 241/02, todos eles já transcritos nos presentes autos.

Da análise de tais dispositivos, verifica-se que o entreposto aduaneiro é um regime que confere o direito a determinada pessoa jurídica (beneficiário) de depositar suas mercadorias, que serão posteriormente exportadas, em estabelecimento denominado local alfandegário, com suspensão dos impostos incidentes.

Consta do presente Processo Tributário Administrativo cópia do Ato Declaratório Executivo n.º 56, de 08 de março de 2005 (fl. 68), por meio do qual o órgão próprio concedeu regime especial de entreposto aduaneiro a Mauá Jurong S/A, destinatária das mercadorias elencadas na Nota Fiscal n.º 008341, objeto da autuação.

Tal Ato Declaratório Executivo credencia a citada empresa a operar o regime especial de entreposto aduaneiro para armazenar mercadorias na exportação.

Diante disto, é inegável que, amparada pela legislação federal, a Impugnante realizava, por meio de empresa de transporte, a remessa das mercadorias descritas na Nota Fiscal objeto da autuação para entreposto aduaneiro.

Não é dado à Fiscalização supor que tal exportação não ocorreria, pois não há nos autos qualquer prova ou mínimo indício desde fato.

Os "Pedidos de Fornecimento" existentes nos autos discriminam que os fornecimentos à Mauá Jurong são caracterizados como exportação, nos termos da Lei Complementar n.º 87/96.

Junte-se a este fato as claras disposições da Lei de regência do ICMS em Minas Gerais n.º 6.763/75, que estabelece:

## **"CAPÍTULO II**

### **Da Não-Incidência**

*Art. 7º - O imposto não incide sobre:*

.....  
*II - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre prestação de serviço para o exterior, observado o disposto no § 2º deste artigo;*

.....  
*Efeitos de 07/08/2003 a 29/12/2005 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, ambos da Lei 14.699/2003:*

*"§ 1º - A não-incidência de que trata o inciso II, observado o que dispuser o regulamento, aplica-se também à operação que destine mercadoria diretamente a depósito em entreposto aduaneiro ou a depósito em armazém alfandegado, com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive trading company."*

*Efeitos de 13/03/89 a 29/12/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei n.º 9.758, de 10/02/89 - MG de 11:*

*"§ 2º - Na hipótese do inciso II, torna-se exigível o imposto devido pela saída de mercadoria quando não se efetivar a exportação, ocorrer sua perda ou reintrodução no mercado interno, ressalvada, na última situação,*

*a hipótese de retorno ao estabelecimento em razão do desfazimento do negócio."*

Verifica-se portanto, que tais normas apontam causas pelas quais a operação de remessa de mercadorias para fins de exportação poderá ser descaracterizada, fazendo-se incidente o ICMS, mas, nos presentes autos, nenhuma destas causas se evidenciou. E não poderia ser diferente uma vez que a autuação ocorreu no trânsito da mercadoria.

Importante ressaltar que, na manifestação fiscal, outros argumentos foram trazidos à colação. Entretanto, argumentos novos que alteram a motivação do lançamento, não podem ser levantados após a lavratura do Auto de Infração. Portanto, os mesmos deixam de ser apreciados individualmente, mas registre-se que os mesmos também não são suficientes para sustentação do trabalho fiscal.

Também não se entende que tenha sido descumprido o artigo 16, incisos VI e IX da Lei n.º 6.763/75, pois a Nota Fiscal emitida pela Impugnante, está em consonância com a operação por ela praticada relativa à remessa de mercadorias para depósito em entreposto aduaneiro, com a finalidade de exportação.

Destaque-se ainda o entendimento de que, ainda que não configurada a emissão correta da Nota Fiscal n.º 008341, não seria possível manter-se a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se ilegítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, à unanimidade, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Gustavo Luiz de Matos Xavier e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, Fausto Edimundo Fernandes Pereira e Windson Luiz da Silva.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 18.296/07/1<sup>a</sup> (Publicado no "MG" de 14/07/2007)**

---

**EMENTA**

**EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - BLOCOS DE GRANITO. Constatado saída de mercadoria (blocos de granito) para formação de lote em armazém alfandegado situado em outro Estado, com finalidade específica de exportação, ao abrigo da não-incidência do ICMS, em desacordo com as normas estabelecidas na legislação em vigor, pois a remessa da mercadoria não foi em nome do remetente, não ensejando, portanto, o direito ao benefício da não- incidência. Infração caracterizada nos termos dos artigos 243-A e 253-B, inciso I, alíneas "a", "b" e "c.4", do Anexo IX, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, ambos da Lei 6763/75. Exclusão da multa isolada por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada promoveu a saída de mercadoria (blocos de granito), destinada a empresa localizada em outro Estado, acobertada pela Nota Fiscal nº 002626, com datas de emissão e saída em 16/09/06, sem destaque do ICMS devido na operação, face à utilização indevida da não-incidência do imposto. Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do artigo 56 e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, ambos da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 14 a 24, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 40 a 45.

---

**DECISÃO**

A Autuada inicia a sua impugnação sustentando que a fiscalização teria apresentado uma interpretação equivocada da combinação do art. 243-A, com o § 2º do art. 5º, na caracterização de que a formação de lote de mercadoria para exportação teria que ser feita em nome do próprio remetente. Observa que a Nota Fiscal nº 2625 foi corretamente escriturada no CFOP 5501 –

Venda para Exportação, faturada contra a empresa Global Granite Ltda., fazendo constar o carimbo de que se tratava de “Operação com fins de exportação” – “Mercadoria retirada em nosso pátio, seguindo por conta e risco do comprador”.

Acredita, ainda, que a fiscalização, igualmente, teria ignorado o fato de que a Nota Fiscal nº 2626 – “Remessa para depósito fechado” – CFOP 6905, informava como destinatário Hiper Export Terminais Retroportuários Ltda., observação essa que consta corretamente no campo de informações complementares. Enfatiza que a interpretação dada pelo Fisco ao art. 243-A é equivocada, no momento que restringe a fruição da não-incidência do imposto à formação do lote de mercadoria em nome do remetente, sem observar que o referido dispositivo, ao mencionar o advérbio “também”, exprime a intenção do legislador em estender o mesmo benefício à operação de exportação quando a formação do lote de mercadoria no depósito alfandegado houver que ser feita em nome do próprio remetente, também, e não de forma excludente.

Finalizando, diz que tanto é verdade que a formação do lote teria que ser feita em nome da Comercial Exportadora, que a regra da não-incidência estaria efetivada, por conta e risco dessa, no momento em que o Memorando Exportação, nº 000157, de 24/11/06, fl. 25 dos autos, foi encaminhado dentro do prazo legal da exportação.

O Fisco, por sua vez, inicia a sua manifestação fiscal dissertando sobre as operações de exportação quando realizadas de forma “direta”, ao abrigo dos CFOPs “7101 e 7102”, e “indireta”, nos termos dos arts 243 a 253, Parte I do Anexo IX, do RICMS/02, ao abrigo dos CFOPs “5501”, “5502”, “6501” e “6502”.

Tem-se que, em ambas as situações, o legislador teve a preocupação de estender o instituto da não-incidência do imposto para as mercadorias remetidas para a formação de lotes, em Armazém Alfandegado, Entreposto Aduaneiro ou REDEX, dentro da regra estabelecida nos arts. 242-C, inciso I e 243-A, incisos I e II, ambos do Anexo IX do RICMS/02, conforme a seguir:

**“Art. 242-C - A não-incidência prevista no inciso III do art. 5º deste Regulamento aplica-se também quando a operação exigir:**

I - a formação de lote em armazém alfandegado, em entreposto aduaneiro ou em REDEX, em nome do próprio exportador, ainda que, nesses locais, ocorra a mistura de mercadoria para atender à necessidade do cliente;

**Art. 243-A - A não-incidência prevista no inciso I do § 1º do art. 5º deste Regulamento aplica-se, também, quando a operação exigir:**

I - a formação de lote em armazém alfandegado, em entreposto aduaneiro ou em REDEX, em nome do estabelecimento remetente da mercadoria;

II - a permanência de mercadoria em terminal rodoviário, até a complementação da carga, na hipótese de mudança de modalidade de transporte”.

Depreende-se, facilmente, do texto do art. 243-A, que a expressão “TAMBÉM” tem como único objetivo incluir a “formação de lote de mercadorias para exportação” na regra de não-incidência do imposto, do inciso I, parágrafo 1º, do art. 5º do RICMS/02, observando, que foi destacado por separação por vírgula, a necessidade de que a formação do lote da mercadoria se fizesse em nome do remetente.

Já no tocante ao art. 242-C, do referido Anexo, esse determina que o lote de mercadorias para exportação, nas ditas “Exportações Diretas”, seja feito em nome do “próprio exportador”.

Observa-se, ainda, que não foram sequer preenchidos pela Autuada os requisitos legais para a caracterização da formação de lote de mercadoria para exportação, disciplinados no art. 253-B, do Anexo IX, do RICMS/02, ficando evidenciado que a Nota Fiscal nº 002626, que acompanhava o trânsito das mercadorias, não correspondia à real operação.

**“Art. 253-B - Na remessa de mercadoria com o fim específico de exportação, quando a operação exigir a formação de lote em recinto alfandegado ou em REDEX, será observado o seguinte:**

I - o remetente emitirá nota fiscal a cada remessa, em nome próprio, para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando, além dos requisitos exigidos neste Regulamento:

a) no campo “Natureza da Operação”: “Operação com o fim específico de exportação - remessa para formação de lote”;

b) no campo “CFOP”: o código 5.504, 5.505, 6.504 ou 6.505, conforme o caso, observado o disposto na Parte 2 do Anexo V;

c) – no Campo Informações Complementares:

(...)

c.4 – A informação de que a mercadoria está sendo destinada à formação de lote para exportação”.

Não bastassem os argumentos até então apresentados, a Autuada não trouxe aos autos, na forma exigida pelo art. 9º, II, do Anexo VIII, do RICMS/02, elementos que comprovassem a exportação das referidas mercadorias, discriminados a seguir, se limitando a anexar uma simples cópia autenticada de um “Memorando Exportação”.

“Art. 9º -

(...)

II - na remessa com o fim específico de exportação, por operação:

a) (...)

b) cópia do Memorando-Exportação, acompanhada da via destinada ao fisco da nota fiscal emitida pelo exportador ou sua cópia;

c) cópia da Declaração de Exportação (DE) averbada;

d) Comprovante de Exportação (CE);

e) conhecimento de transporte (BL/WB/CTRC-Internacional);

f) (...)

g) Registro de Exportação (RE) com as respectivas telas do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) de “Consulta de RE Específico”.

Quanto à Multa Isolada capitulada no art. 55, VII, da Lei 6.763/74, essa deve ser excluída do crédito tributário por ser inaplicável à espécie.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei 6763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Relator: Wagner Dias Rabelo**

---

**Acórdão: 18.374/07/1<sup>a</sup>**

**(Publicado no “MG” de 01/09/2007)**

**EMENTA**

**EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO – MINÉRIO DE FERRO BENEFICIADO.** Descaracterização da não-incidência do ICMS em operação de remessa de minério de ferro beneficiado em transferência de um para outro estabelecimento da Autuada, com o fim específico de exportação, face à não comprovação de que a mercadoria transferida foi efetivamente exportada no mesmo estado em que saiu do território mineiro. Infração caracterizada nos termos do artigo 5º, inciso III, §§ 1º e 2º da Parte Geral dos RICMS/96. Exigências de ICMS, multa de revalidação e redução do saldo credor. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir os efeitos do cancelamento do AI 01.000148681-97, bem como as exigências de multa de revalidação e juros de mora.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA E BENS DO ATIVO FIXO UTILIZADOS EM ÁREA ALHEIA À ATIVIDADE PRINCIPAL DO ESTABELECIMENTO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes de aquisições de energia elétrica e de bens do ativo fixo utilizados no mineroduto, área apartada da atividade principal do estabelecimento. Procedimento fiscal respaldado nos artigos 66, inciso II, subalínea “a.2”, §4º “1.2” e 70, inciso XIII, da Parte Geral do RICMS/96. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75 e redução do saldo credor. Acolhimento parcial das razões da Impugnante

**para conceder-lhe os créditos relativos ao consumo de energia elétrica nas bombas do mineroduto.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, via verificação fiscal analítica, das operações de transferência de minério de ferro beneficiado do estabelecimento da Autuada, situado em Minas Gerais, para estabelecimento industrial e filial situado no Estado do Espírito Santo, para nova industrialização e posterior exportação, sem levar a débito o ICMS devido pela operação, bem como sobre aproveitamento indevido de crédito de energia elétrica e bens do ativo fixo utilizados em área alheia à atividade principal do estabelecimento, no período de 01/01/2000 a 31/12/2000. Exige-se ICMS e multa de revalidação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 50 a 64 e documentos de fls. 65 a 374.

O Fisco, após análise da Impugnação apresentada, promove reformulação do crédito tributário (fls. 375 a 391). Intimada a ter vistas dos autos, a Impugnante se manifesta à fl. 395.

O Fisco se manifesta às fls. 396 a 422, pedindo a improcedência da Impugnação, mantendo-se o lançamento conforme reformulação de fls. 375 a 391.

Indeferido o requerimento de prova pericial (fl. 425) o mesmo não foi agravado.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 427 a 429, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação feita às fls. 375 a 391.

---

#### **DECISÃO**

##### **DA PRELIMINAR**

Entende a Impugnante que, no caso em questão, a fiscalização não especificou a correta capitulação da suposta infração, comprometendo o trabalho fiscal que não pode prosperar, diante do nítido cerceamento do direito de defesa que lhe foi imputado.

Ocorre, entretanto, que o Auto de Infração contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza da infração e a pessoa do infrator.

Além do mais, a citação dos dispositivos infringidos e cominativos da penalidade está correta, sendo que todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento, previstos no artigo 142 do CTN e nos artigos 57 e 58 da CLTA/MG, foram observados, não tendo procedência a arguição de nulidade dos mesmos.

É bem verdade que o relatório do Auto de Infração não apontou de forma absolutamente clara o motivo que levou o Fisco a exigir o imposto nas operações. Ocorre, no entanto, que a defesa, ao analisar a acusação fiscal, confrontando-a com as infringências anotadas no AI, bem como o "Relatório Fiscal" e os quadros demonstrativos do crédito tributário, pôde efetivamente defender-se das imputações do Fisco, de modo a discutir todo o processo produtivo da empresa, agregando laudos periciais utilizados em outras autuações, bem como expondo de maneira ímpar as suas repulsas em relação ao lançamento.

Por outro lado, após as intervenções do Fisco, após a peça de defesa, a Autuada teve conhecimento explícito do que era acusada, tendo, em decorrência de alteração do crédito tributário e de pedido de juntada de documentos, novos prazos para manifestações, sempre comparecendo aos autos.

Deste modo, não caracterizou o cerceamento ao direito de defesa, não havendo razão para decretação da nulidade do Auto de Infração.

##### **DO MÉRITO**

###### **Da decadência**

Pleiteia a defesa que seja aplicado o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, para ver consagrada a tese de ocorrência de decadência ao direito de lançar do Fisco.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele 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, inexistindo lançamento, ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do art. 173 do CTN.

Depreende-se que a regra do citado art. 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento.

Assim, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º, do art. 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2000 somente expirou em 31/12/2005, conforme o inciso I, do art. 173 do CTN, 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 de dezembro de 2005.

Em decisão recente, de 15/03/2007, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais confirmou tal posição, sob relatoria da Desembargadora Maria Elza, conforme acórdão publicado em 30/03/2007, inerente ao processo 1.0024.05.692077-0/001(1).

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I, do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio 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 conseguinte, 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.*

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 estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.”*

#### **Da duplicidade da exação**

Outra discussão preambular levantada pela Impugnante diz respeito a uma possível exigência em duplicidade, uma vez que no Auto de Infração nº 01.000148681-97 já estavam contempladas iguais exigências fiscais.

Sem razão a defesa. Conforme bem explicou o Fisco em Manifestação Fiscal, a impressão tida pela Impugnante decorre dos efeitos da recomposição da contra-gráfica da Autuada.

Com efeito, o demonstrativo do crédito tributário do PTA 01.000148681-97 indica saldos devedores relativos aos exercícios de 1999 e 2002.



Tal fato decorre, no entanto, dos saldos credores existentes na escrita fiscal da empresa, uma vez que os valores apurados pelo Fisco dizem respeito aos fatos geradores ocorridos no período de 01.01.99 a 31.12.1999.

Entretanto, os valores levados a débito da conta não foram suficientes para extirpar os saldos credores, apenas reduzindo-os, fazendo com que os saldos devedores viessem a surgir em períodos subsequentes ao ano de 1999.

No presente lançamento a mesma situação volta a acontecer. Os fatos geradores são aqueles realizados no período de 01.01.2000 a 31.12.2000, conforme planilha de fls. 13. Do mesmo modo, em face dos valores consideráveis de saldos credores mantidos pela Autuada, o resultado (saldo devedor) somente ocorreu nos exercícios seguintes, de 2002 a 2004.

Desta forma, a apuração do fato gerador resultou em exigências de ICMS/MR, bem como a redução do credor em determinados períodos no exercício de 2000.

Com certeza, não existe exigência em duplicidade.

Item 1 – da descaracterização da exportação

Em resumo, conforme descrito no relatório do Auto de Infração à fl. 3 e alínea “g” das fls. 375 a 377, a ação fiscal descaracterizou as operações de exportação da Samarco Mineração S/A constantes das notas fiscais relacionadas no campo “NOTA” à fl. 13 e autuadas às fls. 34 a 48, que acobertaram as remessas de minério de ferro beneficiado da Samarco/MG para a Samarco/ES, no exercício de 2000, além de estornar créditos referentes ao mineroduto.

A descaracterização da exportação reside em dois fundamentos básicos:

- 1) remessa de mercadoria com fins específicos de exportação, porém destinada a processo industrial por estabelecimento da Autuada situado em outra unidade da Federação;
- 2) porque a Samarco/MG não detém quaisquer documentos comprobatórios da exportação dos produtos constantes das notas fiscais autuadas, não existindo, portanto, quaisquer registros nos órgãos federais reguladores das exportações ou tão pouco memorandos de exportação que vinculem saídas de mercadorias para o exterior à Samarco/MG, ora autuada.

Sustenta o Fisco, ainda, que tanto a legislação federal como a estadual não consideram exportações as operações promovidas pela Samarco/MG, de saída de matéria-prima (“pellet feed”), em forma de “polpa de minério” ou “concentrado”, destinada ao seu estabelecimento no Estado do Espírito Santo (Samarco/ES), uma vez que o “pellet feed” constitui-se no componente principal de outro produto, as “pelotas”, que são exportadas diretamente pela Samarco/ES, pelo estabelecimento de pelotização situado em Ponta de Ubú/ES.

Quanto ao primeiro fundamento, os dispositivos legais do RICMS/96, abaixo transcritos, vigentes à época das operações, regulamentando a Lei Estadual 6763/75 em seu inciso II e §§ 1º e 3º do art. 7º, assim prescreviam:

*“Art. 5º - O imposto não incide sobre:*

*(...)*

*III - a operação, a partir de 16 de setembro de 1996, que destine ao exterior mercadoria, inclusive produtos primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre prestação de serviços para o exterior;*

*(...)*

*§ 1º - A não-incidência de que trata o inciso III alcança:*

*1) a operação que destine mercadoria com o fim específico de exportação para o exterior, observado o disposto nos artigos 259 a 270 do Anexo IX, a:*

*1.1) outro estabelecimento da empresa remetente;*

*1.2) empresa comercial exportadora, inclusive “trading company”;*

*1.3) armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro;*

*(...)*

*§ 2º - O disposto no item 1 do parágrafo anterior somente se aplica à operação de remessa da própria mercadoria a ser exportada posteriormente, no mesmo estado em que se encontre, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento.*

(...)"

Enquadrando as operações tidas como exportação pela Samarco/MG aos dispositivos legais supracitados logo se conclui que as saídas do "pellet feed" destinadas ao estabelecimento da Samarco/ES não poderiam ser consideradas exportação direta, uma vez que a Samarco/MG não realizara exportação do seu único produto final ("pellet feed"), ficando tal operação por conta do estabelecimento sediado no Espírito Santo.

Resta então observar se se trata de exportação indireta sob a regra de remessa com o fim específico de exportação de que tratavam os arts. 259 a 270 do Anexo IX do RICMS/96, vigentes no exercício objeto da presente ação fiscal.

A exportação indireta, em resumo, seria aquela onde a Samarco/MG destinaria a mercadoria, para exportação dessa mesma mercadoria, a outro estabelecimento, observando o disposto nos arts. 259 a 270 do Anexo IX do RICMS/96.

Ocorre, no entanto, que a Samarco/MG promove operações com "pellet feed", não ao mercado externo, mas sim a outro estabelecimento no Estado do Espírito Santo (Samarco/ES), local onde é exercida a atividade de pelletização, com posterior exportação do produto obtido, agora e com toda a documentação em nome da Samarco/ES.

A Impugnante reputa não válido o dispositivo regulamentar mineiro que presta interpretação restritiva à não-incidência nas operações de exportação indireta, entendendo-o contrário aos disposto em normas superiores (CF/88 e LC 87/96).

Para enfrentar tal posição basta esta Casa se reportar ao disposto no artigo 88 da CLTA/MG, que veda a negativa de aplicação de legislação tributária consubstanciada em atos normativos do Poder Executivo.

Para o caso presente, entretanto, desnecessária a solução anterior. É que a aplicação da restrição contida no § 2º, transcrito em linhas anteriores, admite análise crítica, de modo a apreciar a efetividade do significado da operação praticada pelo remetente.

Ora, se a remessa for para industrialização, evidentemente que não se trata de remessa com fins específicos de exportação, mas sim de transferência de mercadoria para industrialização, e depois, posterior exportação do produto resultante do processo industrial.

Muito embora a Impugnante não reconheça a preparação de pelotas como processo industrial, outra coisa não é, com fulcro no Laudo Pericial juntado aos autos pela defesa, produzido por ocasião de lançamentos versando sobre a remessa de produtos semi-elaborados.

Pelo que consta no mencionado laudo, elaborado pela ENGENAP ENGENHARIA, por determinação judicial, na formação da pelota verde/crua, são adicionados como aglomerantes os seguintes produtos: cal calcítica; cal dolomítica; bentonita; calcário dolomítico e calcário calcítico.

Utiliza-se, ainda, o carvão antracítico no processo produtivo.

As pelotas são classificadas como RD- pelotas para redução direta e AF – pelotas para alto forno, ambas com composição química própria, conforme descrito às fls. 22 do laudo pericial, sendo que cada tipo de pelota tem utilização diferente nos processos produtivos seguintes (nos destinatários adquirentes).

Continuando, o Laudo Pericial informa que após a obtenção das pelotas cruas, estas passam pelo forno, "incorporando à sua composição química as novas espécies que constituem os aditivos".

Destaca ainda o bem elaborado Laudo, que o "forno utilizado pela Samarco é o maior forno de pelletização do mundo, sendo tipo grelha móvel, possuindo 257 carros conectados formando uma corrente sem fim, com 4,0 metros de largura e 176 metros de comprimento".

Após a transformação das pelotas verdes em pelotas secas, pelo processo de queima, que se inicia com 500° C, até atingir 1.350° C, tem -se um novo produto onde "as alterações cristalinas sofridas pelas pelotas ocorrem primeiramente pelo rearranjo das moléculas e posteriormente pelo surgimento de ligações químicas entre os elementos e compostos dos materiais presentes, resultando, conseqüentemente, em uma nova estrutura molecular e cristalina".

Por fim, após a produção dos dois tipos de pelotas, extrai-se, ainda, um subproduto denominado "pellet screening", considerado rejeito industrial, com frações abaixo de 6,3 mm (fls. 266).

Desta forma, resta demonstrado, de forma inequívoca, a realização de processo industrial no estabelecimento de Ponta de Ubú, sendo certa a acusação de que a operação verdadeira é a transferência de mercadoria para industrialização.

Resta claro, então, que o “pellet feed” produzido pela Samarco/MG é transformado pela Samarco/ES, sendo mercadorias com apresentações físicas diferentes: enquanto o “pellet feed” assemelha-se a uma areia fina, o “pellet” é uma esfera aglomerada e rígida com aproximadamente 15 mm de diâmetro, inclusive possuindo NCM ou NBM/SH diferenciadas.

Portanto, afastada a hipótese de exportação direta promovida pelo próprio remetente, as operações desse remetente, não enquadradas no § 2º do art. 5º do RICMS/96 (remessa com o fim específico de exportação), seriam consideradas normais, ou seja, estariam submetidas aos dispositivos ordinários do RICMS/96, que não aqueles específicos da exportação.

Por isso mesmo o segundo apontamento do Fisco, de completa ausência de documentos fiscais relativos à exportação, junto ao estabelecimento mineiro, uma vez que toda a mercadoria produzida (pelotização) pelo estabelecimento capixaba foi por ele diretamente exportada.

Ao admitir, apenas por argumentação, a possibilidade de se caracterizar as operações como remessas interestaduais, a defesa destacou dois outros aspectos que, ao seu entendimento, ainda assim não levaria o feito fiscal adiante.

O primeiro deles refere-se à Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, que nega incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Neste caso, embora se possa reconhecer que a Fazenda Pública não vem obtendo sucesso com suas argumentações, ainda que após a vigência da Lei Complementar 87/96, que trata da incidência do tributo nas transferências de modo expresso, não cabe a apreciação da defesa por força na norma insculpida no art. 88 da CLTA/MG.

Noutra linha, destaca a defesa que em tempos outros, a empresa realizava a mesma operação objeto do lançamento em debate, denominando-a de transferência interestadual, e teve contra si lançamentos fiscais, já quitados em decorrência de transação entre Autuada e Fazenda Pública, ao entendimento de se tratar de exportação de produtos semi-elaborados, no caso o minério de ferro.

Pleiteia, assim, a aplicação do disposto no art. 146 do CTN, que veda a alteração de critério jurídico, exceto para períodos posteriores à mudança de interpretação.

O mencionado art. 146 assim expressa, in verbis:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

A interpretação do dispositivo em questão não tem sido fácil, quer pela doutrina ou pela jurisprudência, sendo certo que a Administração Fiscal não pode adotar procedimentos interpretativos diversos para um mesmo fato.

Comentando sobre o tema, o Mestre Paulo Barros de Carvalho (1993, p. 278-279), dá conta de que a alteração do critério jurídico não pode ocorrer em relação ao mesmo período já lançado pelo Fisco, mas somente para os períodos subseqüentes. Exemplificando, destaca o renomado autor:

*“Nem sempre é fácil distinguir o erro de fato do erro de direito, entrepondo-se uma região nebulosa, uma área cinzenta, que a dogmática ainda não conseguiu suplantar. Isso não nos impede de aplicar a discriminação nos pontos que enxergamos nítidos. Figuremos um exemplo de erro de fato. O agente público, ao verificar o valor da operação, base de cálculo do imposto, toma-o a menor, promovendo a determinação da dívida em quantia inferior à que efetivamente é. Tempos depois, antes, naturalmente, que flua o prazo decadencial, procede a expediente de ofício, comunicando ao sujeito passivo a alteração havida no lançamento originário. Houve erro de fato e, portanto, é regular a iniciativa modificadora da Fazenda Pública.”*

*“Noutro quadro, o funcionário competente promove o cálculo do tributo devido, mediante aplicação de alíquota certa, digamos 17%, em virtude da classificação que entende correta, para certo produto industrializado, na tabela do IPI. Posteriormente, sem apontar qualquer aspecto material novo do bem que analisara, muda de opinião, passando a classificá-lo numa posição mais gravosa da tabela, onde a alíquota é de 23%, alegando que esse é o percentual juridicamente mais adequado àquele produto industrializado. A alteração não pode prevalecer, fundada que está em mudança de critério jurídico. O agente não poderia, segundo o direito, desconhecer a diretriz jurídica apropriada à escolha da alíquota. Houve erro de direito e o citado art. 146 só permite aplicar o novel critério para fatos jurídicos tributários subseqüentes àquele que ensejou a interpretação.”*

Nesta linha de raciocínio, não pode mudar o critério para modificar o lançamento anterior, mas pode fazê-lo em relação aos fatos geradores ocorridos após o último período do lançamento findo.

No caso em análise, com a mesma interpretação, admiti-se tratamento novo após 01.11.1996, uma vez que o Fisco somente manifestou-se em relação ao período anterior.

Por outro lado, ainda que tal corrente não seja a de maior aceitação, existindo aquela que não admite nenhuma exigência fiscal, outros doutrinadores, buscando sustentação no art. 100 do próprio CTN, entendem possível a exigência do tributo, sem os acréscimos legais, sendo esta a que melhor se afeiçoa à indisponibilidade do crédito tributário.

Dúvidas não existem de que, até a vigência da LC 87/96, a Autuada remetia o minério de ferro no mesmo estado do remetido nas operações objeto da presente discussão, intitulado de remessa interestadual.

O Fisco naquela ocasião, desconsiderou a pelotização realizada no estabelecimento de Ponta de Ubú e exigiu o imposto devido a título de exportação de produto semi-elaborado, no caso o minério de ferro.

Em sua Manifestação Fiscal nestes autos, salienta o autor que a acusação fiscal anterior se deu em razão de deficiência de redação do ordenamento mineiro, que acabou por tratar exportação e remessa interestadual num mesmo dispositivo.

Destaca, também, o Fisco, que a Autuada não sofreu nenhum prejuízo, uma vez que naquela ocasião, por determinação regulamentar específica, a carga tributária incidente na exportação direta e na remessa interestadual era a mesma, equivalente a 6% (seis por cento).

Sem razão o Fisco, uma vez que, não obstante os valores, a efetiva acusação anterior era de remessa para exportação sem recolhimento do imposto.

A ora Impugnante, diante das acusações postas pelo Fisco, buscou corrigir seu procedimento, passando a lançar nos documentos fiscais a remessa com fins específicos de exportação.

Ao longo dos exercícios de 1996 a 2004, a Autuada praticou regularmente suas operações, tal qual descrito nos documentos, mencionando remessa com fins específicos de exportação, mas encaminhando o minério para a unidade de pelotização.

Por diversas vezes esteve o Fisco de posse da documentação da Autuada, analisando seus créditos, que em decorrência da remessa amparada pela não-incidência, acumularam-se ao longo dos anos, sendo objeto de diversas transferências nos termos da legislação específica para os estabelecimentos exportadores.

Os documentos presentes nos autos demonstram que o Fisco, no período mencionado, sempre admitiu a condição de empresa exportadora, autorizando as transferências dos créditos.

Como o próprio autor do trabalho fiscal reconhece, somente em 2005 a Unidade Fazendária decidiu por uma visita ao estabelecimento de pelotização, quando então constatou a existência do processo industrial, que retira a possibilidade de realização de remessas com fins específicos de exportação.

O Código Tributário Nacional, com status de lei complementar, em seu art. 100 prescreve:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Consubstanciada, portanto, a prática reiterada do Fisco em admitir as operações praticadas pela Autuada ao longo desses anos como de remessa com fins específicos de exportação.

Neste caso, o disposto no parágrafo único acima transcrito determina a exclusão da responsabilidade da Autuada sobre os valores de multas, juros e atualização monetária, uma vez que o Fisco se mostrou conivente com a irregularidade praticada.

Excluem-se, desta forma, as exigências de multa de revalidação e juros de mora, em relação às transferências interestaduais de mercadorias para o estado do Espírito Santo, devendo-se levar em consideração, ainda, os efeitos do cancelamento do PTA 01.000148681-97, partindo a nova recomposição da conta gráfica do saldo credor existente em dezembro de 1999.

#### **Item 2 - Do Crédito Estornado**

Observando as atividades da autuada, descritas no item “1” da manifestação fiscal ou às fls. 260 a 267, descritas pelo próprio sujeito passivo, observa-se que existe uma fase do processo que se resume apenas em transporte do minério de ferro (“pellet feed” em forma de “polpa de minério”) através de tubulação metálica (mineroduto) com extensão de 396 km entre o estabelecimento da Samarco, em Mariana/MG, e o estabelecimento do mesmo titular, em Anchieta/ES.

Ainda, entre os estabelecimentos do remetente e destinatário existe outro estabelecimento, no município de Matipó/MG, conhecido como “estação de bombas de Matipó” (CNPJ 16.628.281/0010-52) ou EB2 (estação de bombas 2), sendo que no final do processo industrial no estabelecimento da Samarco/MG (CNPJ 16.628.281/0003-23), em Mariana/MG, ora autuada, encontra-se a EB1 (estação de bombas 1).

A EB1, a EB2 e o mineroduto (tubulação metálica com 396 km), considerados em conjunto, formam e prestam-se apenas ao sistema de transporte do minério de ferro da Samarco/MG para a Samarco/ES, que, por sua vez, está desvinculado – o sistema de transporte - do processo produtivo industrial da Samarco/MG, pois o mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada.

Quanto aos créditos relacionados ao mineroduto (EB1, EB2 e Tubulação metálica) seriam, basicamente, energia elétrica utilizada para acionamento das bombas pneumáticas (dotadas de êmbolo) para “empurrarem” a polpa de minério no interior da tubulação metálica e produtos destinados ao ativo aplicados na EB1, EB2 como na tubulação metálica, existindo ainda, partes e peças, lubrificantes etc., com diminuta expressividade no montante dos créditos.

Ressalte-se, ainda, que os créditos lançados nos livros fiscais da EB2 são apropriados nos livros da Autuada com base na “apuração centralizada do imposto”.

Destaca o Fisco que a base de cálculo para apuração do imposto, no presente lançamento, levou em consideração apenas o custo de produção até a obtenção do produto acabado (“pellet feed”), sem considerar, todavia, quaisquer custos relacionados ao mineroduto (EB1, EB2 e tubulação metálica), significando dizer que os custos relacionados ao mineroduto não foram oferecidos à tributação no presente lançamento. [vide observação identificada pelo símbolo (\*), à fl.33 e item “1” da fl. 32]

A regra da não-cumulatividade é um mecanismo que impede que haja tributação na operação anterior, já tributada; tudo se passando como se a base de cálculo, em cada operação, fosse apenas o valor agregado àquele de entrada da mercadoria. Este mecanismo consiste em permitir o aproveitamento do imposto pago na etapa imediatamente anterior, considerando o débito da correspondente saída da mercadoria.

Entretanto, em oposição à regra da não-cumulatividade, existem diversos “institutos tributários” que justamente anulam seus efeitos. Isto porque o legislador pretendia dotar a legislação tributária de instrumentos capazes de interferir na economia sob vários aspectos, quais sejam: incentivar setores econômicos, desonerar operações, mercadorias ou classe de contribuintes, postergar lançamento e pagamento do imposto para etapa posterior, aguardar evento futuro para determinar a incidência do imposto, etc..

Assim, considerando que o “diferimento” postergaria o lançamento e pagamento do imposto para etapa posterior e a “suspensão” aguardaria evento futuro para definir a incidência do imposto, s.m.j., *data venia*, tanto o “diferimento” quanto a “suspensão” seriam aqueles mecanismos contrários à regra da não-cumulatividade, sendo que não estariam – “suspensão” e “diferimento”-, como manifesta a Autuada, em serviço da regra da não-cumulatividade.

A consulta interna nº 066/2006, à fl. 391, em resposta a empresa que transporta mercadoria (gás natural), através de gasoduto, analogamente ao transporte da Autuada, entendeu, assim como o Fisco no presente lançamento, mesmo antes da existência da supracitada consulta, que os componentes da tubulação metálica do gasoduto seriam considerados “bens alheios à atividade do estabelecimento”, nos termos da IN DLT/S.R.E. nº 01/98.

Evidentemente, por extensão do entendimento encerrado na consulta, os bens do ativo aplicados na EB1 e EB2, igualmente, seriam alheios à atividade do estabelecimento, sendo, ainda, empregados em atividade não tributada pelo ICMS, qual seja: o transporte do minério de ferro pronto para ser comercializado.

A bem da verdade, não se pode falar que o mineroduto é um bem alheio, pois de fato não o é. Está, isso sim, fora do sistema central de produção, caracterizando-se como linha marginal ao processo produtivo.

Por outro lado, o mineroduto, tal como as linhas férreas e as usinas hidrelétricas, é considerado bem imóvel, conforme reiteradas decisões deste Conselho, legitimando, assim, o estorno de crédito realizado pelo Fisco.

Quanto à energia elétrica, considerando que seria utilizada em atividade não tributada pelo ICMS, além de não se enquadrar na definição de produto intermediário previsto pelas IN SLT 01/1986 e 01/2001, segundo o Fisco, classifica-se como produto destinado ao uso ou consumo do estabelecimento da Autuada.

Neste aspecto, não obstante a previsão de se limitar os créditos de mercadorias consumidas fora do processo produtivo, à época dos fatos geradores, a legislação relativa ao consumo de energia elétrica era mais elástica, sendo que no período de novembro de 1996 a dezembro de 2000, a limitação se restringia aos bens alheios, nos quais não se incluem o mineroduto.

Por conseguinte, no exercício de 2000, ainda que após agosto/00, em face da ADIN impetrada contra a vigência imediata da restrição contida na LC 102/2000, era possível a manutenção do crédito oriundo de energia elétrica consumida pelo estabelecimento, neste caso, alcançando o consumo de energia na EB1 e 2.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 375/390, e ainda: 1) excluir os efeitos do cancelamento do AI 01.000148681-97; 2) excluir as exigências de multa de revalidação e juros de mora, em relação às transferências de mercadorias para o Estado do Espírito Santo; 3) conceder os créditos relativos ao consumo de energia elétrica. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Queiroz Sales e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Leonardo Maurício de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Rosana de Miranda Starling e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

## **8 - ICMS – RECOLHIMENTO A MENOR**

Acórdão: 16.729/06/2<sup>a</sup>

(Publicado no “MG” de 04/05/2007)

### **EMENTA**

**ICMS - RECOLHIMENTO A MENOR - VALOR DECLARADO EM DEMONSTRATIVO. Constatado que o Contribuinte consignou em demonstrativo destinado a informar ao Fisco a apuração do ICMS, referente ao estoque existente em 31/12/03, relativo a peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados, valores divergentes dos constantes no Livro Registro de Inventário respectivo, apuração esta prevista na Resolução 3509/04, resultando em recolhimento a menor de imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso IX, art. 54, Lei 6763/75. Reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco para acolhimento parcial das razões da Impugnante. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso IX, art. 54, Lei 6763/75, frente à constatação de que o Contribuinte consignou em demonstrativo destinado a informar ao Fisco a apuração do ICMS, referente ao estoque existente em 31/12/03, relativo a peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados, valores divergentes dos constantes no Livro Registro de Inventário respectivo, apuração esta prevista na Resolução 3509/04, resultando em recolhimento a menor de imposto.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 61/64, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 130/133, reformulando o crédito tributário às fls. 136.

### **DECISÃO**

Cuida o caso em tela de exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso IX, art. 54, Lei 6763/75, frente à constatação de que o Contribuinte consignou em demonstrativo destinado a informar ao Fisco a apuração do ICMS, referente ao estoque existente em 31/12/03, relativo a peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados, valores divergentes dos constantes no Livro Registro de Inventário respectivo, apuração esta prevista na Resolução 3509/04, resultando em recolhimento a menor de imposto.

Cumpra inicialmente esclarecer que as operações internas com peças, componentes ou acessórios para produtos autopropulsados passaram a ser alcançadas pelo regime de recolhimento do ICMS por substituição tributária, com o acréscimo dos Capítulos L e LI na Parte 1 do Anexo IX do RICMS, com redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 43.708, de 19 de dezembro de 2003.

Nesse sentido, considerando ser inviável ao controle fiscal a manutenção em estoque de mercadorias cujo ICMS tivesse sido retido por substituição tributária com outras de mesma espécie sem a retenção do imposto, foi editada a Resolução nº 3.509/04 que estabeleceu:

**Art. 1º** - *Ficam os estabelecimentos atacadista e varejista, inclusive os estabelecimentos de microempresa ou empresa de pequeno porte, responsáveis pela apuração e recolhimento do ICMS relativo às subseqüentes operações com peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados classificados nas posições 8429, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 8701 a 8706 e 8711 da NBM/SH, e com as mercadorias relacionadas na Parte 4 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, constantes do estoque em 31 de dezembro de 2003.*

**Art. 2º** - *Para os efeitos do caput do art. 12 desta Resolução, o contribuinte deverá:*

**I - inventariar as mercadorias existentes em estoque em 31 de dezembro de 2003;**

**II - avaliar o estoque inventariado na forma do inciso anterior pelo preço de aquisição médio;**

**III - em se tratando de peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados classificados nas posições 8429, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 8701 a 8706 e 8711 da NBM/SH, adicionar ao montante apurado na forma do inciso anterior o produto resultante da aplicação, sobre o referido montante, dos percentuais previstos no art. 405 da Parte 1 do Anexo XX do RICMS;**

(...)

**V - aplicar sobre o montante encontrado na forma dos incisos III ou IV a alíquota vigente em 1º de janeiro de 2004 para as operações internas com as mercadorias;**

**VI - quando se tratar de microempresa ou empresa de pequeno porte, apurar o imposto mediante a aplicação da alíquota interna vigente em 1º de janeiro de 2004 exclusivamente sobre as margens de valor agregado (MVA) apuradas na forma do inciso III ou da alínea "b" do inciso IV, observado o disposto no inciso seguinte;**

(...)

**§ 1º - O contribuinte entregará via transmissão pela internet, até o dia 15 de junho de 2004, demonstrativo contendo as quantidades e os valores apurados na forma deste artigo, conforme programa disponibilizado pela Diretoria de Controle Administrativo Tributário da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais (DICAT/SAIF), no endereço eletrônico da SEF na internet ([www.sef.mg.gov.br](http://www.sef.mg.gov.br)), observado no que couber o disposto no Título V do Anexo V do RICMS.**

O Contribuinte em questão entregou o *Demonstrativo de Mercadorias em Estoque em 31/12/2003* sem a descrição dos produtos constantes em seu inventário e sujeitos à tributação. Resumiu todos os produtos no termo *diversos*. No campo "preço unitário médio", informou o valor de R\$ 1,00 (um real), totalizando a avaliação em R\$ 86.988,00, divergente do saldo constante em seu Livro Registro de Inventário, que constava o valor de R\$ 112.670,52.

Agindo assim, o Contribuinte apurou e recolheu o imposto a menor, incidindo, conseqüentemente, na infração prevista no inciso IX, art. 54, Lei 6763/75.

Em sede de Impugnação, o Contribuinte informou que dentre as mercadorias inventariadas em 31/12/03, existiam algumas que já teriam tido o imposto retido por substituição tributária.

Em revisão do lançamento, o Fisco concordou com a alegação e reformulou o crédito tributário, excluindo das exigências mercadorias como graxa, óleo diesel, óleo lubrificante, dentre outras (fls. 136). Intimada da reformulação, através de seu Procurador, a Autuada não se manifestou.

Por fim, cumpre ressaltar que o Fisco informou, ainda, no relatório do Auto de Infração, sobre utilização de crédito do imposto em desacordo com a legislação, *in casu*, a Resolução 3509/04. Não obstante a veracidade da constatação, neste Auto de Infração não foi exigido qualquer valor referente a tal pleito.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 136. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e José Eymard Costa.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**



## **9 - IMPORTAÇÃO**

Acórdão: 17.824/07/2<sup>a</sup>

(Publicado no “MG” de 12/01/2008)

### **EMENTA**

**IMPORTAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - DRAWBACK ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO.** Descaracterização da isenção do ICMS, em operação de importação de mercadoria do exterior, amparada no regime de *drawback*, uma vez não atendidas as condições estipuladas nos itens 64.1 e 64.2, do Anexo I, do RICMS/02, que condicionam o benefício à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada. Exigência de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a operação de importação de *mercaptobenzotiazol*, em julho de 2007, tendo em vista que a empresa Autuada adquiriu referida mercadoria sob o regime de *drawback*, utilizando-se do benefício da isenção do imposto, sem observar o disposto no art. 64, b.1, do Anexo I, do RICMS/02.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do artigo 56 da Lei 6763/75.

Inconformada, a empresa Autuada apresenta, tempestivamente, por sua procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 22/33, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 61/66.

Em sessão realizada em 14/12/07, presidida pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 19/12/07.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Relator), Edvaldo Ferreira (Revisor) e Mauro Heleno Galvão, todos pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito fiscal da constatação de falta de recolhimento do imposto devido na importação de mercadoria do exterior.

Os argumentos da Impugnante são no sentido de que a mercadoria importada é posteriormente exportada, sob o regime de *drawback*.

Cita a Portaria 14/04 da SECEX, enfatizando o art. 60, VI, bem como o Convênio ICMS 27/90.

Discorre sobre a figura do *drawback*, entende que o seu procedimento se deu na forma da legislação tributária regente, cita o Acórdão 14.329/00/3<sup>a</sup> do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, fala da classificação fiscal do produto e defende o processo produtivo da empresa, que não seria possível sem o produto importado.

Junta Laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas de São Paulo, cita doutrina, tece outras considerações sobre a certeza de seu procedimento e pede pela procedência de sua peça de defesa.

A fiscalização, por sua vez, não aceita os argumentos da Impugnante, relata os fatos que propiciaram a lavratura da peça fiscal, cita a legislação pertinente e pede pela manutenção integral do feito fiscal.

Na verdade, o que se percebe dos autos, efetivamente, é que ocorreu a infração à legislação tributária, tendo em vista que a mercadoria importada - *mercaptobenzotiazol* - não faz parte do processo produtivo da empresa.

Não deve prosperar a alegação da Impugnante de que realiza importação de mercadoria do exterior para ser empregada no seu processo produtivo, com posterior exportação do produto final.

Conforme enfatizado pela manifestação fiscal, para que o ICMS pudesse ser incluído na lista dos produtos abrangidos pela desoneração tributária prevista no art. 151, III, da CF/88, os Estados firmaram o Convênio 27/90, que buscou preservar a autonomia constitucionalmente garantida para cada um dos Estados da Federação no que se refere ao ICMS, de forma que cada um possa ter gerência e controle sobre os produtos importados com o benefício da isenção pelos seus contribuintes.

De se verificar, ainda, que no Comunicado DECEX 21/97 a União deixa aos Estados a definição de como será aplicada à isenção do *drawback*.

Diz o capítulo 1. título 1.1, *in verbis*:

O Regime compreende a suspensão ou isenção do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS este na forma definida pelos Estados e Distrito Federal, inclusive no âmbito do CONFAZ...

A legislação mineira, a seu turno, no que se refere ao ICMS, definiu que ocorrem ao abrigo da isenção as importações amparadas pelo regime especial aduaneiro *drawback modalidade suspensão*, sendo nessa legislação que se baseou a presente autuação, ou seja, na observância das condições para fruição do benefício citado.

O sub item 64.1.b, do Anexo I do RICMS/02 dispõe:

*A isenção somente se aplica:*

*b- se da mercadoria importada resultar, para exportação, produto industrializado ou produto relacionado na Parte 7 deste anexo.*

Como se vê não se trata a questão ora em análise de *drawback*, tendo em vista que o produto importado não faz parte do produto final a ser exportado posteriormente.

Aliás, sobre esse aspecto, o Parecer Técnico do IPT de fls. 34/47, após discorrer tecnicamente sobre tal situação, finaliza da seguinte forma:

Somos do parecer que os Tirantes de Aço (swellex), o Amil Xantato de Potássio, o Mercapto Benzotiazol de Sódio, o Carboxi Metal Celulose e o Metil Isobutil Carbinol utilizados no processo de produção de mate de níquel da Votorantim Metais Níquel, unidade Mineração Serra da Fortaleza assim como o Pentóxido de Vanádio utilizado na planta de produção de ácido sulfúrico da mesma usina são fundamentalmente necessários para o processo produtivo da usina, contudo, não são incorporados aos produtos finais.

Como se denota de todo o processado, trata a espécie dos autos de matéria de direito, já decidida várias vezes no âmbito do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, como é o caso dos Acórdãos 15.684/03/2ª e 17.281/05/3ª.

Na lição do renomado José Eduardo Soares de Melo, em sua obra "ICMS – Teoria e Prática" – 9ª Edição – Dialética, tem-se que:

Drawback consiste em incentivo à exportação que permite eliminar os gravames tributários incidentes na importação de mercadorias, que tenham por objeto a utilização nas operações concernentes à fabricação, beneficiamento, acondicionamento ou complementação de produtos destinados à exportação.

O incentivo colima diminuir o custo de produtos nacionais, para possibilitar que concorram com seus similares estrangeiros.

Trata-se de benefício condicional, uma vez que o importador firma termo de responsabilidade junto à repartição aduaneira no momento da liberação dos bens importados, comprometendo-se – dentro de determinado prazo, a cumprir as obrigações previstas nos atos concessórios governamentais, sob pena de exigência dos tributos ou glosas penais.

Não há como, portanto, acatar os argumentos da Impugnante, uma vez que não ocorreu a incorporação do produto importado ao produto final a ser exportado.

Assim, configurada nos autos a prática de infração à legislação tributária vigente, corretas as exigências pelo que devem ser mantidas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 14/12/07, nos termos da Portaria 04/2001, à

unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Edvaldo Ferreira (Revisor), Mauro Heleno Galvão e Sauro Henrique de Almeida.

**Relator: Luiz Fernando Castro Trópia**

---

**Acórdão: 18.452/07/3ª (Publicado no “MG” de 19/01/2008)**

---

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO.** Uma vez ter sido concedido regime especial à Impugnante que lhe garantia a utilização do instituto do diferimento nas importações da mercadoria objeto da autuação à época da ocorrência do fato gerador, não é possível admitir, à luz dos artigos 100 e 106 do Código Tributário Nacional, que a alteração do referido regime especial possa atingir fatos passados. Exigências fiscais canceladas. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS incidente nas importações efetuadas através das DIs 01/0438468-3 e 01/1142006-1.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 24/32, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- é pessoa jurídica de Direito Privado, tendo, dentre suas atividades, a exploração, mediante concessão da União Federal, de serviços de transporte ferroviário e, nesta qualidade, encontra-se sujeita ao pagamento do ICMS;
- para tanto, adquire de fornecedores estabelecidos no exterior produtos intermediários e mercadorias destinadas ao seu ativo permanente tendo requerido à Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais regime especial para diferir o pagamento de ICMS devido na importação de tais produtos do exterior, dentre as quais se incluem “trilhos de aço carbono”, o que restou autorizado em 01 de julho de 2001;
- em 19 de dezembro de 2006, foi autuada por falta de pagamento de ICMS relativamente aos períodos de apuração de 29 de junho a 23 de novembro de 2001;
- não há hipótese de exigir-se valores a título de ICMS em decorrência das importações de “trilhos de aço carbono”, pois estas foram realizadas em consonância com o Regime Especial outorgado;
- a autuação padece de evidente nulidade, a ensejar o seu cancelamento, pois, ao compor a base de cálculo do ICMS supostamente devido nas importações indicadas Fiscalização agregou indevidamente o valor próprio do ICMS apurado, desconsiderando o artigo 44, inciso I, do RICMS/96;
- ainda preliminarmente, registre-se que a totalidade dos créditos exigidos foi fulminada pela decadência, o que impossibilita a sua exigência, a teor do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, pois foi autuada em 26 de dezembro de 2006;
- foi outorgado pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, em 1º de junho de 2001, regime especial que regula o “diferimento de ICMS em operação de importação de mercadorias” e este, em seu Anexo I, relaciona as mercadorias importadas que estarão sujeitas ao diferimento, dentre elas “trilhos de aço de carbono”, sob classificação tarifária n.º 7302.10.10;
- as operações questionadas foram realizadas nos estritos termos do regime firmado, sem o destaque do ICMS;
- tal benefício encontra-se, ademais, previsto no item 24, do Anexo II, do RICMS/96, plenamente aplicável à espécie;
- não bastasse estar guarnecida pelo Regime Especial já em vigor, foi expedida pela Administração Fazendária competente em relação à Declaração de Importação nº 01/1142006-1 alvo da autuação objurgada, a respectiva “guia para liberação de mercadoria estrangeira sem comprovação do recolhimento do ICMS”, ratificando o enquadramento das operações de importação no regime especial de diferimento do pagamento de ICMS.

Ao final, requer o cancelamento da exigência fiscal.

O Fisco se manifesta às fls. 66/70, contrariamente ao alegado pela defesa aos fundamentos que se seguem, sinteticamente:

- não procede a alegação de nulidade do lançamento, vez que a composição da base de cálculo do crédito tributário encontra-se demonstrada de forma inequívoca através de planilhas de fls. 06 e 08 dos autos, sendo que a obrigatoriedade da incorporação do ICMS à base de cálculo do imposto encontra-se fundamentada pelo § 15, do artigo 13, da Lei n.º 6.763/75;
- deve ser aplicada a regra do artigo 173 do Código Tributário Nacional, não estando decaído o direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário;
- como bem frisou a Autuada em sua peça Impugnatória, em 01 de julho de 2001 a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais outorgou-lhe Regime Especial nº 16.000056281-10, que, dentre outros procedimentos, regulava a utilização do “Diferimento do pagamento do ICMS em operações de importação de mercadorias”;
- o artigo 12 do citado Regime Especial em seu inciso II condiciona o diferimento apenas às mercadorias importadas na qualidade de “ativo permanente e produto intermediário, utilizados diretamente nas atividades industriais da CVRD” e, no presente caso, as mercadorias importadas – trilhos de aço carbono – são empregadas na construção, reforma e manutenção da estrada de ferro, obras de construção civil, considerados alheios às atividades do estabelecimento, nos termos do artigo 1º, inciso III da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98;
- em 07 de julho de 2005 o Regime Especial foi adequado à legislação excluindo-se o item trilho de aço de carbono da lista de mercadorias e, em 26 de julho de 2005, a Autuada foi cientificada dessa adequação, sendo inclusive intimada a recolher ICMS devido por eventuais importações sob o abrigo indevido do diferimento, mas não o fez.

Ao final, requer seja julgado procedente o lançamento.

Com a juntada dos documentos de fls. 71/108 é concedida oportunidade de nova manifestação à Impugnante que retorna aos autos, às fls. 117/122, discordando da posição adotada pelo Fisco de que as mercadorias importadas seriam alheias à sua atividade e reafirmando que, em sua redação original de 07 de julho de 2005, o regime especial lhe concedido incluía os “trilhos de aço carbono” dentre as mercadorias que poderiam ser importadas com diferimento, devendo ser aplicada esta redação que se encontrava em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores, na forma dos artigos 100, 106, 144 e 178 do Código Tributário Nacional.

O Fisco retorna também aos autos, em manifestação de fls. 125/127, ratificando sua manifestação anterior.

A Auditoria Fiscal em parecer conclusivo de fls. 130/136 opina pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara, a análise da autuação consubstanciada no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, em face da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS incidente nas importações efetuadas através das DIs 01/0438468-3 e 01/1142006-1.

Inicialmente, cumpre, destacar que as preliminares levantadas pela Impugnante, quais sejam, quanto a impropriedade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, bem como a decadência do crédito tributário, tratam-se de matérias relativas ao mérito e não serão, portanto, abordadas como prefaciais.

Sendo assim, cabe destacar que a questão relativa à formação da base de cálculo do ICMS nas operações de importação está hoje tratada na legislação estadual, especificamente na Lei nº 6.763/75.

Os demonstrativos de crédito tributário que compõem o Auto de Infração em tela, ao compor a base de cálculo do ICMS exigido pelas importações indicadas nos autos efetivamente agregaram o valor próprio do ICMS apurado à sua base de cálculo.

Assim, realmente, no tocante à Declaração de Importação n.º 01/0438468-3, o valor da mercadoria constante no documento de importação acrescido do Imposto de Importação - II, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, somam R\$ 3.046.574,63, sendo neles agregado o valor do ICMS, levando à

utilização da base de cálculo de R\$ 3.715.334,91, consistente na soma do montante acima com o valor do ICMS devido R\$ 3.046.574,63 e 668.760,28, respectivamente.

A mesma forma de cálculo foi a adotada para apuração da base de cálculo supostamente incidente na operação de importação decorrente da Declaração de Importação nº 01/1142006-1.

Não foi, entretanto, desconsiderado o artigo 44, inciso I, do RICMS/96, que estabelece a base de cálculo do ICMS devido quando do recebimento pelo importador de mercadoria proveniente do exterior, mas sim, foram utilizadas as regras do § 15 do artigo 13 da Lei nº 6.763/75, vigente à época da autuação, que assim determina:

## **“SEÇÃO II**

### **Da Base de Cálculo**

*Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:*

*I - na hipótese do inciso I do art. 6º, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor:*

*a - do Imposto de Importação;*

*b - o Imposto sobre Produtos Industrializados;*

*c - do Imposto sobre Operações de Câmbio;*

*d - de quaisquer outros impostos, taxas e contribuições;*

*e - de despesas aduaneiras;*

*II - no caso do inciso IV do artigo 6º, o valor da operação, acrescido do valor dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;*

.....  
*§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.*

Portanto, a obrigatoriedade da incorporação do ICMS à base de cálculo do imposto encontra-se fundamentada pelo § 15, do artigo 13, da Lei nº 6.763/75.

Improcede, assim, a alegação de nulidade do lançamento, vez que a composição da base de cálculo do crédito tributário encontra-se demonstrada de forma inequívoca nas planilhas de fls. 06 e 08 dos autos, tendo a Impugnante compreendido claramente a incorporação do ICMS à base de cálculo, dela discordando em seu mérito.

Ademais, a irregularidade imputada à Defendente e relatada no campo próprio do Auto de Infração foi a “falta de pagamento do ICMS incidente na importação de trilhos de aço de carbono”. As infringências e a penalidade aplicada encontram-se plena e claramente fundamentadas nos autos.

Portanto, consta da peça formalizadora do lançamento, o Auto de Infração, a indicação de elementos hábeis e necessários para fundamentá-lo validamente e com a precisão demandada, não havendo que se falar em vício formal.

A Impugnante alega também que a totalidade dos créditos exigidos pelo Fisco teria sido fulminada pela decadência, o que impossibilitaria a sua exigência.

A fundamentação de tal alegação de defesa está fulcrada no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

*“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 a homologação, será ele de 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.”*

Como pode ser visto do artigo 150, § 4º, acima transcrito, a regra nele contida prevê uma homologação ficta, pelo decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, nas hipóteses em que o contribuinte efetue o pagamento do ICMS, no valor por ele apurado, sem prévio exame da autoridade fazendária. Esta homologação ficta só seria afastada, se comprovada a ocorrência de dolo, fraude, ou simulação. Em tal homologação ficta, conquanto se constitua em uma forma de extinção do crédito tributário, também não se confunde com a decadência, em que igualmente opera tal extinção.

Na hipótese do ICMS, o crédito tributário sujeito à homologação ficta é aquele que foi apurado pelo contribuinte e pago à época própria.

Presume-se, assim, legalmente ocorrida com o transcurso do prazo, a homologação de pagamento. Se não houve este, não há como presumir ocorrida uma homologação de ato inexistente.

Verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos naquele período. Do exame do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, verifica-se que o mandamento nele contido determina a ocorrência de homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Entretanto, em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*“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.”*

Portanto, à luz do retro transcrito artigo 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

Frise-se, pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte, a que alude o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do artigo 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

*“A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra*

*geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código."*

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2007.

Tendo sido a Impugnante regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28 de dezembro de 2006, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2001, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Ressalte-se que a prescrição é a perda do direito de ação, isto é, perda do direito adjetivo e instrumental de pedir a tutela jurisdicional do estado. Já a decadência tem como característica o fato de não se interromper em hipótese alguma. A decadência ocorre como o decurso do tempo e, assim, é fundamental determinar-se quando começa a contagem para daí verificar-se quando termina o prazo.

Diante do acima exposto, a argüição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que passa-se a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Para o deslinde da questão aqui tratada é de crucial importância verificar-se o argumento levantado pela Impugnante desde a sua primeira manifestação, qual seja, ter-lhe sido concedido, pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, em 1º de junho de 2001, regime especial, formalizado através do PTA nº 16.000056281-10, para diferimento de ICMS em operação de importação de mercadorias.

Em seu Anexo I mencionado regime especial relaciona as mercadorias importadas que estarão sujeitas ao diferimento do pagamento do imposto estadual, nele constando expressamente "trilhos de aço de carbono", sob classificação nº 7302.10.10.

A Defendente alega ter realizado as operações de importação sob as quais se exige o tributo nestes autos, nos estritos termos do citado regime especial, em 29 de junho de 2001 e 23 de novembro de 2001, por meio das Declarações de Importação nºs 01/0438468-3 e 01/1142006-1.

Para o entendimento aqui traçado é importante também destacar que, não bastasse estar a Impugnante acobertada pelo Regime Especial, foi expedida, à época do desembarço aduaneiro, pela Administração Fazendária competente em relação à Declaração de Importação nº 01/1142006-1, a respectiva "Guia para liberação de mercadoria estrangeira sem comprovação do recolhimento do ICMS".

Este ponto é importante porque se constituiu claramente na ratificação, pela própria Autoridade Administrativa, do enquadramento da operação de importação referente à Declaração de Importação nº 01/1142006-1 no regime especial de diferimento do pagamento de ICMS.

Nesta linha, coligando a existência do regime especial, plenamente em vigor na data da ocorrência da operação, pois concedido em 1º de junho de 2001, estabelecendo o diferimento do pagamento de ICMS incidente na operação de importação de "trilhos de aço carbono", com a ratificação do benefício pela Guia já citada, é possível concluir que não ocorreu o pagamento do ICMS sobre tal operação porque o Fisco claramente afirmou não ser o mesmo devido uma vez estar a situação sujeita à aplicação do instituto do diferimento.

A Impugnante é pessoa jurídica de Direito Privado, tendo como objeto as atividades descritas em Estatuto Social, dentre as quais se inclui a exploração, mediante concessão da União Federal, de serviços de transporte ferroviário.

Para atender a esta sua atividade, a Impugnante adquire de fornecedores estabelecidos no exterior produtos intermediários e mercadorias destinadas ao seu ativo permanente, necessários à consecução de suas atividades sociais, dentre elas os trilhos objeto da presente atuação.

Justamente tendo em vista, dentre outras, esta sua atividade que interessa neste momento, foi que a Impugnante requereu à Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais regime especial para utilização do instituto do diferimento na importação de referidos produtos e mercadorias do exterior, dentre as quais se incluem "trilhos de aço carbono", o que restou autorizado em 1º de julho de 2001.

Não há como se acolher a tese defendida pelo Fisco de que o artigo 12 do citado Regime Especial, em seu inciso II, condiciona o diferimento apenas às mercadorias importadas na qualidade de “ativo permanente e produto intermediário, utilizados diretamente nas atividades industriais da CVRD”, estando fora destas as operações sobre as quais nestes autos exige-se o imposto.

O fato inegável é que, à época da importação, ou seja, à época da ocorrência dos fatos geradores do ICMS nas operações nestes autos questionadas, as mercadorias importadas – trilhos de aço carbono – estavam elencadas dentre aquelas que estariam sujeitas ao diferimento na importação concedido por regime especial.

Não interessa para a discussão destes autos, já que foi o próprio Estado por seus agentes devidamente autorizados quem concedeu o regime especial com o elenco das mercadorias que estariam sujeitas ao diferimento na importação, se ditas mercadorias seriam empregadas na construção, reforma e manutenção da estrada de ferro de propriedade da importadora e, tão pouco, se estas seriam usadas em obras de construção civil, consideradas alheias às atividades do estabelecimento. Esta não é a discussão nos presentes autos, pois, apesar de haver uma Instrução Normativa tratando do tema, as mesmas autoridades que assinam a dita instrução, concederam um regime especial analisando o caso concreto da Impugnante.

No momento, para análise deste lançamento, também não pode ser considerado que em 07 de julho de 2005, do Regime Especial retro mencionado, teria sido excluída a mercadoria trilho de aço de carbono.

Mesmo tendo sido, em 26 de julho de 2005, a Impugnante cientificada dessa adequação, sendo inclusive intimada a recolher ICMS devido por eventuais importações sob o abrigo indevido do diferimento, não poderia a questão ser assim, tratada.

Estabelece o artigo 100 do Código Tributário Nacional que:

### **“SEÇÃO III**

#### **Normas Complementares**

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grifos não constam do original)*

Verifica-se pela simples leitura do dispositivo supra transcrito que a situação ora em análise se adequa aos seus ditames.

Sobre mencionado dispositivo manifesta-se Hugo de Brito Machado em seus Comentários ao Código Tributário Nacional:

*“c) as práticas reiteradas das autoridades administrativas. Elas representam uma posição sedimentada do Fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Se as autoridades fiscais interpretam a lei em determinado sentido, e assim a aplicam reiteradamente, essa prática constitui norma complementar da lei. De certo modo isto representa a aceitação do costume como fonte de Direito,. O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetidamente, renovada. Basta que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada.”*



No caso em tela, é inegável, agiu a Impugnante em conformidade com ato normativo expedido pela autoridade competente, não havendo que dela se exigir o imposto. Aliado a este fato, deve-se também ter em mente que a expedição da guia de desoneração, não só uma, mas duas vezes, deixou claro a prática reiterada da administração pública.

Ademais, o artigo 106 do mesmo Código Tributário Nacional assim dispõe ao tratar da irretroatividade das normas tributárias, *in verbis*:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”*

Vê-se que aqui, nenhuma das hipóteses elencadas no artigo 106 acima apresentado se afigura.

A irretroatividade das normas, sejam as próprias leis ou normas de caráter individual, não é apenas uma garantia constitucional. Sem o princípio da irretroatividade não haveria Direito, pois ela é a essência do fenômeno jurídico.

Se à época da ocorrência dos fatos geradores vigia a redação do regime especial que permitia de forma expressa e literal o diferimento do ICMS devido na importação de trilhos de aço carbono, é incontestável que as operações realizadas sob a égide deste ato normativo não podem ser prejudicadas por modificações supervenientes de interpretação do Fisco, sob pena de afronta aos princípios constitucionais do direito adquirido e do ato jurídico perfeito.

A irretroatividade das normas é uma garantia que se impõe como forma de realização do princípio da segurança jurídica.

E não é outro o mandamento consagrado nas disposições do artigo 146 do mesmo Código Tributário Nacional, quais sejam:

*“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”*

Este dispositivo é clara consagração do princípio da segurança jurídica no direito tributário pátrio.

Não há como acatar a presente autuação sem menosprezar a regra contida no artigo 146 acima transcrito.

Neste sentido manifesta-se Hugo de Brito Machado em seus Comentários ao Código Tributário Nacional:

#### ***“1.2. Preservação da segurança jurídica***

*A imodificabilidade do critério jurídico na atividade de lançamento tributário é um requisito para a preservação da segurança jurídica. Na verdade atividade de apuração do valor do tributo devido é sempre uma atividade vinculada. A possibilidade de mudança de critério jurídico, seja pela mudança de interpretação, seja pela mudança do critério de escolha de uma das alternativas legalmente permitidas, transformaria a atividade de lançamento em atividade discricionária, o que não se pode admitir em face da própria natureza do tributo, que há de ser cobrado, por definição, mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

*Neste sentido, já escrevemos:*

*“Para evitar surpresas, determina o Código que a modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (CTN, art. 146).*

*Não se trata da questão relativa ao erro. Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.”*

Assim, à luz das disposições contidas no Código Tributário Nacional, o princípio de que a administração pode rever, e até mesmo revogar, seus próprios atos por motivo de oportunidade ou conveniência encontra anteparos diante da ocorrência de certas circunstâncias, entre elas, exatamente a que se encontra nos presentes autos, qual seja, a situação jurídica definitivamente constituída e o direito adquirido e respaldado por atos da própria administração em dois momentos distintos. O primeiro, a concessão do regime especial que claramente estabelecia a utilização do instituto de diferimento nas operações de importação de trilhos de aço carbono. A segunda, a concessão da guia de desoneração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Tito Guimarães e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Luiz Villela Vianna Neto.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 3.252/07/CE (Publicado no “MG” de 19/05/2007)**

---

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – DRAWBACK - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Não atendimento das condições estipuladas para fruição do benefício de isenção decorrentes do regime aduaneiro de drawback suspensão, tendo em vista que das mercadorias importadas não resultaram produtos industrializados destinados à exportação, descumprindo a condição prevista nos itens 73.1, “b” e 73.2 do Anexo I, do RICMS/96 e nos itens 64.1, “b” e 64.2 do Anexo I, do RICMS/2002, resultando nas exigências de ICMS e multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto. Nesse sentido, reforma-se a decisão recorrida para restabelecer as exigências fiscais. Recurso de Ofício provido. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS em operações de importação efetuadas sob o amparo dos Atos Concessórios de Drawback 1616.01/000104-2, de 1º de agosto de 2005, 1616.00/000059-0, de 05 de maio de 2000 e 20030048133, de 11 de junho de 2003, em face de que as mercadorias das referidas importações não teriam resultado em produto industrializado para posterior exportação, sendo que este fato descaracterizaria a isenção repercutindo em descumprimento da legislação tributária.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação, capitulada no artigo 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.361/07/2.ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento.

---

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 139, da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

O lançamento sob exame consubstancia as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS em operações de importação efetuadas sob o amparo dos Atos

Concessórios de *Drawback* 1616.01/000104-2, de 1º de agosto de 2005, 1616.00/000059-0, de 05 de maio de 2000 e 20030048133, de 11 de junho de 2003.

Tal imputação surgiu da arguição do Fisco de descumprimento das normas relativas à isenção nas importações realizadas ao amparo do *drawback*, no período compreendido entre maio de 2000 e agosto de 2005, uma vez que os produtos importados não teriam resultado em produto industrializado para posterior exportação.

O trabalho fiscal se fundamenta na inobservância, por parte da Impugnante, das condições de fruição do benefício da isenção prevista no RICMS/96, a saber:

**Art. 6º** - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

#### **ANEXO I**

**Item 73** - Entrada de mercadoria importada do exterior, sob o regime de *drawback*.

**73.1** - A isenção somente se aplica:

(...)

**b** - se das mercadorias importadas resultarem, para exportação, produtos industrializados ou os arrolados no Anexo XI.

**73.2** - A isenção fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada

(...)

**73.6** - A inobservância dos requisitos descaracteriza a isenção, devendo o imposto ser pago com todos os acréscimos legais, calculados a contar da data de ocorrência do fato gerador. (...) (grifos nossos)

Os dispositivos supracitados guardam, respectivamente, correspondência com os itens 64, 64.1 alínea b, 64.2 e 64.6 do RICMS/2002, igualmente aplicados na autuação.

É fato comprovado nos autos que a Impugnante obteve 3 (três) atos concessórios de *drawback* na modalidade suspensão. Contudo não se pode afirmar, à luz da legislação vigente, que houve a exportação dos produtos industrializados resultantes das mercadorias importadas.

Assim, não se trata aqui, como deseja a Impugnante, de compreender o seu processo produtivo ou determinar a fase, o momento e a forma de utilização do material importado em seu parque industrial. Ou seja, não cabe neste feito determinar se as mercadorias, em análise neste item, devem ou não ser consideradas insumos (produtos intermediários) no processo de produção da mercadoria que posteriormente será exportada, qual seja, “arame trefilado”.

Por outro lado, cuida-se, tão somente, de se aplicar o dispositivo legal que institui exclusão de crédito pela modalidade da isenção, cuja interpretação deve ser literal, a teor do disposto no art. 111, II do CTN.

Recorre-se a De Plácido e Silva com a finalidade de esclarecer o significado de literalidade:

*“Literalidade. É a expressão empregada na linguagem jurídica para mostrar ou aludir à forma escrita da convenção ou do ato. E, assim, refere-se especialmente ao teor, ao contexto, ou à parte escrita do documento.*

*Por esta razão, a literalidade refere-se ao conteúdo do texto, à declaração escrita constante do papel em que se fixaram, em letras, os limites das obrigações ou do que se ajustou ou contratou.”*

Infere-se das provas acostadas aos autos, tendo em vista a definição da literalidade acima, que as mercadorias importadas, em questão, não resultaram em produtos exportados pela Impugnante.

A própria Recorrida esclarece, às fls. 34/35, a função de cada um dos produtos importados no processo de industrialização do produto exportado (arame trefilado):

- o bórax é utilizado no processo de decapagem do fio máquina, neutralizando produtos que precisam de acabamento superficial mais limpo, permitindo que haja um arrasto melhor de sabão lubrificante no processo de trefilação;
- o carvão é utilizado como isolante térmico nos banhos de chumbo, mantendo a temperatura;
- o chumbo é utilizado no processo de galvanização do arame tendo como função queimar o sabão que fica na superfície do arame, fazendo um tratamento térmico para melhorar a qualidade do arame;
- o sabão para trefilar é utilizado como lubrificante no processo de trefilação;
- o sal flux prepara a superfície do arame para melhor aderência do zinco e,
- as fieiras de metal duro são utilizadas para reduzir o diâmetro do arame no processo de trefilação.

Conclui-se, sem muito esforço, que a utilização dos insumos importados sob o regime *drawback*, dentro do processo de produção do arame trefilado, não atende aos pressupostos definidos na legislação para fruição da isenção, conforme transcrito acima, tendo em vista que a isenção fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada.

O arame trefilado não é um produto resultante da industrialização de qualquer dos insumos acima, não obstante os mesmos serem utilizados na linha de produção do mesmo.

Dúvidas não pairam sobre a função de incentivo à exportação determinada pela sistemática *drawback*. Contudo, há de se esclarecer que este benefício envolve a suspensão de tributos federais e isenção de ICMS (competência estadual). Ora, respeitado o sistema federativo, a competência para legislar sobre o ICMS pertence aos Estados.

Assim o CTN estabelece normas gerais para que sejam observadas por todos os entes da Federação. O inciso II do artigo 111 deste diploma prescreve a interpretação literal de legislação que disponha sobre a outorga de isenção. Tal mandamento é observado pelo comunicado DECEX 21/97, deixando transparecer, com clareza, o alcance dos Estados em definir a forma como será aplicada a isenção no *drawback*, inclusive no âmbito do CONFAZ.

O Fisco, através de seu órgão competente, a DOET/SLT, já se manifestara na Consulta de Contribuinte n.º 028/99, de 29/03/99, sobre a isenção de que tratam as operações de importação sob o regime de *drawback* modalidade suspensão.

Em um trecho da resposta à consulta assim escreve:

(...)

*Estabeleceu a legislação estadual mineira, no que se refere ao ICMS, ocorrerem ao abrigo da isenção as importações albergadas pelo Regime Especial Aduaneiro Drawback Suspensão, conforme disposto no item 73 do Anexo I do RICMS/96,*

(...)

*Ora, conforme determinação de norma geral constante do Código Tributário Nacional (CTN), formalmente Lei Ordinária de n. 5.172/66, materialmente Lei Complementar; a legislação tributária há de ser interpretada literalmente quando tratar, entre outros assuntos, de isenção.”.*

Conclui-se que o entendimento do Fisco esclarece a aplicação da isenção ao Drawback Suspensão Comum em função das exigências do Convênio ICMS 27/90 que se amoldam às características deste regime aduaneiro.

Desta feita o Convênio ICMS 27/90 determina no inciso 2 da cláusula primeira que a isenção:

(...)fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador do produto resultante da industrialização da mercadoria importada (...).

Esta disposição foi acatada pelos dispositivos do RICMS/96 e RICMS/02 supracitados.

Por fim, cumpre esclarecer que as normas concernentes a aproveitamento de crédito do imposto referente a insumos utilizados no processo produtivo (Instrução Normativa nº 01/86) não se confundem com as normas relativas a isenção do imposto relacionadas a operações de

importação sob o regime de *drawback* oriundas do convênio supra, tendo em vista a distinção das matérias.

Dessa forma, restando plenamente caracterizado nos autos o descumprimento das normas referentes à fruição da isenção na importação de produtos sob o regime *drawback*, conclui-se pela reforma da decisão recorrida para restabelecer as exigências fiscais pertinentes.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício. Vencido o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, que lhe negava provimento, nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente a Dr. Leonardo Maurício de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários e do vencido, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Vander Francisco Costa e Edvaldo Ferreira.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## **10 - ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO**

---

**Acórdão: 17.013/06/2<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 07/09/2006)**

---

### ***EMENTA***

**ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO. Imputação Fiscal de descaracterização da isenção nas saídas de equipamentos industriais destinados a integrar o ativo permanente da destinatária situada na Área de Livre Comércio da Região Norte (Santana/AP). Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação. Entretanto, afigura-se incorreta a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, uma vez evidenciada a inadequação do tipo descrito na citada norma à conduta da Impugnante. Lançamento procedente em parte. Decisão unânime.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a descaracterização da isenção do ICMS na saída de equipamentos industriais destinados ao ativo permanente do estabelecimento destinatário localizado na Área de Livre Comércio da Região Norte. A operação não se enquadra nas regras impostas pelo artigo 268, inciso I, Parte 1, do Anexo IX do RICMS/02 (mercadoria não sujeita a posterior industrialização ou comercialização).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso VII, da mesma Lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente por seu representante legal, Impugnação às fls. 09/12, aos argumentos que se seguem em resumo:

- como determina o RICMS/02 está inscrita, bem como seu cliente, junto à Fazenda Estadual de seus respectivos estados;
- seu cliente tem seu estabelecimento em Santana no Estado do Amapá dentro dos limites pertencentes à região contemplada pela isenção dos impostos, conforme preceitua a legislação, ficando descaracterizada a exigência de ICMS na operação;
- emitiu o documento fiscal que acompanhava a mercadoria, constando todos os dados do cliente, bem como a discriminação da mercadoria e o transportador;
- utilizou o campo de “informações complementares” do quadro “Dados Adicionais” do referido documento fiscal para indicar expressamente o valor do imposto dispensando na operação;
- no preenchimento da nota fiscal, lançou os valores dos produtos, tanto parciais, quanto os totais, já com a dedução do imposto, desta forma o valor total da nota fiscal ficou idêntico ao valor total dos produtos;
- apesar do procedimento ser equivocado não deixou de cumprir as exigências acessórias de elaborar requerimento dirigido ao Chefe da Administração Fazendária, no qual solicita o visto e arquivar uma cópia da nota fiscal na mesma, demonstrando sua boa fé e caracterizando que a Administração Fazendária acatou a forma de preenchimento da referida Nota Fiscal, pois não alertou para o fato da possível irregularidade;

- não tentou burlar, agir de má fé ou mesmo tirar proveito ou prejudicar a terceiros, tendo procurado a Administração Fazendária da cidade vizinha em Pouso Alegre que acolheu e assinou a referida Nota Fiscal;

- apresenta quadro para demonstrar que os valores apontados na Nota Fiscal são os valores calculados, com a predisposição de garantir o benefício ao adquirente das mercadorias, portanto não houve intenção de fraude.

Ao final, requer a procedência da impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 27/30, refuta as alegações da defesa, com os seguintes fundamentos:

- a constatação está devidamente caracterizada através de simples leitura da Nota Fiscal n.º 001230 (fl. 05), na qual pode-se concluir que trata-se de Equipamento Industrial fabricado sob encomenda e que destina-se à empresa “Agro Industrial”, cuja atividade econômica é processamento, preservação e produção de conservas de frutas;

- a isenção pretendida pela Autuada não tem cabimento, uma vez que a destinação das mercadorias fere o dispositivo que trata da espécie;

- o benefício previsto no item 50, “a”, Parte 1, do Anexo I do RICMS/02, observadas as condições estabelecidas no artigo 268, inciso I, Parte 1 do Anexo IX, do mesmo diploma legal, somente alcança as remessas de produtos industrializados de origem nacional para posterior comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

- a Autuada não apresentou argumentos de defesa específica a rechaçar a acusação do uso indevido do benefício da ISENÇÃO do ICMS, constatado pelo Fisco de que as mercadorias não se destinavam a posterior comercialização ou industrialização, mas sim para incorporar ao Ativo Permanente do estabelecimento destinatário, fato que materializou a acusação;

- a Autuada sustenta, basicamente, o equívoco quanto ao preenchimento da Nota Fiscal, já com dedução nos preços das mercadorias do valor equivalente ao imposto dispensado na operação, citando, inclusive Consulta de Contribuintes n.º 095/2000, hipótese não argüida pelo Fisco, em função da utilização indevida da isenção do ICMS.

Por fim requer que seja julgado procedente o lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Por meio do lançamento ora em apreciação exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55, também da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal feita à ora Impugnante de ter realizado o transporte de equipamentos industriais, para incorporar o ativo permanente do estabelecimento destinatário localizado na Área de Livre Comércio da Região Norte utilizando-se indevidamente do instituto da isenção do ICMS.

Portanto, conforme se vê do relatório do Auto de Infração (fl. 02), decorre o presente feito fiscal da utilização indevida da isenção na emissão da Nota Fiscal n.º 001230 (fl. 05), emitida pela empresa ora Impugnante, que acoberta uma operação de remessa em venda para entrega futura de equipamento industrial destinado a empresa Açai do Amapá Agro Industria Ltda.

Conforme se verifica do documento de fl. 06 (Consulta Pública ao Cadastro do Estado do Amapá) a empresa Açai do Amapá Agro Industrial Ltda., tem como atividade econômica preponderante o “*processamento, preservação e produção de conservas de frutas.*”

Ainda analisando-se a Nota Fiscal n.º 001230, objeto da autuação, verifica-se que as mercadorias nela descritas referem-se a um equipamento para processar polpas e/ou produção de conservas de frutas.

Importante ressaltar que estas premissas não foram contestadas pela ora Impugnante. Ou seja, não há nos autos quaisquer elementos a comprovar que a atividade da destinatária das mercadorias seja diferente daquela expressa no documento de fl. 06 ou que a mercadoria não seja um equipamento industrial.

Cumprido então, para verificar a correção da utilização da isenção pela ora Defendente, verificar se as normas que tratam da matéria, inclusive aquela por ela citada em sua Nota Fiscal, acobertariam a operação descrita no referido documento.

Portanto, assim temos a redação do artigo 268 do Anexo IX do Regulamento do ICMS mineiro, *in verbis*:

## “CAPÍTULO XXX

### **Das Operações Relativas à Saída de Produtos Industrializados com Destino às Áreas de Livre Comércio e à Zona Franca de Manaus**

*Art. 268 - É isenta do imposto a saída de produtos industrializados de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte localizado nos seguintes Municípios:*

*I - Brasília, Epitaciolândia e Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá e Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim e Pacaraíma, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;*

.....  
*Parágrafo único - A isenção prevista no caput deste artigo:*

*I - na hipótese do seu inciso I, não se aplica aos produtos semi-elaborados relacionados na Parte 7 do Anexo I;*

*II - não se aplica às saídas de armas e munições, perfume, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, relacionados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33, 24, 22 (posições 2203 a 2208) e 87 (posição 8703), mesmo desmontados ("CKD", ainda que incompletos, exceto ambulância), da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996);*

*III - fica condicionada à comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, na forma deste Capítulo;*

*IV - somente é aplicável se o remetente abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa na respectiva nota fiscal." (grifamos)*

Assim do próprio artigo citado na Nota Fiscal n.º 001230, objeto da autuação verifica-se que a isenção está condicionada a destinação das mercadorias que deverão ser posteriormente comercializadas ou industrializadas nas respectivas Áreas de Livre Comércio.

Também nesta linha encontramos o benefício previsto no item 50, "a", Parte 1, do Anexo I do RICMS/02, o qual estabelece que, observadas as condições estabelecidas no retro transcrito artigo 268, a isenção somente alcança as remessas de produtos industrializados de origem nacional para posterior comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio.

Dentro destes dispositivos regulamentares temos que encontram-se caracterizadas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação.

Voltamos a frisar que a Impugnante não apresentou argumentos de defesa específicos capazes de invalidar a acusação fiscal de uso indevido do benefício da isenção do ICMS, já que as mercadorias não se destinavam a posterior comercialização ou industrialização, mas sim para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento destinatário, fato que materializou a acusação.

Cumpra ainda ressaltar que em sua defesa, a Impugnante sustenta a ocorrência de equívoco quanto ao preenchimento da Nota Fiscal, já com dedução nos preços das mercadorias do valor equivalente ao imposto dispensado na operação, citando, inclusive Consulta de Contribuintes n.º 095/2000. Entretanto, esta não é a acusação fiscal tampouco a hipótese argüida pelo Fisco para sustentação do lançamento.

No que tange à alegação da defesa de ausência de dolo ou má fé, dispõe o artigo 136, do Código Tributário Nacional que:

*"Art.136- Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações a legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."*

Tal disposição está presente também na CLTA/MG, em seu artigo 2º, § 2º:

*"Art. 2º- Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária que importe em inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, regulamento ou ato administrativo de caráter normativo.*

.....  
*§ 2º- Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato."*

Restou portanto, configurado que o imposto era devido na operação e efetivamente, no momento da autuação este não encontrava-se destacado na Nota Fiscal, esgotando-se seu prazo de recolhimento nos termos do artigo 89 da Parte Geral do Regulamento do ICMS.

Entretanto, merece ressalva a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

Para melhor compreensão do assunto em questão passamos a apresentar breves considerações a respeito do instituto da isenção tributária.

De acordo com o tributarista Luciano Amaro, a

*"técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras; por meio dela, podem ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não quer onerar com o tributo".*

Segundo este mesmo autor, a isenção atua no plano da definição da incidência do tributo,

*"a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exercita a competência tributária. Suponha-se que o legislador possa tributar todas as situações "y", mas não queira tributar as espécies "y1" e "y2". Dirá então, o legislador: "Fica instituído o tributo "x" sobre o grupo de situações "y", exceto "y1" e "y2". As hipóteses excepcionadas não compõem, portanto, o rol de situações sobre o qual incide o tributo. Trata-se, como se vê, de técnica empregada no plano da definição da incidência, para via exceção, deixar fora dela as situações que o legislador não quer tributar."*

Já o Mestre Hugo de Brito resume a isenção como a "exceção feita por lei à regra jurídica de tributação".

No entanto, para a hipótese em questão consideramos que Cláudio Borba apresenta o melhor entendimento do que vem a ser isenção, *in verbis*

*"A isenção significa a dispensa do pagamento de tributo devido, e uma vez que ocorra o fato gerador dá-se a incidência tributária e se instaura a obrigação tributária, sem todavia, ser constituído o crédito tributário, pois o lançamento não se efetiva."*

Lembramos que a irregularidade apontada nos autos diz respeito ao descumprimento de obrigação tributária acessória por parte da Defendente e o fato de que ela acreditava que a operação realizada estaria amparada pelo instituto da isenção.

Nesta linha, no entanto, verifica-se que a Impugnante cumpriu a obrigação acessória afeta às operações discutidas, qual seja, emissão de documento fiscal para acobertar a venda da mercadoria.

É de se notar entretanto que os documentos fiscais devem ser emitidos com o valor correto das transações realizadas. Esta é a obrigação que o Fisco entende descumprida. Para penalizar a Impugnante em relação ao descumprimento desta obrigação acessória o Fisco pretende exigir a penalidade isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da constatação de consignação em documento fiscal que acoberta operação que acreditava-se isenta de ICMS, de importância diversa do efetivo valor da operação. Assim temos o texto do citado dispositivo legal:

*Lei n.º 6.763/75*



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

*.....  
VII – por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída – 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;*

Esclarecemos que o dispositivo acima transcrito está com a redação em vigor na data do presente julgamento a qual entendemos cabível à luz das disposições contidas no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

A conduta descrita na norma sancionatória, vigente na data do julgamento, é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”. Neste ponto cabe o questionamento: qual é a base de cálculo da operação realizada ao abrigo da isenção?

Ora, se o próprio ente tributante que tem a competência constitucional para cobrar o ICMS, abre mão desta faculdade estabelecendo a isenção para a operação, não há que se falar em fixação de base de cálculo para esta operação. Não há, quer seja na Lei n.º 6.763/75 ou no Regulamento do ICMS, base de cálculo para as operações isentas.

Ademais o mandamento consubstanciado no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75 dita que a penalidade a ser cobrada deverá representar 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada entre o valor da base de cálculo constante do documento fiscal objeto da autuação e o valor da base de cálculo prevista na legislação.

Nesta linha como aplicar a penalidade disposta no inciso VII acima transcrito se nas notas fiscais autuadas a Impugnante acreditava não haver incidência do ICMS.

Assim quer se analise a norma punitiva por qualquer prisma não verificamos como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada aplicada. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Edvaldo Ferreira.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 17.266/06/2ª**

**(Publicado no “MG” de 25/01/2007)**

**EMENTA**

**ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – DRAWBACK - IMPORTAÇÃO.** Não atendimento das condições estipuladas para fruição do benefício da isenção decorrentes do regime aduaneiro de Drawback, na modalidade Suspensão, tendo em vista que não houve a comprovação da exportação do produto industrializado pelo estabelecimento que realizou a importação. Descumprimento das condições previstas nos subitens 64.2, 64.5 e 64.6, do Anexo I, do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESPESAS ADUANEIRAS - FALTA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL COMPLEMENTAR.** Constatado que a Autuada deixou de emitir Nota Fiscal de Entrada complementar relativamente às despesas aduaneiras. Infringência ao inciso X do artigo 20, Anexo V do RICMS/02. Legítima a exigência da multa isolada prevista no artigo 55, inciso XXVIII da Lei nº 6763/75, conforme reformulação efetuada pelo Fisco, aplicando esta penalidade em substituição àquela capitulada anteriormente no inciso II do citado artigo.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL DE ENTRADA - NÃO INDICAÇÃO DA CORRETA BASE DE CÁLCULO E DO IMPOSTO DEVIDO.** Exigência da penalidade isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei nº 6763/75, em virtude da constatação de emissão de nota fiscal de entrada global, sem a indicação da correta base de cálculo e do imposto devido. Excluída a penalidade, por inaplicável ao caso dos autos.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

## RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

- 1) importação de mercadoria do exterior (10.000 toneladas de coque metalúrgico de granulometria 10-40 mm), realizada pela Autuada ao amparo da isenção prevista para o regime de *drawback* (item 64 do Anexo I do RICMS/02), sem o atendimento das exigências contidas nos subitens 64.2, 64.5 e 64.6, visto que não comprovou a efetiva exportação, por seu estabelecimento mineiro, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, vinculada ao Ato Concessório nº 20040043401, de 12/03/04;
- 2) falta de emissão da nota fiscal complementar relativa às despesas aduaneiras vinculadas à adição 01, da DI 04/0266531-1, de 22/03/04;
- 3) emissão da nota fiscal global nº 000259, de 29/03/04, sem a indicação da correta base de cálculo e do imposto devido.

Exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação e as Multas Isoladas previstas no artigo 55, incisos VII e XXVIII da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 758/765, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 987/997.

O crédito tributário foi reformulado pelo Fisco (fls. 980/982), tendo sido alterada a MI de 40% (quarenta por cento), com base no artigo 55, inciso II da Lei nº 6763/75, para a MI de 10% (dez por cento), com base no inciso XXVIII do referido artigo, pela falta de emissão de nota fiscal de entrada complementar relativa às despesas aduaneiras vinculadas à adição 01 da DI nº 04/0266531-1.

Em face disso, foi reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com as reduções previstas na legislação vigente ou, ainda, para apresentação de nova Impugnação. Devidamente cientificada (fls. 983/984) a Autuada não se pronunciou.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 998/1004, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação de fls. 980/982 e, ainda, para excluir a Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei nº 6763/75.

---

## DECISÃO

Conforme Relatado, constatou-se no Posto Fiscal Antônio Reimão de Melo, que a Autuada importou 10.000 toneladas de coque metalúrgico de granulometria 10-40 mm, conforme nota fiscal de entrada global nº 000259, de 29/03/04, sem o recolhimento do ICMS devido na operação realizada, sob a alegação de estar amparada pela isenção do tributo estadual prevista no item 64 do Anexo I do RICMS/02. A isenção pretendida foi descaracterizada por não atendimento às exigências contidas nos subitens 64.2, 64.5 e 64.6, uma vez que a Autuada não comprovou a efetiva exportação, por seu estabelecimento mineiro, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, vinculada ao Ato Concessório nº 20040043401, de 12/03/04. Constatou-se, ainda, que a Autuada deixou de emitir nota fiscal complementar relativa às despesas aduaneiras vinculadas à adição 01, da DI 04/0266531-1, de 22/03/04. Constatou-se, também, que a Autuada emitiu a nota fiscal global nº 000259, de 29/03/04, sem a indicação da correta base de cálculo e do imposto devido.

O trabalho fiscal encontra-se lastreado nos seguintes documentos juntados pelo Fisco:

- 1) - cópia da Declaração de Importação nº 04/0266531-1, de 22/03/04 (fls. 07/12);
- 2) - cópia do Registro do Ato Concessório nº 20040043401, de 12/03/04 (fls. 13/14);
- 3) - cópia da nota fiscal nº 000259, de 29/03/04 (fls. 15/16);
- 4) - cópia da nota fiscal nº 000258, de 29/03/04, DAE de pagamento e planilha de cálculo do ICMS-Importação (fls. 17/20);
- 5) - demonstrativo do rateio das despesas aduaneiras, consulta notas fiscais com CFOP 3101 e 3127, no período de 01/03/04 a 31/12/04 (fls. 21/48);
- 6) - intimação fiscal de 09/06/05 (fls. 49/51); e
- 7) - informações e documentos apresentados pelo Contribuinte (fls. 52/755).

As irregularidades apontadas na peça fiscal, para melhor didática, serão a seguir abordadas em tópicos distintos, nos termos do bem elaborado parecer da Auditoria Fiscal, que

será adotado como fundamento desta decisão, apenas com pequenas alterações e/ou adequações.

1) - Da descaracterização da isenção na importação da mercadoria

Do exame da documentação acima relacionada, resta evidente que ocorreu completa inobservância, por parte da Impugnante, das condições para fruição do benefício da isenção do ICMS para as operações realizadas sob o regime de drawback, previstas no RICMS/02, a saber:

“Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

#### **ANEXO I**

*Item 64 - Entrada de mercadoria importada do exterior, sob o regime de drawback.*

*64.1 - A isenção somente se aplica:*

(...)

*b - se da mercadoria importada resultar, para exportação, produto industrializado ou produto relacionado na Parte 7 deste Anexo.*

**64.2 - A isenção fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante entrega à Administração Fazendária (AF) de seu domicílio fiscal, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação (DDE), devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias, contado do término do prazo de validade do Ato Concessório do regime, ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes**

(...)

**64.6 “ - A inobservância de qualquer requisito previsto neste item descaracteriza a isenção, devendo o imposto ser pago com todos os acréscimos legais, calculados a contar da data de ocorrência do fato gerador.” (G.N.).**

A norma isencional decorre exatamente do Convênio ICMS 27/90, cuja Cláusula Primeira dispõe:

**“Cláusula Primeira - Ficam isentas do ICMS o recebimento pelo importador ou, quando prevista na legislação estadual, a entrada no estabelecimento de mercadoria importada sob o regime de "drawback".**

**Parágrafo único. O benefício previsto nesta Cláusula:**

**1. somente se aplica às mercadorias:**

**a) beneficiadas com suspensão dos impostos federais sobre importação e sobre produtos industrializados;**

**b) das quais resultem, para exportação, produtos industrializados ou os arrolados na lista de que trata a cláusula segunda do Convênio ICMS 15/91, de 25 de abril de 1991.**

**2. fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante a entrega, à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação - DDE, devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do Ato Concessório, do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes.”**

Portanto, o presente litígio restringe-se à análise quanto à aplicabilidade de dispositivo legal que instituiu exclusão de crédito pela modalidade de isenção, cuja interpretação deve ser literal, a teor do disposto no artigo 111, inciso II, do C.T.N.

Conforme subitem 64.2 retro transcrito, a isenção do ICMS está condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada.

Assim, obrigatoriamente, o estabelecimento exportador deve ser o mesmo que promoveu a importação dos insumos, diferentemente do ocorrido na operação sob análise, em que o importador está localizado em Minas Gerais e a exportação vinculada a esse drawback foi efetivada pelo estabelecimento sediado no Estado da Bahia, como provam os documentos acostados às fls. 61 a 755 dos autos.

Não bastasse isso, outras irregularidades formais foram detectadas pelo Autuante, as quais ensejam a descaracterização do benefício da isenção do imposto estadual: o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) constante das notas fiscais é o 7.101 – venda de produção do estabelecimento para o exterior – e não o 7.127 – venda de produção do estabelecimento sob o regime de drawback – aplicável à operação; no campo “informações complementares” dos documentos fiscais não há qualquer alusão ao regime de drawback, mas somente da não-incidência pela exportação, contrariando disposição expressa no subitem 64.5 do Anexo I, do RICMS/02.

E, ainda, mesmo que se aceitassem as exportações como sendo promovidas pelo estabelecimento mineiro e fosse possível relevar o descumprimento das demais condições, restou evidente, através de cálculos numéricos inseridos na Manifestação Fiscal (fl. 994) que a maior parte do coque metalúrgico importado sob o regime de drawback não teria sido consumido na elaboração dos produtos exportados.

Tem-se, pois, a comprovação de diversas irregularidades que convalidam o procedimento fiscal que resultou na descaracterização da isenção do ICMS, sendo, portanto, legítima a cobrança do imposto, calculado a contar da ocorrência do fato gerador, acrescido da Multa de Revalidação.

Os argumentos apresentados pela Impugnante são insuficientes para descaracterizar a infração, mormente no que tange à alegação de que ocorreria apenas um “equivoco” ao informar à SECEX os números dos Registros de Exportação pertencentes a outro estabelecimento seu situado na Bahia e que tal incorreção já teria sido sanada.

## 2) - Falta de emissão de nota fiscal complementar relativa às despesas aduaneiras

No tocante à irregularidade em tela, o Fisco providenciou a alteração da penalidade aplicada inicialmente com base no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6763/75 para aquela capitulada no inciso XXVIII, do mesmo artigo, a qual prevê o percentual de 10% (dez por cento) do valor da operação pela falta de emissão de nota fiscal de entrada.

Na situação em exame, está claro e fora de dúvidas que a Autuada não cuidou de emitir os documentos fiscais relativos às despesas aduaneiras correspondentes à DI nº 04/0266531-1, descumprindo obrigação prevista no artigo 20, inciso X do Anexo V, cuja transcrição se faz oportuna (redação vigente à época da autuação).

*“Art. 20 – O contribuinte emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, bens ou mercadorias:*

*(...)*

*X – para regularização do recolhimento do imposto, relativamente à despesa aduaneira conhecida após o desembarço aduaneiro, quando for o caso”.*

Assim, restou plenamente comprovada a acusação fiscal, sendo correta a exigência da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVIII da Lei 6763/75, no valor demonstrado no Termo de Re-Ratificação de fls. 980/982, em conformidade com a reformulação efetuada pelo Fisco.

## 3) Emissão de nota fiscal global sem a indicação da correta base de cálculo e do imposto devido

Tem-se nos autos que o Sujeito Passivo emitiu a nota fiscal de entrada global nº 000259, datada de 29/03/04 (fl. 16), sem fazer constar a base de cálculo e o imposto devido, por considerar que a operação se encontrava ao abrigo da isenção do ICMS, prevista no item 64 do Anexo I do RICMS/02 (“drawback”). Em consequência, foi exigida a Multa Isolada do artigo 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

Diz o enunciado do art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75, que comina a mencionada pena, *in verbis*:

*“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:*

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

É certo que a referida penalidade tem aplicação quando o Contribuinte consignar em documento fiscal que acobertar operação ou prestação **base de cálculo diversa da prevista pela legislação** ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída.

É de se notar que historicamente a penalidade prevista no dispositivo em análise possui como alvo o combate ao chamado “subfaturamento”. Percebe-se que tal objetivo não se modificou com a alteração trazida no seio da Lei 14.699/03. A referida alteração teve como finalidade apenas dilargar um pouco o alcance da mencionada norma penal, além, é claro, de nela incluir a prestação de serviço que migrou do inciso XX para o inciso em análise.

Como é sabido, tratando-se de norma que comine penalidade, é mister que o tipo penal se amolde perfeitamente ao fato infracional que se pretende punir, sem o qual, fica impossibilitada a aplicação da pena.

Não nos parece que a Multa Isolada tenha aplicação generalizada para alcançar situações que não constituem o cerne da acusação fiscal, como é o caso dos presentes autos. Prudente, então, o acolhimento à regra da tipicidade cerrada do ilícito de natureza tributária, para efeito de imposição de penalidade.

O Fisco acusou o Sujeito Passivo de deixar de recolher ICMS por importação de mercadoria, amparando a operação indevidamente na ISENÇÃO, mas não por empregar base de cálculo inferior à prevista na legislação. A rigor, o que houve foi descaracterização de isenção.

A validar o entendimento fiscal, ter-se-ia que admitir a obrigatoriedade de cobrança da predita multa toda vez que ocorresse uma descaracterização de suspensão, de não-incidência, de isenção ou de diferimento. Não parecem ser estas as situações de imposição da penalidade que o legislador pretendeu alcançar.

Assim sendo, e expressando respeito aos argumentos aduzidos pelo Fisco em sua manifestação de fls. 995/997, reputa-se inadequada à espécie a aplicação da penalidade isolada pretendida. Impõe-se, portanto, o seu cancelamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 980/982, promovendo-se, ainda, a exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e José Francisco Alves.

**Relator: Edvaldo Ferreira**

## **11 - ITCD – FALTA DE RECOLHIMENTO**

---

**Acórdão: 18.194/07/3<sup>a</sup>**

**(Publicado no “MG” de 28/07/2007)**

### **EMENTA**

**ITCD - FALTA DE RECOLHIMENTO. Imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto referente à doação recebida a título de “participação do consumidor”. Contudo, verifica-se não restar configurada a doação, nos termos do art. 1.165 do Código Civil de 1916, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Infração não caracterizada. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação de falta de recolhimento do “Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD”, referente a doações recebidas, a título de “Participação do Consumidor”, no período de janeiro a abril/2001.

Inconformados, os Sujeitos Passivos apresentam, conjunta e tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 78/87, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 122/132, juntando documentos às fls. 133/204.

Intimados da juntada, os Autuados se manifestam às fls. 208/211.

O Fisco, por sua vez, se manifesta às fls. 213.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 217/224, opina pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a imputação de falta de recolhimento do “Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD”, referente a doações recebidas, a título de “Participação do Consumidor”, no período de janeiro a abril/2001.

O Fisco faz uma explicação simples e objetiva, em sede de “Manifestação Fiscal” (fls. 125), quanto ao cerne do lançamento:

*“O que vem a ser a Participação do Consumidor que entendemos estar sujeita à incidência do ITCD?”*

*Quando um consumidor solicita à autuada, ligação de energia elétrica e é necessária a extensão, modificação ou melhoramento na rede de distribuição, este paga à CEMIG – D parte do valor do investimento a título de Participação Financeira do Consumidor. Também estão sujeitos à mesma contribuição as prefeituras municipais quando ocorre a extensão, modificação ou melhoramento na rede de iluminação pública.*

*Vide ANEXOS II e III a esta manifestação, nos quais a Impugnante, através de carta - acordo, informa aos interessados que, para executar as obras, será necessária sua “participação financeira” a título de “Obrigações Especiais / Participação Financeira do Consumidor”.*

*Existe também a hipótese do interessado contratar uma empreiteira cadastrada e habilitada pela Impugnante para executar a rede de distribuição (ANEXO IV). Neste documento, está explícito na cláusula 05 que as instalações elétricas, após concluídas, passarão a integrar o sistema elétrico da concessionária mediante Termo de Entrega, Recepção e Garantia de Bens e Instalações de Energia Elétrica. Segundo a cláusula 06 do documento em questão somente após a efetivação do processo de entrega de bens e instalações de energia elétrica, construídas pelo interessado, a CEMIG procederá à ligação da unidade à rede de energia elétrica”.*

Em que pesem os vários argumentos apresentados pelas partes, a controvérsia do lançamento se resume apenas em relação à caracterização ou não do instituto jurídico da doação nos contratos realizados entre a concessionária de energia elétrica e os consumidores.

É certo que tais contratos subsumem-se às normas constantes do ordenamento jurídico:

#### **LEI Nº 9.427, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1996.**

*Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências.*

(...)

**Art. 14.** *O regime econômico e financeiro da concessão de serviço público de energia elétrica, conforme estabelecido no respectivo contrato, compreende:*

**I** - *a contraprestação pela execução do serviço, paga pelo consumidor final com tarifas baseadas no serviço pelo preço, nos termos da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995;*

**II** - *a responsabilidade da concessionária em realizar investimentos em obras e instalações que reverterão à União na extinção do contrato, garantida a indenização nos casos e condições previstos na Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nesta Lei, de modo a assegurar a qualidade do serviço de energia elétrica;*

**III** - *a participação do consumidor no capital da concessionária, mediante contribuição financeira para execução de obras de interesse mútuo, conforme definido em regulamento; (Grifado)*

Por sua vez, o Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957, que regulamenta os serviços de energia elétrica, estabelece:

**Art. 138.** *Os encargos de responsabilidade do concessionário e do consumidor, decorrentes do atendimento de novas ligações, acréscimos ou decréscimos de carga, dependentes ou não de obras no sistema elétrico, serão definidos em ato do Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE. (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

**Art. 139.** *Para os efeitos do artigo anterior, o Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE levará em conta os investimentos na expansão de capacidade do sistema elétrico, considerando o País como um todo, de modo que não acarretem acréscimo ao custo total do serviço do setor elétrico, superior ao acréscimo à receita, decorrentes dos demais investimentos. (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

**Art. 140.** *O atendimento de novas ligações, acréscimos ou decréscimos de carga (art. 138) fica condicionado ao pagamento, quando for o caso, da participação financeira do consumidor. (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

(...)

**Art. 142.** *São de responsabilidade do consumidor o custeio das obras realizadas a seu pedido e relativas a: (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

*I - extensão de linha exclusiva ou de reserva; (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

*II - melhoria de qualidade ou continuidade do fornecimento em níveis superiores aos fixados pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE, ou em condições especiais não exigidas pelas disposições regulamentares vigentes, na mesma tensão do fornecimento ou com mudança de tensão; (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

*III - melhoria de aspectos estéticos; (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

*IV - outras que lhe sejam atribuíveis, de conformidade com as disposições regulamentares vigentes. (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

*§ 1º Nos casos de que trata este artigo, devem ser incluídas na determinação do encargo de responsabilidade do consumidor as parcelas relativas ao segmento do sistema que atender a unidade de consumo, bem como as referentes à ampliação de capacidade ou reforma de subestações, alimentadores e linhas já existentes, quando necessárias ao atendimento do pedido. (Incluído pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

(...)

**Art. 143.** *As obras construídas com a participação financeira dos consumidores (arts. 140 e 142) serão incorporadas aos bens e instalações do concessionário quando concluídas, creditando-se a contas especiais as importâncias relativas às participações dos consumidores, conforme legislação em vigor. (Redação dada pelo Decreto nº 98.335, de 1989)*

Por outro lado, é de bom alvitre salientar a previsão constante do art. 110 do CTN:

**Art. 110.** *A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Nessa linha, o Código Civil de 1916 empresta à lide o conceito do instituto da doação, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

**“Art. 1.165.** *Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra que os aceita.”*

Do exposto, verifica-se que o “Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD” só terá incidência se ficar demonstrado que realmente, nos termos do Direito Civil e nas situações em foco, ocorre o negócio jurídico denominado “doação”.

Doação, como é sabido, é um instituto de Direito Civil, sendo que o Direito Tributário o recebe com todos os elementos determinados pela lei civil para que se tenha como configuradas sua existência, validade e eficácia.

É um contrato real que só ingressa na fase definitiva do aperfeiçoamento com a entrega da coisa ao donatário.

As Impugnantes sustentam que a participação financeira do consumidor não se confunde em nada com o instituto civilista da doação, consoante o disposto no art. 1165 do Código Civil de 1916, acima transcrito, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em questão.

Alegam que para configuração da doação é necessária a existência de dois requisitos: a liberalidade e a diminuição patrimonial de um dos contratantes em prol do acréscimo patrimonial do outro.

Nesse sentido, sustentam que no caso em tela a participação financeira do consumidor se dá em virtude do disposto no art. 140, *caput*, do decreto nº 41.019/57 (Regulamento dos Serviços de Energia Elétrica), segundo o qual “o atendimento de novas ligações, acréscimos ou decréscimos de carga (art. 138) fica condicionado ao pagamento, quando for o caso, da participação financeira do consumidor”.

Dessa forma, entendem não restar caracterizada a doação como prevista no Código Civil. O Fisco, por sua vez, sustenta que a modalidade de transmissão da propriedade é a de doação com encargo, que obriga o donatário ao fornecimento de energia.

Entende que se encontra presente nos contratos o *animus donandi*, pois o consumidor não é coagido, obrigado a efetuar a doação, mas ao efetua-la, impõe ao donatário o encargo, o ônus de ligar sua unidade de consumo à rede elétrica.

Contudo, um exame feito nas transações noticiadas demonstra que não se encontra nelas presente o requisito de liberalidade, caracterizador do instituto da doação.

A liberalidade, se assim pode ser tratada, diz respeito à vontade do consumidor de se ver ligado à rede de distribuição de energia elétrica. A partir dessa liberalidade (que se confunde com uma necessidade), o consumidor não tem escolha quanto à forma de ver esse seu desejo consumado. Daí pra frente, pelo que se vê, a lei lhe impõe forma definida, culminando com a “doação” forçada da rede para a concessionária.

Depreende-se, de acordo com o Decreto nº 41.019/57 supra, que o beneficiário do serviço ao aderir ao contrato de prestação de serviços de distribuição de energia elétrica no meio rural arca com todos os custos decorrentes da montagem e instalação das linhas de distribuição, passando, após, tais bens a serem incorporados ao ativo fixo da concessionária.

Não há liberalidade do consumidor. Este, em razão do serviço de energia que lhe será oferecido, submete-se às disposições legais, passando para o ativo imobilizado da empresa as linhas de distribuição de energia que foram construídas às suas custas.

Não há caracterização do elemento subjetivo da doação, isto é, a vontade livre de doar os bens à concessionária. O que existe é uma determinação legal obrigando essa incorporação pelo fato de ser inviável ao consumidor continuar como proprietário das linhas, quando estas são destinadas a conduzir a energia elétrica fornecida pela concessionária.

A transação questionada é específica do sistema de eletricidade e está enquadrada no negócio jurídico administrativo denominado de incorporação de bens à concessionária, por força legal.

Deve-se considerar, ainda, que as linhas de distribuição de energia que se incorporam ao ativo imobilizado da concessionária serão revertidas ao poder concedente quando ultimado o prazo de concessão.



Esses aspectos demonstram que não se está diante de uma doação, como legalmente definida, mas diante de forma de transferência legal e forçada, descaracterizando-se, por conseguinte, as exigências consubstanciadas no Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Fazenda pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Daniela Victor de Souza Melo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), André Barros de Moura e Livio Wanderley de Oliveira.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 3.256/07/CE (Publicado no "MG" de 15/09/2007)**

---

**EMENTA**

**ITCD – FALTA DE RECOLHIMENTO - DIFERENÇA. Imputação fiscal de falta de recolhimento de diferença relativa a sobrepartilha e complementação de ITCD – causa mortis. Exigência de ITCD e MR nos termos do art. 22, inciso II da Lei 14.941/03. Infração caracterizada, justificando-se, assim, a reforma da decisão recorrida. Restabelecidas as exigências lançadas pelo Fisco. Recurso de Ofício provido. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de diferença relativa a sobrepartilha e complementação de ITCD – causa mortis – referente ao processo de inventário nº 216.01012606-0, espólio de Hamilton Augusto de Oliveira.

Exige-se ITCD e a multa de revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei 14.941/03.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 17.377/07/2ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento, por ter operado a decadência da exigência fiscal, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

---

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

De início, cabe verificar, por se tratar de Recurso de Ofício, do cumprimento da condição regulamentar de admissibilidade. Tal condição encontra-se estatuída no artigo 139 da Consolidação da Legislação Tributária e Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, de 23 de agosto de 1984, *in verbis*:

*"Art. 139 - Caberá recurso de ofício para a Câmara Especial, quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade desfavorável à Fazenda Pública Estadual, ressalvado o disposto no § 1º do artigo 137.*

.....  
*§ 2º - O recurso de ofício devolverá à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria cuja decisão tenha sido contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade."*

Desta forma, tendo a decisão recorrida consubstanciada no Acórdão nº 17.377/07/2ª sido tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Ofício, devolvendo à Câmara Especial a análise da exclusão do crédito tributário feita pela 2ª Câmara de Julgamento.

Assim, superada a condição de admissibilidade estabelecida no retro transcrito artigo 139 da CLTA/MG, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

**Do Mérito**

Trata-se o presente contencioso administrativo de exigência de ITCD e da multa de revalidação correspondente, em face de não ter o Autuado, mesmo após intimado, recolhido o ITCD decorrente da sobrepartilha, bem como da diferença verificada no recolhimento efetuado anteriormente, conforme documento de fls. 10, relativamente ao processo de inventário nº 216.01012606-0, espólio de Hamilton Augusto de Oliveira.

Verifica-se, pelos documentos dos autos, que o óbito ocorreu em 02/10/1992, sendo que a abertura do inventário deu-se em 13/09/2001 e o ITCD foi recolhido em 21/05/2002, conforme consta do Documento de Arrecadação Estadual - DAE de fls. 20.

Entretanto, após a conclusão do processo de inventário, foi apresentado novo bem, ocasionando a sobrepartilha, momento em que a repartição fazendária verificou incorreção no cálculo do imposto efetuado quando da primeira partilha, porquanto aplicado erroneamente a alíquota.

Desta forma, procedeu-se ao novo cálculo, corrigindo a alíquota anteriormente aplicada equivocadamente e incluindo o bem objeto da sobrepartilha, intimando o Autuado a efetuar o pagamento do imposto.

Não tendo havido o pagamento espontâneo, procedeu-se ao lançamento de ofício do crédito tributário, conforme Auto de Infração de fls. 02, com intimação válida ao sujeito passivo em 07/07/2006.

Ressalte-se, por oportuno, que o fato gerador da exigência em questão ocorreu com a transmissão dos bens, fato que decorreu do falecimento do “*de cujus*” em 1992. A exigência, portanto, deve ser regida pela Lei nº 9.752/89, vigente à época da abertura da sucessão.

De acordo com a mencionada lei, o imposto somente seria exigível após a homologação do cálculo pelo juiz do inventário, a teor da norma contida em seu art. 7º, inciso I, *in verbis*:

*“Art. 7º - O pagamento do imposto deverá ser feito:*

*“I - no caso de inventário, dentro de 15 (quinze) dias a contar da data em que transitar em julgado a sentença homologatória do cálculo;”*

Desta forma, temos duas situações distintas: a primeira relativa ao recolhimento efetuado a menor em decorrência do cálculo equivocado promovido pela repartição fazendária; a segunda corresponde ao bem que não havia sido informado na primeira declaração, ocasionando a sobrepartilha.

Quanto à primeira situação, restou comprovado nos autos a incorreção no cálculo efetuado pela repartição fazendária que aplicou a alíquota prevista na Lei 12.429/96 quando o correto seria a aplicação da alíquota prevista no art. 5º, inciso II da Lei 9.752/89, vigente à época da abertura da sucessão, *in verbis*:

*“Art. 5º - A alíquota do imposto, tanto na sucessão legítima ou testamentária, quanto na doação, será de:*

*(...)*

*II - 4% (quatro por cento) para montante acima de 1.000 (um mil) UPFMG.”*

Tal equívoco redundou no recolhimento do imposto em valor menor que o devido. Verificado o erro, correta a exigência da diferença não recolhida ao cofre público.

Na segunda situação, por falha do inventariante, um bem imóvel não foi incluído na declaração, desafiando a solicitação de sobrepartilha. Para que tal sobrepartilha ocorra, necessário se faz o recolhimento do imposto devido pela transmissão deste bem, em decorrência da sucessão “*causa mortis*”.

Cabe ressaltar que o lançamento pode ser efetuado e revisto de ofício, seja por erro, omissão ou falta da autoridade que o realizou – no caso da aplicação da alíquota errônea nos cálculos do ITCD, seja quando deva ser apreciado fato não conhecido anteriormente – na hipótese do bem levado à sobrepartilha, conforme autoriza o art. 149, incisos VIII e IX do CTN, *in verbis*:

*“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*(...)*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”*

Desta forma, afigura-se correta a exigência do imposto devido e não recolhido, assim como a penalidade de revalidação correspondente.

No entanto, a decisão recorrida entendeu que a Fazenda Pública não poderia mais constituir o crédito tributário, porquanto já havia operado a decadência, em face do disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Todavia, o ITCD é um imposto por declaração, como admitido pela própria decisão recorrida, vale dizer, o sujeito passivo faz a declaração dos bens e direitos e com base nesta declaração, o Fisco faz o cálculo do imposto devido. O cálculo é homologado pelo juiz do inventário e o contribuinte efetua o pagamento, obedecendo a procedimentos regulamentares prescritos pela legislação de regência vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Assim sendo, o prazo decadencial para o lançamento nesta hipótese, por se tratar de imposto por declaração, deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regendo-se pelo art. 173, inciso I do CTN, *in verbis*:

*“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;”*

Somente após a homologação do cálculo, por sentença do juiz do inventário, é que o tributo torna-se exigível. Por conseguinte, somente a partir daí é que a Fazenda Pública pode constituir o crédito tributário.

Sendo o prazo decadencial, em consonância com o art. 173, inciso I do CTN, de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da homologação do cálculo por sentença do juiz do inventário, o que se deu em 07/02/2003, o prazo para o Fisco efetuar o lançamento expira-se somente em 31/12/2008.

Neste sentido já se manifestou a DOET/SLT, hoje DOLT/SUTRI - órgão consultivo da Secretaria de Fazenda deste Estado -, na Consulta Fiscal Direta 899/98, reformulada pelo Parecer 007/2001.

Desta forma, entende-se não operada a extinção do crédito tributário pela decadência, sendo que a imputação foi efetivada com estrita observância da legislação que rege a matéria, impondo-se, por conseguinte, o provimento do presente recurso para restabelecer a exigência efetuada na forma consignada no Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que lhe negava provimento, nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Maurício de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles, Luiz Fernando Castro Trópia e Antônio César Ribeiro.

**Relator:Edvaldo Ferreira**

## **12 - MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA**

---

**Acórdão: 18.448/07/3<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 08/12/2007)**

### ***EMENTA***

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatação, através de levantamento quantitativo de mercadoria, de entradas de combustíveis desacobertados de documentação fiscal. Razões de defesa insuficientes para alterar as imputações fiscais. Exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II e §2º, item 3, do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso II do artigo 55 da mesma Lei mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

## RELATÓRIO

A autuação versa sobre a imputação fiscal de entradas de mercadorias (combustíveis) desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2006.

O trabalho fiscal realizado que levou a tais conclusões foi o levantamento quantitativo, por meio do qual foi verificado que os encerrantes registrados no livro Movimentação de Combustíveis - LMC teriam números fictícios, pois, ao se calcular as saídas mensais nos diversos bicos que fornecem o mesmo produto, o valor dos bicos coincidem com os demais. Conclui então a Fiscalização que os dados do LMC não seriam confiáveis.

Dessa feita, o Fisco procedeu a medição física dos estoques e leitura dos encerrantes no dia 29 de agosto de 2006, para possibilitar a realização do levantamento quantitativo abrangendo o período de 1º de janeiro a 29 de agosto de 2006. Para o termo inicial do período foram utilizados os estoques constantes no livro Registro de Inventário e os encerrantes registrados no "controle de bombas" (documento de uso interno do contribuinte).

A partir do Levantamento Quantitativo Resumido – LQR, efetuado de acordo com as premissas acima elencadas, a Fiscalização detectou a entrada desacoberta de gasolina comum, álcool e óleo diesel.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e § 2º, item 3, e 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente, e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 75/80, em síntese, aos seguintes argumentos:

- o Auto de Infração é nulo de pleno direito, pois prescinde da indicação expressa de qual é a repartição competente para recebimento da Impugnação, contrariando o art. 58, inciso II da CLTA/MG e ofende ainda o disposto no § 4º da referida norma, quando a autoridade fazendária deixa de assinar os documentos ali anexados, que supostamente integram o processamento eletrônico;
- ao ser enviado o Auto de Infração por via postal a autoridade fazendária deixou de identificar ali o documento enviado, em absoluto afronte ao artigo 59, inciso II da CLTA/MG;
- não foi apontado no Auto de Infração o termo inicial da correção monetária e juros de mora, atentando contra o artigo 57, inciso VI da CLTA/MG;
- nos dias 26 de janeiro e 02 de maio de 2006 necessitou realizar manutenção nas bombas e tanques de combustíveis, com substituição de peças, pois estas poderiam estar causando diferenças na vazão dos bicos, e este fato demonstra que o levantamento quantitativo dos combustíveis não condiz com a realidade e leva a dúvidas acerca do quadro apurado pelo Fisco;
- analisando o levantamento elaborado pelo Fisco não se pode aferir com exatidão que a aquisição de combustíveis se deu no volume ali diagnosticado, isto porque o LMC, documento fiscal de caráter secundário, não é prova capaz de definir, para efeitos tributários, a movimentação do combustível e sua quantidade;
- um exemplo da inexatidão do LMC para demonstrar circulação de mercadoria, é a subtração de 20 litros de combustível do tanque para o galão na mesma medida, a fim de demonstrar ao consumidor que realmente a bomba está calibrada estando de acordo com as normas da ANP e do INMETRO, ocorrendo a mesma situação quando o consumidor exige a demonstração da qualidade do combustível, através das amostras- testemunhas nas chamadas provetas;
- o combustível também sofre alteração de volume em face da temperatura e pode sofrer interferências de intervalos de ar até chegar ao encerrante;
- esses exemplos demonstram que o volume do combustível saiu do tanque e ao mesmo tempo retornou, porém sem configuração do fato gerador do ICMS;
- o levantamento resta, no mínimo, duvidoso, ensejando a realização de perícia técnica para a qual formula quesitos contábeis e mecânicos.

Ao final, requer seja julgado totalmente improcedente o lançamento.

O Fisco, em manifestação de fls. 96/100, refuta as alegações da defesa, em síntese sob os seguintes fundamentos:

- o levantamento inicial indicou que os dados lançados pelo Autuado em seu LMC são fictícios, pois em cada mês o volume vendido em cada bico é rigorosamente igual àquele vendido nos demais bicos (ou, em alguns casos, com diferenças ínfimas), levando o Fisco à elaboração, de

forma rigorosa, de um levantamento quantitativo resumido – LQR dos combustíveis, o qual gerou a autuação;

- o Autuado não refuta a acusação de serem precárias as informações por ele mesmo registradas no LMC, o que demonstra que os dados eram fictícios;

- não procede a argumentação de defesa quanto às preliminares, pois o Auto de Infração indica com clareza a repartição que deveria receber eventual Impugnação e contém a assinatura do fiscal autuante e de sua chefia, bem como está claro o Aviso de Recebimento - AR, que contém a indicação precisa de qual o documento enviado;

- o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM contém o termo inicial para cômputo da correção monetária e dos juros que é o dia 31 de agosto de 2006 para o ICMS e correspondente Multa de Revalidação e o dia 28 de setembro de 2006 para a Multa Isolada, que são as datas de vencimento destas parcelas;

- é de responsabilidade do posto revendedor manter as suas bombas medidoras perfeitamente ajustadas, de modo que indiquem os volumes realmente fornecidos a cada abastecimento, devendo efetuar aferições periódicas e providenciar ajustes técnicos nos mecanismos e substituição de suas peças quando isso se revelar necessário, sendo este procedimento previsto na Portaria DNC 26/92;

- para se computar no LQR as aferições efetuadas, foram consideradas as quantidades informadas pelo Autuado para cada bico em atividade, sendo que foi feita uma aferição a cada uma de 32 semanas do intervalo levantado, resultando nos dados que levaram ao lançamento ora discutido;

- quanto a possíveis testes de qualidade em que devem ser coletados volumes de 1 litro de combustível, eles constituem uma raridade no mercado varejista de combustíveis e as quantidades empregadas aos testes efetivados são muito pequenas e, se retornadas ao tanque podem ser computadas com aferições;

- no tocante à temperatura, é certo que esta causa variação de volumes nos combustíveis líquidos, mas se o LMC for escriturado diariamente e a partir de dados reais, a cada dia ocorrerá alguma diferença entre o estoque escritural e aquele medido fisicamente, podendo ocorrer excepcionalmente uma diferença nula, o que não foi verificado nestes autos cujo levantamento considerou um período bastante longo, cerca de oito meses, suficiente para que essas pequenas variações acabassem se anulando;

- considerar erros de medição volumétrica devidos a supostos bolsões de ar nas canalizações implica confessar infrações no âmbito das relações de consumo;

- o LMC, logo que implantado no âmbito federal, foi adotado pela legislação estadual como livro fiscal, na forma do artigo 160, inciso IX do RICMS/2002, não sendo, portanto, um documento fiscal de caráter secundário, destinando-se a registrar a movimentação de combustíveis ocorrida nos postos revendedores, mas na forma como estava sendo escriturado pelo Autuado, não se prestava a tal fim, tendo o levantamento sido elaborado a partir de outros dados, estes reais;

- o LQR foi realizado tomando como marco inicial os dados do livro de Inventário e os documentos de controle interno do Autuado, como termo final, os dados levantados conjuntamente pelo Fisco e pelo Autuado, encontrando-se registrados na ficha de visita ao posto Revendedor e, as aquisições foram apuradas pelas notas fiscais;

- a necessidade de se fazer manutenção em uma bomba medidora não é motivo para que o combustível seja medido de modo deturpado, pois ao constatar qualquer problema em seu funcionamento, o posto revendedor deve paralisar a bomba e providenciar a respectiva manutenção;

- em relação a requerimento do Autuado no sentido de executar perícia contábil e mecânica, verifica-se serem estas totalmente desnecessárias ao julgamento desta autuação, até porque os quesitos apresentados já foram respondidos.

Ao final, pede a manutenção integral do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento formalizado mediante a imputação fiscal de entradas de mercadorias (combustíveis) desacobertadas de documentação fiscal, no exercício de 2006.

Importante, para o deslinde da questão, registrar que o trabalho fiscal realizado que levou a imputação fiscal foi o levantamento quantitativo, por meio do qual foi verificado que os encerrantes registrados no livro Movimentação de Combustíveis - LMC teriam números fictícios, pois, ao se calcular as saídas mensais nos diversos bicos que fornecem o mesmo produto, o valor dos bicos era coincidente, ou mesmo bem próximo dos demais. Conclui então a Fiscalização que os dados do livro Movimentação de Combustíveis - LMC não seriam confiáveis.

A partir desta conclusão, o Fisco procedeu à medição física dos estoques e leitura dos encerrantes no dia 29 de agosto de 2006, para possibilitar a realização do levantamento quantitativo abrangendo o período de 1º de janeiro de 2006 até 29 de agosto de 2006.

Para o termo inicial do período foram utilizados os estoques constantes no livro Registro de Inventário e os encerrantes registrados no “controle de bombas” (documento de uso interno do contribuinte).

A partir do Levantamento Quantitativo Resumido – LQR, efetuado de acordo com as premissas acima elencadas, a Fiscalização detectou a entrada desacobertada de gasolina comum, álcool e óleo diesel, lavrando o Auto de Infração em epígrafe para formalizar as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, §2º, item 3, e 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Preliminar

Da análise do Auto de Infração recebido pela Impugnante, verifica-se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades, nos termos do artigo 58, da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, *in verbis*:

*“Art. 58 - O Auto de Infração deverá conter os mesmos elementos da Notificação de Lançamento.*

*I - prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida;*

*II - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do prazo e data de seu início, assim como da repartição competente para recebê-la;*

*III - anotação de se tratar de crédito tributário não contencioso, quando for o caso;*

*IV - circunstância de a intimação do sujeito passivo ter sido feita por edital, quando for o caso.*

*§ 1º - Nos casos de lavratura de TRM ou TAD, uma vi a do termo lavrado deverá acompanhar o respectivo AI.*

*§ 2º - Se o depositário for pessoa estranha ao procedimento fiscal, uma cópia do AI e do TAD lhe serão entregues, contra recibo.*

*§ 3º - Nos casos de crédito tributário não contencioso e de falta de entrega de documento fiscal, o AI poderá ser expedido por processamento eletrônico, ficando dispensada a lavratura do termo previsto no inciso I do artigo 51.”*

Diante da análise da legislação acima transcrita verifica-se claramente que o presente lançamento atende aos requisitos de certeza e liquidez do crédito tributário levantados pela Impugnante.

Ademais, cumpre lembrar que a própria CLTA/MG estabelece ainda que possíveis incorreções ou omissões da peça fiscal, no caso em tela o Auto de Infração, não acarretarão sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

Analisando ainda pontualmente as questões levantadas em sede de preliminar pelo Impugnante também não difere a questão.

O primeiro ponto a ser apreciado é relativo ao argumento do Defendente de que o Auto de Infração teria prescindido da obrigatória apresentação de alguns pressupostos de validade e constituição, segundo o estatuído na CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84.

Assim, à vista do Auto de Infração, entende o Impugnante ser possível verificar-se que a sua constituição deixou de informar especificamente a obrigatoriedade do artigo 58, inciso II, pois não forneceu, ante a intimação, qual seria a repartição competente para receber a impugnação.

Para analisar-se a questão posta pela Defendente, cumpre, inicialmente, verificar o disposto no artigo 58 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, hoje em vigor com suas alterações posteriores, especificamente no que tange à matéria questionada.

Assim dispõem os citados artigos, *in verbis*:

*“Art. 58 - O Auto de Infração deverá conter os mesmos elementos da Notificação de Lançamento.*

.....  
*II - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do prazo e data de seu início, assim como da repartição competente para recebê-la;*

Efetivamente, a ausência dos pressupostos de validade e constituição do auto de infração atenta contra o postulado constitucional da ampla defesa e do contraditório, bem como do devido processo legal, como alega o Impugnante.

Entretanto, os pontos abordados pelo Defendente como faltantes no presente lançamento, na verdade estão presentes no corpo do Auto de Infração.

Consta na segunda página do Auto de Infração, fl. 03 dos autos, a seguinte expressão:

“Fica o contribuinte intimado a promover, no prazo de 30 (trinta) dias a contar do recebimento deste, o pagamento do crédito tributário acima por meio de DAE, ou a parcelá-lo, nos termos da legislação vigente, ou ainda a impugná-lo, sob pena de revelia e reconhecimento do crédito tributário.

.....  
Na hipótese de impugnação, esta deverá ser apresentada pessoalmente ou por via postal, com aviso de recebimento, na Administração Fazendária a que estiver(em) circunscrito(s) o(s) Sujeito(s) Passivo(s) ou na Administração Fazendária, da sede da Delegacia Fiscal emitente deste AI, acompanhada da taxa de expediente, quando devida.” (grifos não constam do original)

Verificando este trecho acima transcrito conclui-se que o Auto de Infração traz claramente para o contribuinte o local onde deve ser apresentada impugnação, qual seja, à Administração Fazendária a que estiver circunscrito ou na Administração Fazendária da sede da Delegacia Fiscal emitente do mesmo.

Outro ponto enfocado pelo Impugnante diz respeito ao requisito constante do § 4º do artigo 58 da CLTA/MG, que, em seu entendimento, também não teria sido atendido.

Dispõe o citado § 4º do artigo 58 da CLTA/MG, *in verbis*:

*“Art. 58 - O Auto de Infração deverá conter os mesmos elementos da Notificação de Lançamento.*

.....  
*§4º - (Revogado pelo art. 9º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos do Dec. nº 43.784, de 15/04/2004.)*

*Efeitos de 20/10/2000 a 15/04/2004 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. 41.314, de 19/10/2000:*

*“§ 4º - Prescinde de assinatura da autoridade fazendária o AI ou outro documento relacionado com o procedimento fiscal emitidos por processamento eletrônico.”*

Entretanto, ao contrário do que alega o Impugnante, o Auto de Infração encontra-se devidamente assinado tanto pelo Fiscal que promoveu a autuação quanto pelo chefe da repartição fazendária, conforme também pode ser visto às fls. 03 e 04.

Ademais, como pode ser visto do texto normativo acima transcrito, o dispositivo que vigorou até 15 de abril de 2004, estabelecia a desnecessidade de assinatura da autoridade fazendária no Auto de Infração quando emitido por processamento eletrônico de dados.

No que tange ao Aviso de Recebimento - AR, melhor sorte não assiste ao Defendente em suas alegações. No AR constante dos autos está clara a indicação expressa de seu conteúdo, qual seja, o (PTA 01.154232-29), como se pode verificar à fl. 73.

Por derradeiro, cumpre ainda esclarecer que no Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fl. 05) pode ser verificado que o termo inicial para cômputo da correção monetária e dos juros é o dia 31 de agosto de 2006 para o ICMS e correspondente Multa de Revalidação e o dia 28 de setembro de 2006 para a Multa Isolada, sendo tais dias exatamente as datas de vencimento destas parcelas do crédito tributário.

O dia 31 de agosto de 2006, último dia do mês, foi eleito como data de vencimento do ICMS porque o período analisado se compõe de vários períodos de apuração do imposto, sendo impossível determinar com precisão o momento em que ocorreram as infrações; por sua vez, o dia 28 de setembro de 2006 é a própria data de lavratura do Auto de Infração.

A natureza da infração imputada à Impugnante está precisamente delimitada nos presentes autos, sendo que esta dela se defendeu com os argumentos expostos na fase de relatório e que serão estudados e averiguados na fase de mérito desta decisão.

Por todo o exposto, incabíveis as prefaciais argüidas, não devendo, portanto, ser acatada a argüição de nulidade da peça formalizadora do lançamento.

Da Perícia

O Impugnante requer a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que a resposta aos quesitos formulados à fl. 79 seriam necessários à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Segundo a doutrina, nas palavras de Alexandre Freitas Câmara em seu livro “Lições de Direito Processual Civil”, “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”.

Assim, segundo a doutrina dominante, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, pela verificação dos documentos carreados aos autos pelo Fisco, conclui-se que estes se revelam suficientes para a elucidação da questão.

Cite-se, a propósito, decisão já proferida sobre a mesma matéria anteriormente:

*"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, o legislador estadual mineiro foi claro ao tratar da matéria no âmbito administrativo conforme se verifica dos exatos termos do artigo 116, incisos I e II, da Consolidação das Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG) aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, com suas alterações posteriores, *in verbis*:

*"Art. 116 - O requerimento de perícia será indeferido quando esta for:*

.....

*I - desnecessária para elucidar a questão;*

*II - supérflua por outras provas produzidas;*

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

Importante, ainda, a análise dos quesitos apresentados pelo Defendente. Entretanto, observando-se os mesmos, mais uma vez verifica-se que a prova requerida se mostra



desnecessária, uma vez que os documentos acostados aos autos são suficientes para o deslinde da matéria.

Nesse sentido, os quesitos apresentam-se irrelevantes para a elucidação das questões, sendo totalmente desnecessária a apresentação dos demais documentos, nos estritos termos do dispositivo regulamentar supra.

Ressalte-se, pela relevância, que do Auto de Infração constam a descrição clara e precisa das irregularidades apuradas pelo Fisco, a menção dos dispositivos legais infringidos e os das penalidades cominadas.

Como se não bastasse, o embate trazido pelo Postulante com relação ao mérito do feito demonstra sua perfeita compreensão com relação à natureza da irregularidade apurada pelo Fisco. Da síntese da peça de defesa constante do relatório anterior é possível perceber que o mesmo abordou a irregularidade a ele imputada com argumentos que demonstram seu total entendimento da questão, embora discorde do método utilizado pela Fiscalização mineira para apuração do crédito tributário, bem como dos resultados alcançados.

Pelo exposto, é desnecessária a realização de prova pericial já que seu resultado, diante dos quesitos trazidos pelo Impugnante, não contribuirá para o deslinde da questão e considerando que os autos já trazem informações suficientes, de modo a possibilitar a aplicação ao caso concreto do correto tratamento legal à luz da legislação estadual.

Assim, preliminarmente deve ser indeferido o pedido de prova pericial, sendo que o amplo direito de defesa está efetivamente garantido ao Impugnante no presente processo. Passa-se então, em seqüência, à análise do mérito.

#### Do Mérito

De início é importante ressaltar que o Impugnante alega em sua defesa que não se trata de mercadoria desacobertada (álcool, gasolina comum e diesel), uma vez que a autuação fiscal não retrata a realidade, em face da substituição de algumas peças e a variação de volume frente à temperatura, bem como não ter o levantamento levado em consideração as retiradas de combustível das bombas para testes.

Destaque-se constar dos autos Registro de Inventário da empresa autuada, controle de bombas e livro Registro de Entradas, os quais não são impugnados pelo Defendente em momento algum.

Ademais, embora haja a alegação de que a empresa possui tanques de substituição, não foi trazida junto à Impugnação qualquer prova de tal situação.

Acrescente-se que a fiscalização, ao realizar seu procedimento, fez o levantamento quantitativo não apenas da gasolina, mas também do álcool e do diesel comum, sendo que o desacobertamento foi constatado em todas as mercadorias.

Como é possível perceber, a irregularidade estabelecida da peça fiscal refere-se à constatação de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante o roteiro levantamento quantitativo, procedimento este previsto nas normas mineiras regulamentares do ICMS, a teor do estatuído no artigo 194 da Parte Geral do RICMS/02:

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

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

*II - levantamento quantitativo de mercadorias;*

*III - levantamento quantitativo-financeiro;*

.....

*§ 1º - No caso de levantamento quantitativo em exercício aberto, será observado o seguinte:*

*I - antes de iniciada a contagem física das mercadorias, a autoridade fiscal intimará o contribuinte, o seu representante ou a pessoa responsável pelo estabelecimento, presente no momento da ação fiscal, para acompanhar ou fazer acompanhar a contagem;*

*II - a intimação será feita em 2 (duas) vias, ficando uma em poder do Fisco e a outra em poder do intimado;*

*III - o contribuinte, o seu representante legal ou a pessoa responsável pelo estabelecimento aporão o “ciente” na via da autoridade fiscal e, nessa oportunidade, indicarão, por escrito, a pessoa que irá acompanhar a contagem física das mercadorias, que poderá, durante a mesma, fazer por escrito as observações convenientes;*

*IV - terminada a contagem, o contribuinte, o seu representante legal ou a pessoa responsável pelo estabelecimento assinarão, juntamente com a autoridade fiscal, o documento em que a mesma ficou consignada;”*

Ressalte-se, portanto, a legalidade do referido procedimento fiscal.

Frise-se, pela importância, não ter sido apresentada contestação específica a nenhum valor do movimento diário no levantamento.

Na realidade, o Defendente está impugnando a autuação resultante de levantamento quantitativo realizado com rigor técnico.

No relatório do Auto de Infração se esclarece inicialmente que os documentos enviados pelo Impugnante, em atendimento a intimações, contêm dados que são utilizados para um levantamento quantitativo inicial, a ser confirmado posteriormente quando isto se fizer necessário.

O levantamento inicial realizado pelo Fisco indicou a este que os dados lançados pelo Impugnante Autuado em seu livro Movimentação de Combustíveis - LMC eram irreais, pois em cada mês o volume vendido em cada bico é igual àquele vendido nos demais bicos, ou, em alguns casos, há pequenas e tênues diferenças.

O Fisco, por considerar que tal diferença inexistente na vida real, ainda mais quando se repete por vários meses, desconsiderou tais informações. Em consequência, houve por bem elaborar um levantamento quantitativo resumido – LQR dos combustíveis, abrangendo todo o período compreendido entre 1º de janeiro e 29 de agosto de 2006.

Para a primeira dessas datas foram utilizados os dados constantes do livro fiscal Registro Inventário e do documento interno denominado pelo próprio Impugnante como “Controle de Bombas” e, para o final do período, os dados obtidos na medição física efetuada pelo Fisco em conjunto com representante da empresa.

A autuação foi feita tendo por base os resultados obtidos neste levantamento quantitativo.

O Impugnante usa vários argumentos relativos aos aspectos formais do Auto de Infração, com vistas a conseguir a declaração de sua nulidade. Estes argumentos já foram apreciados anteriormente nesta decisão, tendo sido tratados como preliminares.

Destaque-se ser de responsabilidade do posto revendedor manter as suas bombas medidoras perfeitamente ajustadas, de modo que indiquem os volumes realmente fornecidos a cada abastecimento. Para tanto, deve efetuar aferições periódicas e providenciar ajustes técnicos nos mecanismos e substituição de suas peças quando isso se revelar necessário. Na realidade, esse é um procedimento normal e bastante utilizado naquele setor econômico, tendo sido disciplinado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC n.º 26/92 – predecessor da ANP – que institui e regulamenta a escrituração do LMC, e prevê nesse livro um campo destinado a anotar, diariamente, os volumes de combustíveis utilizados para as eventuais aferições. Desse modo, evita-se que esses volumes sejam computados como venda uma vez que, após a realização da aferição, o combustível nela utilizado retorna ao tanque subterrâneo do posto.

Entretanto, os dados lançados no LMC não puderam ser considerados pelo Fisco o que resultou na presente autuação. Assim, para se computar no LQR as aferições efetuadas, foram consideradas as quantidades informadas pelo próprio Impugnante.

Assim, para cada bico em atividade, foram 40 litros por aferição (20 litros na velocidade de abastecimento alta e 20 litros na velocidade baixa), sendo que foi feita uma aferição a cada uma das 32 semanas do intervalo levantado, resultando, portanto em 1.280 litros em cada um dos bicos ativos. Dessa forma, foram consideradas aferições em que utilizaram 1.280 litros de álcool (apenas 1 bico), 3.840 litros de gasolina comum (3 bicos) e 5.120 litros de óleo diesel comum (4 bicos ativos, uma vez que os bicos 5,6,7 e 8 encontram-se inativos) conforme se pode verificar no LQR, pois os encerrantes não se alteraram ao longo do período. Essas quantidades (coluna C do

LQR) foram deduzidas do confronto entre encerrantes finais e iniciais para se obter os volumes vendidos (coluna D, na qual se registra o resultado das seguintes operações aritméticas: coluna A - coluna B – coluna C).

Desta forma, verifica-se improceder a alegação do Impugnante a respeito da suposta desconsideração dessas aferições.

No que tange aos testes de qualidade em que devem ser coletados volumes de 1 litro de combustível, cabe destacar que estes não são usuais ou feitos diariamente, não tendo o Defendente comprovado o contrário. Assim, embora haja previsão de serem executados referidos testes, não há nos autos provas sequer de sua ocorrência. Ressalte-se que as quantidades empregadas aos testes efetivados são, geralmente, muito pequenas e, se retornadas ao tanque (há outra possibilidade) podem ser computadas como aferições.

Relativamente à ocorrência de variações de volumes de combustíveis causadas pela temperatura, é certo que elas ocorrem. No entanto, também é certo que, se o LMC for escriturado diariamente e a partir de dados reais, a cada dia ocorrerá alguma diferença entre o estoque escritural e aquele medido fisicamente, podendo ocorrer excepcionalmente uma diferença nula, mas há que se ter presente que a medição física dos estoques ocorrerá no mesmo horário todos os dias, diminuindo a faixa em que a temperatura oscilará. Em alguns dias o volume medido estará incorreto para mais, em outros essas variações se equilibram quando se considera um período maior. No caso presente está sendo considerado um período bastante longo, cerca de oito meses, suficiente para que essas pequenas variações acabem virtualmente se anulando.

Não é possível considerar erros de medição volumétrica devido a supostos bolsões de ar nas canalizações, pois estes não se encontram plenamente demonstrados nos autos, tão pouco suas repercussões foram levantadas e comprovadas numericamente pelo Impugnante.

O LMC, logo que implantado pelo órgão predecessor da ANP, foi adotado pela legislação estadual como livro fiscal, conforme previsão contida no artigo 160, inciso IX do RICMS/2002, não sendo possível assim acolher a tese de defesa de que o LMC é um documento fiscal de caráter secundário.

Quando devidamente escriturado, situação diversa da encontrada nestes autos, o LMC, além de se revestir das formalidades intrínsecas e extrínsecas comuns a todos os livros fiscais, se destina a registrar a movimentação de combustíveis ocorrida nos postos revendedores, sendo então capaz, sim, de definir as quantidades movimentadas em cada período.

Cabe repetir que o LQR foi realizado contemplando-se o período de 1º de janeiro a 29 de agosto de 2006. Os dados do marco inicial foram tomados do Livro de Inventário (fls. 13/17) e dos documentos de controle interno denominados pelo Impugnante como “Controle de Bombas” (fls. 19/20). Quanto ao termo final, os dados são aqueles levantados conjuntamente pelo Fisco e pelo Autuado, encontrando-se registrados na ficha de “Visita ao Posto Revendedor” (fl. 22). As aquisições ocorridas no período foram tomadas através das notas fiscais relacionadas às fls. 24/26.

A partir destas observações, pode-se deduzir que a necessidade de se fazer manutenção em uma bomba medidora (mesmo com a substituição de peças essenciais ao seu funcionamento) não é motivo para que o combustível seja medido de modo deturpado. Ao constatar qualquer problema em seu funcionamento, o posto revendedor deve paralisar a bomba e providenciar a respectiva manutenção, impedindo que pequena divergência eventualmente existente se propague, devido ao tempo, sem ser corrigida.

Portanto, apesar do Impugnante afirmar que não há que se falar em desacobertura fiscal de suas operações de entrada, todas as provas dos autos, aliadas aos documentos relativos à fiscalização, demonstram inequivocamente a existência de mercadoria desacobertada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas. Ainda em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

## **13 - MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA**

Acórdão: 17.715/07/2ª

(Publicado no “MG” de 15/11/2007)

### **EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Irregularidade apurada mediante o confronto entre os documentos extrafiscais apreendidos pela Polícia Federal, em cumprimento a Mandado de Busca e Apreensão, e as notas fiscais emitidas no período. Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS (12%), Multa de Revalidação e Multa Isolada (40%), capitulada no inciso II, artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, observado o limite estabelecido na Lei n.º 15.956/05.

**IMPORTAÇÃO – ENTRADA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Constatou-se a entrada de mercadoria proveniente do exterior, sem recolhimento do imposto e sem emissão dos documentos fiscais previstos na legislação tributária, fato devidamente comprovado através de documentos extrafiscais apreendidos pela Polícia Federal no estabelecimento da Autuada, em cumprimento a Mandado de Busca e Apreensão. Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS (12%), Multa de Revalidação e Multa Isolada (40%), prevista no inciso II, artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, observado o limite estabelecido na Lei n.º 15.956/05.

**MERCADORIA – ENTRADA E ESTOQUE DESACOBERTADO – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Restou demonstrado que a Autuada promoveu a entrada e manteve em estoque mercadoria desacobertada de documento fiscal. Infração caracterizada. Exigências de ICMS (12%), Multa de Revalidação e Multa Isolada (20%), prevista na alínea “a” do inciso II, artigo 55 da Lei n.º 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, excluindo-se as exigências referentes à entrada desacobertada, que poderia se referir a importação desacobertada, acatando-se parcialmente os argumentos apresentados pelo Contribuinte. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Constatou-se, mediante conferência de documentos e livros fiscais e de documentos extrafiscais apreendidos por meio de Autos de Apreensão e de Levantamento Quantitativo, que o Autuado, no período de junho/04 a dezembro/05, incorreu nas seguintes irregularidades:

1. recolhimento a menor de ICMS, no valor original de R\$ 28.486,38, visto que promoveu saída de mercadoria desacobertada de documentos fiscais, fato comprovado mediante confronto de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Autuada, por meio do Auto de Apreensão do Departamento de Polícia Federal (IPL n.º 2077/2005-SR/DPF/MG) lavrado em 01/12/05, em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão n.º 043/9V/2005 de lavra do MM Juiz Federal da 9ª Vara/MG, com as notas fiscais emitidas no período de julho/05 a fevereiro/06, pelo que exige-se ICMS (12%), MR (50%) e MI (40%), capitulada no inciso II, art. 55, Lei 6763/75, observado o limite de 2,5 vezes o valor do imposto, nos termos da Lei n.º 15.956/05;
2. promoveu entrada de mercadoria importada do exterior, no período de agosto/04 a novembro/05, em operações no valor total R\$ 3.225.743,99, sem emissão de documento fiscal e recolhimento de ICMS, fato comprovado por meio de documentos extrafiscais apreendidos pela Polícia Federal no endereço do estabelecimento do Contribuinte pelo que exige-se ICMS (12%), MR (50%) e MI (40%), capitulada no inciso II do art. 55 da Lei 6.763/75, observado o limite de 2,5 vezes o valor do imposto, nos termos da Lei n.º 15.956/05;
3. promoveu entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal no período de 01/01/05 a 30/11/05, em operações no valor total de R\$ 115.390,92, apurada mediante Levantamento Quantitativo pelo que exige-se MI (20%), prevista na alínea “a”, inciso II do art. 55 da Lei 6.763/75;
4. manteve, em 30/11/05, estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no valor total de R\$ 189.936,64, apurada mediante Levantamento Quantitativo pelo que exige-se ICMS (12%), MR e MI (20%), prevista na alínea “a”, inciso II do art. 55 da Lei 6.763/75.

Verifica-se, da documentação constante nos Autos, que a ação fiscal foi deflagrada com a apreensão de documentos fiscais e extrafiscais e de mercadorias (produtos de informática) no estabelecimento da Autuada e no escritório de sua contabilidade, conforme cópias dos documentos de fls. 34/42.

O início da ação fiscal foi precedido da regular lavratura do TIAF n.º 143311, em 16/03/06, oportunidade em que a Autuada foi intimada a apresentar documentos e livros fiscais (fls. 02/06).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 278/288, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 295/306.

Acatando parcialmente os argumentos apresentados pela Impugnante quanto à cobrança em duplicidade relativa à importação (item 2) e a entrada desacobertada (item 3), o Fisco promove a reformulação do crédito tributário demonstrada às fls. 307.

Devidamente cientificada da reformulação, (fls. 317/318) a Impugnante reitera os argumentos da defesa, insistindo em descaracterizar o trabalho fiscal (fls. 319/322). O Fisco, por sua vez, reiterando a manifestação anterior, refuta as alegações da defesa (fls. 325/329).

A Auditoria Fiscal, em Despacho de fl. 333, indefere o pedido de produção de prova pericial, cuja decisão não foi Agravada e, em parecer de fls. 339/347, opina, em preliminar, pelo não acolhimento da argüição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco.

---

#### **DECISÃO**

Ressalte-se, inicialmente, que os fundamentos constantes do parecer de fls. 339/347 elaborado pela Auditoria Fiscal são os mesmos utilizados por esta Câmara de Julgamento para sustentar sua decisão e, por esta razão, passarão a compor o presente acórdão, ressalvadas pequenas alterações e/ou adequações.

#### **Das Preliminares**

A Impugnante cogitou de nulidade do Auto de Infração (fls. 278/279), sob o pretexto de que o lançamento contraria o disposto no art. 57 da CLTA/MG.

Nesse aspecto é de se notar que o Auto de Infração descreve com clareza a infração praticada, e identifica os artigos infringidos, nos exatos termos dos incisos IV a VI do art. 57 e art. 58 da CLTA/MG. Além disso, o Relatório Fiscal complementar que acompanha o Auto de Infração contém de forma detalhada, e por item, a descrição das irregularidades, memória de cálculo das exigências, bem como a capitulação correspondente às infringências e penalidades (fls. 13/19). Os Anexos de I a V demonstram os procedimentos fiscais adotados para apuração das irregularidades e respectivas exigências (fls. 20/32), o ICMS devido foi totalizado no Anexo VI (fls. 33) e o Demonstrativo Global do Crédito Tributário às fls.18.

A alegação de cerceamento de defesa não tem cabimento. Ressalta-se que a peça de defesa apresentada aborda com detalhes todos os aspectos relacionados com as acusações fiscais, de maneira que demonstra que a Impugnante compreendeu perfeitamente as infrações que lhe foram imputadas, delas se defendendo ponto a ponto. Tanto é verdade, que parte dos argumentos de defesa foi acatada pelo Fisco resultando na exclusão das exigências relativas ao item 3 do Auto de Infração.

Há que se considerar que a Impugnante foi regularmente cientificada da reformulação, tendo se manifestado em duas oportunidades.

A alegação de eleição errônea do sujeito passivo também não se sustenta. O Auto de Apreensão lavrado pela Polícia Federal, cópia às fls. 34, comprova que a apreensão dos documentos e mercadorias ocorreu no endereço do estabelecimento da Impugnante, visto que relata: *“Esclarece a Autoridade, que referidos materiais foram arrecadados na empresa – FOXCORP-Valle Periféricos Ltda. situada na Rua Silva Ortiz, 31, Floresta, Belo Horizonte/MG, Fone 3224-0333, em poder de Rogério Ribeiro (...), no cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão nº43/9V/2005 da lavra do MM Juiz Federal da 9ª Vara/MG,...”*. De acordo com a Cláusula 6ª do Contrato Social, o Sr. Rogério Ribeiro é o sócio-gerente da empresa (fls. 289/292). Portanto, correta afigura-se a eleição da Autuada como Sujeito Passivo da obrigação, prevista no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Inexistindo o vício formal, tampouco alegado erro na eleição do Sujeito Passivo, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

## Do Mérito

A autuação versa sobre exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada consubstanciadas no descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento) e acessória (emissão de documento fiscal) no período de junho/04 a dezembro/05, em decorrência da prática das seguintes irregularidades:

1. recolhimento a menor de ICMS, visto que promoveu saída de mercadoria desacoberta de documentos fiscal, fato comprovado mediante confronto de documentos extrafiscais apreendidos por meio do Auto de Apreensão do Departamento de Polícia Federal (IPL nº2077/2005-SR/DPF/MG) lavrado em 01/12/05, em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão nº043/9V/2005 da lavra do MM Juiz Federal da 9ª Vara/MG, com as notas fiscais emitidas no período de julho/05 a fevereiro/06;
2. promoveu entrada de mercadoria importada do exterior, no período de agosto/04 a novembro/05, sem emissão de documento fiscal e recolhimento de ICMS, fato comprovado por meio de documentos extrafiscais apreendidos pela Polícia Federal no endereço do estabelecimento do Contribuinte;
- 3 e 4. promoveu entrada e manteve em estoque mercadoria desacoberta de documento fiscal no período de 01/01/05 a 30/11/05, apurados mediante Levantamento Quantitativo.

Consta na Cláusula 2ª do Contrato Social do Sujeito Passivo, que trata do Objeto Social, que “A sociedade tem a finalidade organizada para exercer o comércio de periféricos, suprimentos, micro-computadores e manutenção dos mesmos.” (fls. 289). De acordo com os dados constantes no SICAF, o início das atividades comerciais data de 01/06/04. Consta ainda, que a inscrição neste Estado foi bloqueada em 06/02/07, em razão de solicitação de baixa para encerramento de atividades, cujo pedido foi indeferido em 06/06/07.

Verifica-se, da documentação constante nos autos, que a ação fiscal foi deflagrada em 01/12/05 com a apreensão de documentos fiscais e extrafiscais e de mercadorias (produtos de informática) no estabelecimento da Autuada e no escritório de sua contabilidade, em operação conjunta realizada pela SUFIS/SEF/MG e o Departamento da Polícia Federal, formalizada por meio da lavratura do Auto de Apreensão do Departamento de Polícia Federal (IPL nº2077/2005-SR/DPF/MG) em 01/12/05, em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão nº 043/9V/2005 da lavra do MM Juiz Federal da 9ª Vara/MG, conforme cópias dos documentos anexadas às fls. 34/42.

Muito embora a apreensão tenha sido em razão do cumprimento de Mandado Judicial, a teor do disposto no art. 195 do C.T.N., para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis relacionados com a atividade do contribuinte, ou da obrigação destes de exibi-los.

Quanto à questão da suposta “inversão de competência” levantada pela Impugnante, é de se notar que a participação da Polícia Federal, em relação ao presente trabalho, restringiu-se à apreensão dos documentos fiscais e extrafiscais os quais se constituem em provas das infrações a ela imputadas.

Salienta-se que o trabalho fiscal foi motivado pelo repasse dos documentos apreendidos pela Polícia Federal à SEF/MG, com o objetivo de se averiguar, quantificar e apurar a existência de ilícitos, a partir do confronto daqueles documentos com as informações, livros e documentos fiscais apresentados pela Autuada.

Por ser vinculada e obrigatória a atividade administrativa do lançamento, uma vez comprovada por meio de tais documentos a ocorrência de fato gerador de tributo de competência estadual cabe ao Fisco promover o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, nos exatos termos do parágrafo único do art. 142 do C.T.N. Assim, o fato de o lançamento ter sido baseado em relatório de autoridade federal não desqualifica a ação do Fisco estadual, como quer a Impugnante, visto que por meio das informações coletadas pelo referido documento resta demonstrada a prática das seguintes infrações:

1. Saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, fato comprovado mediante confronto entre os documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento da Autuada e as notas fiscais emitidas no período.

Tal irregularidade foi apurada mediante o confronto entre os documentos extrafiscais de fls. 44 a 141 com os valores das notas fiscais emitidas no período de julho/05 a fevereiro/06, as quais foram registradas no SAPI – Sistema de Apuração e Pagamento Informatizado, cópias anexadas às fls. 237/273.

No tocante à veracidade das provas, observa-se que em tais documentos constam informações relativas ao número de controle do pedido, data, nome do cliente, endereço, total a pagar e ainda a identificação do vendedor (Rogério, Ricardo, Regis). Em grande parte deles constam também informações referentes à forma de entrega (motoboy, sedex) e de pagamento (depósito Bradesco, depósito Banco do Brasil), a exemplo dos pedidos anexados às fls. 48, 50, 53, 59, 61, 63 a 66, 70 a 72, 74, 76, 79, 85, 89, 96, 103, 106, 121, 127 e 129. O fato de ser possível estabelecer perfeita vinculação entre esses documentos e as respectivas operações não deixam dúvidas sobre a ocorrência dos fatos geradores em questão.

Como bem esclareceu o Fisco, do total de 409 pedidos apreendidos, apenas os relacionados no Anexo I (fls. 20/23 - cópias às fls. 44 a 141), resultaram em autuação. Verifica-se que não foram considerados como saídas desacobertadas, os pedidos em cujas cópias constavam, manuscrita, a expressão “cancelar”, e aqueles para os quais se constatou que houve emissão da nota fiscal correspondente.

No tocante ao aspecto quantitativo, observa-se que a base de cálculo das operações foi obtida a partir dos valores das mercadorias constantes nos respectivos pedidos e aplicada a alíquota de 12%, prevista na alínea “b.6”, art. 42, na Parte Geral do RICMS/02. Assim, correto afigura-se o lançamento do imposto demonstrado às fls. 20/23.

2. Entrada de mercadoria importada do exterior, sem emissão de documento fiscal e sem recolhimento de ICMS.

Fato devidamente comprovado por meio do confronto entre as “Invoice” e “Sales Order” (pedido de venda), apreendidos no estabelecimento, cópias anexadas às fls. 143/215, relacionadas no Anexo II, fls. 24/28, e os documentos de entrada registrados no SAPI – Sistema de Apuração e Pagamento Informatizado, cópias anexadas às fls. 237/273.

O conceito de “invoice”, segundo consta no Site do Banco Central do Brasil, é o “Documento comercial que formaliza uma operação de compra e venda com o exterior, contendo quantidade, preço e condições de pagamento de mercadorias ou serviços prestados.” Tais documentos comprovam a prática de “descaminho” uma vez que a Autuada não apresentou os documentos que compõem o processo regular de importação de mercadorias, sobretudo no que concerne à Declaração de Importação, mesmo depois de intimada a fazê-lo (fls. 03).

Na linguagem do Direito Aduaneiro, descaminho possui a significação do desvio de mercadorias ao manifesto (desalealdamento), com a intenção de fugir ao pagamento dos impostos ou direitos alfandegários. É, pois, o extravio de mercadorias, para não serem manifestadas, e assim fugirem da tributação que lhes pesaria com o despacho regular.

Nesse sentido, no caso em exame, o termo “descaminho” utilizado pelo Fisco no Memorial Descritivo, às fls. 15/17, justifica-se em razão do seguinte: pelo fato do Contribuinte não ter apresentado nenhum documento que comprove a importação regular da mercadoria, confirmado pela declaração de fls. 07, evidenciado pelo fato de não constarem importações para o CNPJ da Autuada no sistema “Linc-Fisc” da Receita Federal, além da inobservância às obrigações relativas à emissão e registro da nota fiscal de entrada, previstas na legislação estadual.

Quanto à veracidade das provas das aquisições, contestadas pela Impugnante, há que se considerar que as observações contidas nas “invoices” e “Sales Order” (pedido de venda), minuciosamente detalhadas pelo Fisco no Memorial Descritivo de fls. 15/17, tais como: o preço unitário e total em dólar e a conversão em real, acertos (fls. 229) e controles de pagamentos, bem como a identificação de pessoas responsáveis pelas operações, quais sejam, Ricardo e Rogério Ribeiro, sendo este o sócio-gerente da sociedade/Impugnante, (fl. 292) identificados em alguns pedidos como sendo “comprador/responsável”, não deixam dúvidas de que, de fato, ocorreu a entrada de mercadoria no estabelecimento da Autuada, proveniente do exterior (fls. 153, 165, 175, 184, 209 e 229).

Acrescenta-se que em alguns documentos constam valores lançados em extrato com histórico de créditos, transferências ou pagamentos, indicando que a empresa emitente, com sede nos Estados Unidos, recebeu tais valores a título de pagamentos de “invoices”, a exemplo dos

documentos de fls. 197 a 201, 203 e 209 a 214, mencionados nos itens 2.6 a 2.10 de fls. 16 do Memorial Descritivo.

Importa observar que a denominação “FOX CORP”, mencionada em grande parte das “invoices” como sendo a adquirente das mercadorias, é o nome de fantasia tanto da Impugnante, conforme se vê do contrato social às fls. 290, quanto da empresa individual “Ricardo Ribeiro”, situada no endereço Avenida do Contorno, nº 1853, sala 206, Bairro Floresta – BH, cuja inscrição encontra-se suspensa por desaparecimento do Contribuinte (fls. 234).

Verifica-se, então, que embora tenham sido inscritas em endereços diferentes, a estreita vinculação entre a empresa “Ricardo Ribeiro” e a ora Autuada, além da semelhança no padrão gráfico, está evidenciada também pela semelhança caligráfica do responsável pelo preenchimento das notas fiscais de fls. 232 e 233.

Com relação à base de cálculo e alíquota, observa-se que o valor das operações foi obtido mediante a conversão dos valores expressos em dólares para reais, utilizando-se a cotação de fechamento da data da “invoice” ou das “sales order”, conforme divulgação do Banco Central do Brasil (fls. 220/226) e aplicada a alíquota de 12%, prevista na alínea “b.6”, art. 42, na Parte Geral do RICMS/02. Assim, correto afigura-se o lançamento do imposto demonstrado às fls. 24/28.

3 e 4 - Promoveu entrada e manteve estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal apurados mediante Levantamento Quantitativo.

Tal procedimento tem respaldo no inciso II, art. 194 do RICMS/02, que estabelece que para a apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, entre eles, o levantamento quantitativo de mercadorias.

Da análise do demonstrativo de fls. 29, verifica-se que como estoque inicial considerou-se as quantidades constantes no inventário realizado em 31/12/04 e estoque final a contagem física realizada por ocasião da apreensão realizada pela Polícia Federal (fls. 34).

O Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias foi realizado considerando-se todos os documentos fiscais de entrada e saída, além dos lançamentos efetuados na escrita fiscal no período de 01/01/05 a 30/11/05. Assim, considerou-se, para efeitos do levantamento, as notas fiscais de entradas relacionadas às fls. 30/31 e as de saídas à fls. 32, observando-se que tais documentos constam das Relações de Notas Fiscais do Sistema de Apuração e Pagamento Informatizado – SAPI, conforme cópias às fls. 237/273. As diferenças estão demonstradas na planilha de fls. 29.

Como bem observou o Fisco, não foram consideradas no levantamento, para efeito de cobrança, as diferenças de saídas apuradas no levantamento quantitativo, uma vez que, seria de se presumir, tais diferenças estivessem incluídas nas saídas apuradas por meio dos documentos extrafiscais, de que trata o item 1 do Auto de Infração.

Nesse mesmo sentido, com relação às diferenças apuradas a título de entradas desacobertadas (item 3 Auto de Infração). Considerando-se que tais diferenças poderiam ser originadas das importações sem emissão de documentos fiscais, constatadas por meio de documentos extrafiscais a que se refere o item 2 do Auto de Infração, o Fisco entendeu por bem acatar os argumentos da Impugnante, para excluir as exigências relativas à dita infração (item 3 do Auto de infração), promovendo a reformulação do trabalho, conforme documentado às fls. 307 e 308.

No tocante ao estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal em 30/11/05, demonstrada no Anexo III (fls. 29), correto afigura-se o procedimento adotado na apuração das diferenças, o que justifica a manutenção das exigências de ICMS, MR e MI (20%). A base de cálculo foi obtida a partir do preço médio ponderado apurado na forma do disposto nos artigos 53 e 54 do RICMS/02.

Assim, constatada a ocorrência do fato gerador sem emissão de documentos e recolhimento do imposto, identificado o sujeito passivo, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada respectivas, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de ilidir integralmente o feito fiscal, torna-se parcialmente legítimo o lançamento, nos termos da reformulação demonstrada às fls. 307 dos autos.

Os demais argumentos trazidos pela Impugnante em sua peça defensiva não são suficientes para ilidir a imputação fiscal.



Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação procedida pelo Fisco às fls. 307. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida e Antônio Leonart Vela.

**Relator: Edvaldo Ferreira**

---

**Acórdão: 17.707/06/1ª** (Publicado no “MG” de 31/08/2006)

---

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatada a saída de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal sob a forma de transferência de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001, em operação interna e interestadual. Infringência apurada através de Documentos para Transação Bilateral emitidos pela Coobrigada. Adequação da Multa Isolada relativa às operações interestaduais ao percentual de 15% (quinze por cento) nos termos do §2º, do artigo 55, da Lei nº 6763/75, com redação dada pela Lei nº 15.956/05.

**MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatada a entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência de outros estabelecimentos durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001. Infringência apurada através de Documentos para Transação Bilateral e de Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo emitidos pela Coobrigada. Exigências fiscais mantidas.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE NÃO TRIBUTADA.** Constatada a falta de estorno do ICMS relativo aos excedentes de redução de metas de consumo de energia elétrica transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001, indevidamente aproveitado tendo em vista que a energia elétrica adquirida veio a ser objeto de operação subsequente não-tributada pelo imposto. Exigências fiscais mantidas.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades, durante o período de racionamento de energia elétrica no exercício de 2001:

- 1) saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, nas transferências de excedentes de redução de metas de consumo;
- 2) entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência de outros estabelecimentos; e
- 3) falta de estorno do ICMS relativo aos excedentes de redução de suas metas de consumo de energia elétrica transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação.

Exigem-se ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação (MR) de 50% (cinquenta por cento) e Multas Isoladas (MI) de 40% (quarenta por cento) e de 20% (vinte por cento) previstas, respectivamente, nos incisos II e XXII do artigo 55 da Lei nº 6.763/75, conforme detalhamento constante no Auto de Infração (AI).

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 92 a 101 e 122 a 130, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 176 a 183.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 184 a 201, opina pela procedência do lançamento.

---

## **DECISÃO**

Decorrem as exigências fiscais formalizadas da constatação da prática das seguintes irregularidades, durante o período de racionamento de energia elétrica no exercício de 2001:

- 1) saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, nas transferências de excedentes de redução de metas de consumo;
- 2) entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência de outros estabelecimentos; e
- 3) falta de estorno do ICMS relativo aos excedentes de redução de suas metas de consumo de energia elétrica transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação.

Compõem o AI o relatório fiscal de fls. 9/11, contendo o demonstrativo do crédito tributário, a recomposição da conta gráfica de fls. 12 e os seguintes anexos:

- Anexo I de fls. 13/14, contendo o quadro de transferências de excedentes de redução de metas de energia elétrica; e
- Anexo II de fls. 15, contendo o demonstrativo dos valores tomados como referência para o arbitramento.

Fazem ainda parte dos autos os Documentos para Transação Bilateral de fls. 16/30; o contrato firmado entre a Coobrigada e a Autuada de fls. 31/51; os Certificados de Direito de Uso de Redução de meta de Consumo de fls. 52/53; a tabela de preços praticados no MAE de fls. 54/55 e a cópia de livros fiscais de fls. 56/90.

No tocante ao pedido de substituição processual da Coobrigada pela empresa CEMIG Distribuição S.A., importante relatar que em janeiro de 2005, em virtude de alterações na legislação federal e estadual (Lei Federal nº 10.848, de 15 de março de 2004 e Lei nº 15290, de 4 de agosto de 2004), ocorreu a reorganização societária com a segregação das atividades operacionais então existentes na Companhia Energética de Minas Gerais - CEMIG desvinculando as atividades de geração e distribuição em duas novas empresas: CEMIG Distribuição S/A e CEMIG Geração e Transmissão S/A, ficando a Companhia Energética de Minas Gerais - CEMIG como a empresa *holding*.

Embora o CTN não contemple especificamente a responsabilidade das sociedades resultantes de cisão, ao determinar no art. 132 que “a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”, a Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, expressamente atribui tal responsabilidade ao estabelecer que “a companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão”, ressaltando que “o ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão (segunda parte e parágrafo único do art. 233).

Assim, o Fisco está autorizado a eleger qualquer uma das sociedades como Coobrigada da obrigação tributária, e, ocorrendo a hipótese prevista no parágrafo único do art. 233 da Lei Federal nº 6.404/76, acima transcrito, caberá à Coobrigada comprovar que não é responsável pela obrigação tributária que se lhe imputa, face ao estipulado no ato de cisão.

Dessa forma, reputa-se correta a eleição da empresa Companhia Energética de Minas Gerais - CEMIG como Coobrigada, sendo desaconselhável sua substituição processual conforme pleiteado, uma vez que não se encontra configurada nos autos a hipótese prevista no parágrafo único do art. 233 da Lei Federal nº 6.404/76.

### **1. Quanto à saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal**

Trata-se da constatação de saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, em operações internas e interestaduais, sob a forma de transferências de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica nos meses de junho, julho, outubro e dezembro de 2001, conforme demonstrado no Anexo I de fls. 13/14, infringência pela qual são exigidos, nas operações internas, o ICMS, a MR de 50% (cinquenta por cento) e a MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ao passo que

nas saídas interestaduais foi exigida apenas a MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e estornado o ICMS correspondente, apropriado pela Autuada quando da aquisição da energia elétrica, objeto do item 3 do AI a ser analisado na seqüência.

A exigência apenas da penalidade isolada na operação interestadual que destina energia elétrica a outro Estado justifica-se por estar tal operação abrigada sob a não-incidência do imposto emanada da alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Observa-se que autuação em tela está fundamentada na existência dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fls. 16/20 e de fls. 25/27 e dos Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 29/30, nos quais consta a Autuada como cedente de energia elétrica.

As cópias de citados documentos identificam a empresa cedente (a Autuada), a cessionária, o montante de energia comercializada em kWh, tendo sido firmados com o conhecimento da Concessionária Distribuidora (Coobrigada).

Para uma melhor compreensão da conjuntura da política energética vigente à época dos fatos relatados, insta salientar que no período da crise de fornecimento de energia elétrica ocorrida no País em 2001, uma das providências adotadas pelo Governo Federal, através da edição da Medida Provisória nº 2.147, de 15 de maio de 2001, foi a criação e instalação da Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica (GCE) do Conselho de Governo e o estabelecimento das diretrizes do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica, que tinha por objetivo compatibilizar a demanda de energia com a oferta, de forma a evitar interrupções intempestivas ou imprevistas do suprimento de energia, definindo os elementos e as medidas necessárias para a redução compulsória da demanda de energia elétrica.

Nesse sentido, os consumidores comerciais, industriais e do setor de serviços e outras atividades enquadrados no grupo A constante do inciso XXII do art. 2º da Resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) nº 456, de 29 de novembro de 2000, deveriam observar metas de consumo de energia elétrica correspondentes a percentuais compreendidos entre setenta e cinco e oitenta e cinco por cento da média do consumo mensal verificado nos meses de maio, junho e julho de 2000, na forma estabelecida pela GCE, conforme determinação do art. 17 da Medida Provisória nº 2.148-1, de 22 de maio de 2001.

Todavia, a Resolução da CGE nº 13, de 1º de junho de 2001, permitia que as metas de consumo pudessem ser compensadas entre consumidores mediante leilões do MAE ou transações bilaterais, sendo que para possibilitar a venda do excedente de redução de meta (valor, em kWh, equivalente à expectativa de consumo ou ao consumo verificado em nível inferior à meta do respectivo mês, nos termos do inciso VI do art. 2º da referida Resolução) os consumidores deveriam obter Certificados emitidos pelas respectivas concessionárias.

Forçoso esclarecer que o MAE representa o ambiente organizado e regido por regras claramente estabelecidas no qual se processam a compra e a venda de energia entre seus participantes, tanto através de contratos bilaterais como em um mercado de curto prazo, tendo como limites os sistemas interligados Sul/Sudeste/Centro-Oeste e Norte/Nordeste.

Assim sendo, a sistemática de compra e venda dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo de Energia Elétrica foi homologada pela Resolução da ANEEL nº 227, de 21º de junho de 2001, em razão do mencionado Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica.

Para efeito de tais negociações faziam-se necessários os seguintes documentos, a saber: o Certificado de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo e/ou o Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A e o Documento para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo, emitidos, no caso, pela Concessionária, mediante requisição do consumidor.

Em período imediatamente anterior à crise de energia elétrica, estava em vigor o Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica de fls. 31/45 firmado entre a Autuada e a Coobrigada, através do qual estava estabelecido que a Coobrigada tornaria disponível à Autuada uma quantidade fixa de energia elétrica (demanda reservada), que seria efetivamente faturada, independentemente de ser ou não utilizada.

Contudo, em razão da crise de energia elétrica, foi celebrado em 01/06/2001 o aditivo de fls. 46/50 ao Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica, com vistas a estabelecer os novos patamares de demanda reservada, de forma a acomodar a redução referente à meta de consumo.

Conforme afirmado pelo Fisco, a Coobrigada, na ocasião, passou a faturar a energia elétrica para a Autuada pela quantidade contratada, observada a redução estabelecida, e não pela efetivamente consumida. Para tanto, emitia nota fiscal/conta de energia elétrica sobre o total da quantidade contratada, neste fazendo incidir o imposto, que era integralmente creditado pela Autuada, independentemente do consumo da energia elétrica em sua totalidade ou de sua revenda parcial. Reitera-se que tal parcela não consumida pela Autuada é justamente a que foi revendida desacobertada de nota fiscal e sem débito do ICMS.

Os contratos bilaterais (Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fls. 16/20 e de fls. 25/27 e Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 29/30), base do trabalho fiscal, celebrados em atendimento à mencionada Resolução ANEEL nº 227, de 2001, identificam a Autuada como sendo a empresa cedente de energia elétrica, bem como a cessionária e o montante de energia a ser transferido. Todos os documentos citados foram firmados com a anuência/autorização da Concessionária, ora Coobrigada.

A participação da Coobrigada, ao autorizar a comercialização da energia elétrica e posteriormente ao transportá-la e entregá-la à empresa cessionária, levou o Fisco a incluí-la no pólo passivo da obrigação tributária, face ao disposto no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Quanto à ocorrência do fato gerador tributável pelo ICMS, oportuno mencionar alguns elementos de prova constantes dos autos.

Às fls. 95 da Impugnação apresentada, o procurador da Autuada afirma que “Assim, munida dos referidos certificados, a Impugnante passou a realizar operações de ‘transferência de excedente de meta’.”

De tal declaração extrai-se que as transferências de “excedente de meta” efetivamente ocorreram, sem, no entanto, a devida emissão de notas fiscais para acobertar as operações, nem tampouco pagamento do imposto.

Frente ao exposto, conclui-se que a Autuada revendeu a energia elétrica anteriormente faturada pela Coobrigada, para empresas do Grupo A ou de mesma titularidade, sem o pagamento do imposto e emissão de documento fiscal, estando configurado, portanto, o fato gerador do ICMS.

Ocorre que segundo o entendimento da Autuada, a transferência não é propriamente dita de energia elétrica, mas do “direito de uso” do excedente, que, a seu ver, é contrato típico do Direito Civil, o qual não pode ser desfigurado para que sobre ele incida imposto cujo alvo é a venda.

Observa-se, porém, que a Autuada tem um errôneo entendimento da questão, quiçá resultante da dificuldade em se incluir a energia elétrica na acepção de mercadoria. Entretanto, é cediço que o § 3º do art. 155 da Constituição Federal considera a energia elétrica como mercadoria para fins de incidência do ICMS, assim como o inciso I do art. 222 do RICMS/96.

Nota-se, contudo, que as operações de consumo de energia elétrica revestem-se de determinadas especificidades, tal como a de não ser um bem suscetível de ser estocado pela empresa distribuidora para posterior revenda.

Assim, verifica-se que para efeitos da incidência do ICMS no caso da energia elétrica não cabe invocar a tese do “domínio pleno”, qual seja, a de que a propriedade plena da coisa adquirida perfaz-se com a tradição real ou a entrada física da mercadoria no estabelecimento.

Todavia, tratando-se de mercadoria, e mesmo no caso da energia elétrica, é freqüente a negociação da coisa adquirida sem que tenha ocorrido a entrada física no estabelecimento originariamente adquirente, transitando diretamente do estabelecimento alienante originário para o segundo adquirente, hipótese em que se dá a chamada “remessa por conta e ordem de terceiros”, eis que a legislação estabelece a presunção de tradição, conforme disposto no inciso VI e no § 1º do art. 6º da Lei nº 6.763/75, como segue:

*“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;*

*(...)*

*§ 1º - Equipara-se à saída a transmissão da propriedade da mercadoria ou bem, ou de título que os represente, quando estes não transitam pelo estabelecimento do transmitente”.*

O fato de que o excedente de energia não consumida não tenha entrado fisicamente no estabelecimento da Autuada não descaracteriza a consumação do contrato de compra e venda mercantil. Na hipótese, fora repassado a terceiro, pela própria Coobrigada, mediante a apresentação dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fls. 16/26 e dos Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 27/30, pela vendedora e adquirente, operando-se destarte a venda à ordem, cujos procedimentos acessórios estão dispostos no art. 321 do Anexo IX do RICMS/96.

Destaca-se que toda movimentação (física ou jurídica) de mercadoria há de ser feita devidamente acobertada de documento fiscal.

No caso dos autos, a Autuada, que adquirira energia elétrica e se creditara integralmente do ICMS, está obrigada a emitir nota fiscal de venda em nome da destinatária, nela destacando o ICMS incidente e mencionando que o fornecimento se faria através da Coobrigada.

Como a Coobrigada já emitira a nota fiscal/conta de energia elétrica em nome da Autuada, deveria ainda emitir outra nota fiscal, sem destaque do ICMS, relativamente à quantidade a ser diretamente fornecida à destinatária, mencionando como natureza da operação “remessa por conta e ordem de terceiros”.

A princípio, entretanto, pode parecer que as obrigações acessórias relacionadas com a transferência de excedente de redução de meta de consumo de energia elétrica só foram implementadas com o advento do Decreto nº 42.145, de 2001, sob o argumento de que tais dispositivos são de edição posterior a parte das operações objeto da autuação.

Ocorre, porém, que a responsabilidade da Autuada em relação à emissão da nota fiscal de saída já estava prevista à época anterior à vigência do Decreto nº 42.145, de 2001, a teor do disposto no inciso VII do art. 16 e no parágrafo único do art. 39 da Lei nº 6.763, de 1975, no inciso I do art. 130 da Parte Geral, nos incisos I e II do art. 1º e no inciso III do art. 12, ambos do Anexo V, e no inciso I do art. 321 do Anexo IX, todos do RICMS/96.

Igualmente, a responsabilidade da Coobrigada, que é a única que detém a estrutura física básica para a transmissão da energia elétrica, advém do disposto no inciso II do art. 321 do Anexo IX do RICMS/96 referente à “remessa por conta e ordem de terceiros” na operação de “venda à ordem”.

Dessa forma, mesmo anteriormente à vigência das disposições contidas no Decreto nº 42.145, de 2001, uma vez ocorrido o fato gerador do ICMS, as Impugnantes não podem alegar retroatividade do Decreto nº 42.145, de 2001, na busca de afastar a incidência do imposto na operação, uma vez que as operações praticadas estão sob o disciplinamento da “venda à ordem” disciplinada no Capítulo XXXIX do Anexo IX do RICMS/96.

Conforme já exposto, não só a incidência do ICMS na operação de saída de energia elétrica, como também a obrigação de emitir e entregar ao destinatário o documento fiscal correspondente já tinham previsão legal, razão pela qual não se sustenta a alegação de que o fato gerador do imposto sequer ocorreu.

A figura jurídica de transferência do “direito de uso” invocada pelas Impugnantes para fundamentar a comercialização do excedente de redução de metas não tem o condão de ocultar a real operação de venda (revenda) de energia elétrica, pois a negociação dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta é considerada, para efeito de incidência do imposto, como negociação de títulos representativos da mercadoria, o que remete ao disposto na alínea “b” do § 8º do art. 6º da Lei nº 6.763, de 1975, como segue:

*“Art. 6º - Omissis*

*(...)*

*§ 8º - São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:*

*(...)*

*b) - o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saída do estabelecimento estava na posse do respectivo titular.”*

Acrescenta-se que na apuração do valor do ICMS, a base de cálculo foi obtida pelo Fisco no Anexo I de fls. 13/14 através da multiplicação do valor da quantidade de energia cedida (em

kWh), colhido dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fls. 16/20 e de fls. 25/27 e dos Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 29/30, nos quais consta a Autuada como cedente, pelo valor do preço médio ponderado praticado no MAE (R\$/kWh) referente ao mês de cessão da energia elétrica (de acordo com a Resolução da CGE nº 13, de 2001), conforme relacionado no Anexo II de fls. 15, aplicando sobre tal produto a alíquota de 18% (dezoito por cento).

De qualquer maneira, a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal e pagamento do imposto para a hipótese dos autos torna-se ainda mais evidente com o acréscimo do art. 50A do Anexo IX do RICMS/96, pelo Decreto nº 42.145, de 2001, como segue:

*Art. 50A - O comercializador de energia elétrica, inclusive o que atuar no Mercado Atacadista de Energia - MAE, além do cumprimento das obrigações principal e acessórias previstas na legislação observará o seguinte:*

*I - na hipótese de não possuir Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para fins de acobertamento da operação e de registro pelo destinatário;*

*II - nas operações em que a **energia elétrica não transite pelo estabelecimento comercializador**, será aplicado o disposto no artigo 321 do Anexo IX;*

*III - na hipótese de ser dispensado da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirá Nota Fiscal Avulsa.*

*§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se a todos aqueles que comercializarem energia elétrica oriunda de produção própria ou de **excedente de redução de meta**. (grifos nossos)*

Afiguram-se corretas, portanto, as exigências fiscais do ICMS, da MR de 50% (cinquenta por cento) e da MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em virtude da constatação da saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal em operação interna, e da MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em virtude da constatação da saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal em operação interestadual, ambas sob a forma de transferências de excedentes de redução de metas.

Todavia, a penalidade isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6763/75, relativa às operações interestaduais deve ser adequada ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do §2º do citado artigo, redação dada pela Lei nº 15.956, de 29 de dezembro de 2005.

## **2. Quanto à entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal**

Trata-se da constatação de entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, sob a forma de recebimento, em transferência de outros estabelecimentos, de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica no período compreendido entre setembro e dezembro de 2001, conforme demonstrado no Anexo I de fls. 13/14, infringência pela qual é exigida a MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso XXII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Observa-se que autuação em tela também está fundamentada na existência dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fls. 21/24 e do Documento para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 28, nos quais consta a Autuada como cessionária, bem como dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo de fls. 52/53.

As cópias dos documentos de Transação Bilateral identificam a empresa cedente da energia elétrica, a Autuada como sendo a cessionária e o montante de energia comercializada em kWh, tendo sido firmados com o conhecimento da Concessionária Distribuidora (Coobrigada).

Conforme já abordado no item 1 supra, temos que a entrada de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal ocorreu em um período atípico de racionamento de energia elétrica, que motivou a expedição de normas em cumprimento das diretrizes do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica implantadas pela Medida Provisória nº 2.147, de 2001.

Dessa forma, através dos Documentos para Transação Bilateral de fls. 21/24 e de fls. 28, nos quais consta a Autuada como cessionária, bem como dos Certificados de fls. 52/53, verifica-se que a Autuada recebeu energia elétrica em transferência desacobertada de documentação fiscal e sem o recolhimento do ICMS devido a este Estado, uma vez que não foram apresentados os documentos fiscais de entrada correspondentes.

Acrescenta-se que na apuração do valor do ICMS, a base de cálculo foi obtida pelo Fisco no Anexo I de fls. 13/14 através da multiplicação do valor da quantidade de energia recebida (em kWh), colhido dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fls. 21/24 e do Documento para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 28, nos quais consta a Autuada como cessionária, bem como dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo de fls. 52/53, pelo valor do preço médio ponderado praticado no MAE (R\$/kWh) referente ao mês de recebimento da energia elétrica (de acordo com a Resolução da CGE nº 13, de 2001), conforme relacionado no Anexo II de fls. 15, aplicando sobre tal produto a alíquota de 18% (dezoito por cento).

No caso dos autos, a Autuada, que adquiriu energia elétrica de outros estabelecimentos, está obrigada a exigir do remetente a nota fiscal de entrada em seu nome, com destaque do ICMS incidente na operação e mencionando que o fornecimento se faria através da Coobrigada.

Como a Coobrigada já emitira a nota fiscal/conta de energia elétrica em nome do estabelecimento ora remetente, deveria ainda emitir outra nota fiscal, sem destaque do ICMS, relativamente à quantidade a ser diretamente fornecida à Autuada, mencionando como natureza da operação “remessa por conta e ordem de terceiros”.

A princípio, entretanto, pode parecer que as obrigações acessórias relacionadas com a transferência de excedente de redução de meta de consumo de energia elétrica só foram implementadas com o advento do Decreto nº 42.145/01, sob o argumento de que tais dispositivos são de edição posterior às operações objeto da autuação.

Ocorre, porém, que a responsabilidade da Autuada em relação à exigência da nota fiscal de entrada já estava prevista à época anterior à vigência do Decreto nº 42.145/01, a teor do disposto no inciso VII do art. 16 e no parágrafo único do art. 39 da Lei nº 6.763/75.

De modo semelhante, a responsabilidade da Coobrigada, que é a única que detém a estrutura física básica para a transmissão da energia elétrica, advém do disposto no inciso II do art. 321 do Anexo IX do RICMS/96 referente à “remessa por conta e ordem de terceiros” na operação de “venda à ordem”.

Dessa forma, mesmo anteriormente à vigência das disposições contidas no Decreto nº 42.145/01, uma vez ocorrido o fato gerador do ICMS, as Impugnantes não podem alegar retroatividade do Decreto nº 42.145/01, na busca de afastar a incidência do imposto na operação, uma vez que as operações praticadas estão sob o disciplinamento da “venda à ordem” disciplinada no Capítulo XXXIX do Anexo IX do RICMS/96.

Relativamente ao *quantum* da MI aplicada, verifica-se que o percentual de 40% (quarenta por cento) sobre o valor constante do documento fiscal passou a ser exigido a partir de 01/11/2003, com a descrição do tipo tributário passando a fazer parte do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por força da edição da Lei nº 14.699/03.

No entanto, para os fatos ocorridos durante o exercício de 2001, como no presente caso, prevalece, para a infringência da entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, a penalidade de 20% (vinte por cento) do valor constante do documento fiscal prevista no inciso XXII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, evitando-se, dessa forma, a aplicação *in pejus* da redação do dispositivo que lhe sobreveio.

Com referência à responsabilidade tributária imposta à Coobrigada em relação aos itens 1 e 2 do AI, verifica-se que em se tratando de concessionária de serviço público federal de energia elétrica, foi encarregada da emissão dos documentos indispensáveis à comercialização dos excedentes (Documentos para Transação Bilateral e Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo), sendo ainda de sua atribuição o controle da utilização da meta estabelecida, a verificação de saldos quantitativos negociáveis, bem como o fornecimento (transmissão) da energia revendida ao destinatário final, fazendo-o, todavia, sem emissão da nota fiscal de “remessa por conta e ordem de terceiros” e ciente da falta de emissão da nota fiscal de venda pela Autuada, devendo aplicar-se, na hipótese, o disposto no inciso XII do art. 21 Lei nº 6.763/75.

Também se afigura correta, portanto, a exigência fiscal da MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso XXII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, relacionada à entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, sob a forma de recebimento, em transferência de outros estabelecimentos, de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica no exercício de 2001.

### **3. Quanto à falta de estorno do ICMS**

Trata-se da constatação de aproveitamento indevido de crédito de ICMS em virtude da falta de estorno do imposto relativo aos excedentes de redução de metas de consumo de energia elétrica da Autuada transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, nos meses de junho e julho de 2001, infringência pela qual são exigidos o ICMS e a MR de 50% (cinquenta por cento).

O Fisco efetuou o estorno do crédito de ICMS, aproveitado pela Autuada quando da aquisição da energia elétrica, em virtude da venda da mesma energia para estabelecimentos localizados em outra unidade da Federação, uma vez que tal operação está ao abrigo da não-incidência do imposto emanada da alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Dessa forma, uma vez que a Autuada adquiriu a energia elétrica como insumo de seu processo de industrialização, tendo, entretanto, promovido sua venda a estabelecimentos localizados em outra unidade da Federação, o Fisco entendeu que tal crédito tornou-se indevido por força de modificação das circunstâncias ou condições anteriores, conforme determina o § 2º do art. 71 do RICMS/96.

Com efeito, a Autuada deveria haver efetuado o estorno do imposto creditado conforme estabelecido no inciso I do art. 71 do RICMS/96, tendo em vista que a energia elétrica adquirida veio a ser objeto de operação subsequente não-tributada pelo imposto.

Sendo assim, e tendo em vista o princípio constitucional da não-cumulatividade insculpido no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, afigura-se correto o estorno de crédito promovido pelo Fisco.

Constata-se, portanto, que a Autuada não trouxe aos autos, de forma objetiva, quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração, de maneira a contraditar o levantamento e a demonstrar pontos porventura conflitantes.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a MI relativa às operações interestaduais ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do §2º do artigo 55, da Lei nº 6763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que o julgava improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro supracitado, as Conselheiras Aparecida Gontijo Sampaio e Juliana Diniz Quirino.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

### **Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa o presente feito sobre a seguinte constatação:

- a) Promover saídas de energia elétrica desacobertas de documento fiscal nas transferências de excedentes de redução de metas de consumo, no período e valores especificados no AI;
- b) Promover entradas de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, quando do recebimento, em transferência, de outros estabelecimentos, de excedentes de redução de suas metas de consumo, nos valores e períodos especificados no AI;
- c) Recolher ICMS a menor em razão de ter deixado de estornar o ICMS relativo aos excedentes de redução de metas de energia elétrica transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação.

"*Data venia*", não há como prosperar a presente acusação fiscal, posto que, em primeiro lugar, não existem provas nos autos de que a Autuada tenha recebido energia elétrica sob a forma



de excedente. A existência de contratos versando sobre esta circunstância no período do “apagão”, era apenas mais um instrumento de garantir que, dentro de uma eventualidade qualquer não ocorresse, para a Autuada, a falta da necessária energia na sua produção diária.

Ademais, como já salientado no Acórdão nº 16.239/05/2ª, as normas e jurisprudências que enfrentam o tema elencam que o fato gerador do ICMS relativo à energia elétrica só ocorre no momento do consumo desta energia pelo adquirente, sendo óbvio que a regra do excedente não torna o fato gerador a partir da celebração do contrato de cessão. A energia tem regra própria quando se fala em fato gerador.

Diante destas circunstâncias e considerando que toda a autuação está calcada no excedente de energia elétrica advindo de contrato de cessão, reputo que o feito fiscal não deve prosperar, pelo que, julgo improcedente o lançamento.

**Conselheiro: Antônio César Ribeiro**

## **14 - MERCADORIA – ENTREGA DESACOBERTADA**

---

**Acórdão: 17.683/06/3ª (Publicado no “MG” de 07/09/2006)**

### ***EMENTA***

**MERCADORIA - ENTREGA DESACOBERTADA - NOTA FISCAL SEM MERCADORIA. Constatada entrega de mercadoria desacompanhada do documento fiscal previamente emitido. Exigência de Multa Isolada, capitulada no inciso II, artigo 55, Lei 6763/75. Acolhimento parcial das razões das Impugnantes acarretando a reformulação do crédito tributário. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre entrega de mercadoria sem documento fiscal, constatado a partir de contagem física de mercadorias em trânsito. Exigência de Multa Isolada, capitulada no inciso II, artigo 55, Lei 6763/75, referente ao mês de março de 2005.

Inconformados, os Sujeitos Passivos apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação conjunta às fls. 49/56, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 146/154.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão de 19 de outubro de 2005, converteu o julgamento em diligência para que o Fisco prestasse esclarecimentos (fls. 130).

Considerando a diligência proposta pela Câmara e acolhendo parte das alegações das Impugnantes, o Fisco promove a reformulação do crédito tributário, conforme fls. 138.

Intimadas da reformulação, as Impugnantes se manifestam às fls. 150/153.

Por fim, o Fisco se manifesta às fls. 155/164.

### ***DECISÃO***

Cuida o caso em tela de imputação fiscal de entrega de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais. Exigência de Multa Isolada, capitulada no inciso II, artigo 55, Lei 6763/75, referente ao mês de março de 2005.

Em contagem física de mercadorias em trânsito, realizada pelo Fisco no ato da abordagem fiscal, constatou-se que não estavam presentes no veículo transportador as mercadorias discriminadas nas notas fiscais nº 000601/000603, 000645/000647, 000650, 000653 e 000668, emitidas pela ora Coobrigada, em 03/03/05.

A Coobrigada Distribuidora Lunar Ltda, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, emitiu as citadas notas fiscais consignando número de lote em todos os produtos.

Quando da abordagem no Posto Fiscal de Muriaé, o Fisco, ao proceder a conferência da mercadoria, constatou divergência entre os números de lote constantes dos documentos e aqueles constantes das embalagens dos respectivos produtos.

O artigo 2º, do Anexo V, do RICMS/02, estabelece:

## **RICMS/02 – ANEXO V**

**Art. 2º** - A nota fiscal conterà, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 e 1-A, as indicações dos quadros a seguir:

### **DADOS DO PRODUTO**

- 1 – o código adotado pelo estabelecimento para identificação do produto;
- 2 – a descrição dos produtos, compreendendo: nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação;"

Nesse sentido, o Fisco constatou que as mercadorias constantes das notas fiscais, discriminadas pelos respectivos números de lote, não se faziam presentes no veículo transportador, acarretando a imputação em questão.

Em razão da ocorrência fática, o Fisco lavrou dois Autos de Infração: o primeiro, por constatar o transporte de mercadorias desacompanhado de documentos fiscais (PTA nº 02.000209213-61) e este, por constatar a entrega de mercadorias desacompanhada de documentos fiscais, considerando-se que os produtos constantes das notas fiscais, com aqueles números de lote, não se encontravam no veículo transportador.

Não obstante a constatação, mas considerando-se a inclusão de um mesmo produto (lacto purga 25x6 CPR – lote 003504), com o mesmo número de lote nos dois Autos de Infração, o Fisco promoveu a reformulação do crédito tributário para excluir esse produto de ambas exigências fiscais.

Pelos fatos, conclui-se pela correção da penalidade exigida, tendo em vista a irregularidade constatada.

No que concerne à sujeição passiva, verifica-se coerente a imputação fiscal ao emitente dos documentos fiscais e ao transportador, se analisado o ordenamento legal pertinente à matéria.

No caso, a Coobrigada emitiu as notas fiscais citadas, destinando as mercadorias para sua filial estabelecida no município de Belo Horizonte.

**Art. 121** - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

*Parágrafo único* - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (Grifado)

Dessa forma, a Coobrigada é sujeito passivo na condição de contribuinte, ao passo que a Autuada, transportadora, é sujeito passivo na condição de responsável, considerando-se previsão expressa da Lei 6763/75.

**Art. 21** - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

I -

II - os transportadores:

a) em relação às mercadorias que entregarem a destinatário diverso do indicado na documentação fiscal;

Por fim, considerando-se o parágrafo 3º, do artigo 55, da Lei 6763/75, com redação dada pela Lei 15956/05, faz-se necessária a adequação da Multa Isolada à citada previsão.

Verifica-se, pois, de todo o acima exposto, que restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco às fls. 138, devendo ser adequada a MI aos termos do § 3º, do art. 55, da Lei 6763/75, com redação da Lei 15956/05. Vencido, em parte, o Conselheiro Windson Luiz da Silva, que o julgava improcedente, nos termos da Impugnação de fls. 49/56. Designado relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor). Participaram do julgamento, além do

signatário e do vencido, os Conselheiros Fausto Edimundo Fernandes Pereira e André Barros de Moura.

**Relator Designado: Edwaldo Pereira de Salles**

## **15 - MERCADORIA – ESTOQUE DESACOBERTADO**

---

**Acórdão: 17.600/07/2<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 01/09/2007)**

---

### ***EMENTA***

**MERCADORIA - ESTOQUE DESACOBERTADO – VEÍCULO USADO - ESTABELECIMENTO NÃO INSCRITO.** Constatado, mediante contagem física, estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6763/75. Entretanto, comprovado nos autos tratar-se de veículos usados adquiridos de pessoas físicas, excluem-se as exigências de ICMS e multa de revalidação.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL.** Descumprimento do disposto no artigo 96, inciso I, do RICMS/02, sendo legítima a exigência da Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso I, da Lei 6763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade. Acionado o permissivo legal, art. 53, §3º, da Lei 6763/75, para reduzir a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da citada lei a 15% (quinze por cento) do seu valor. Decisão por maioria de votos.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a constatação, em 05/10/2005, de que a empresa Autuada não detinha inscrição estadual, bem como, mantinha em estoque veículos usados desacobertos de documentação fiscal, conforme contagem física de mercadorias de fls. 09. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas no artigo 54, inciso I e 55, inciso II, ambos da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34 a 37.

O Fisco, em análise à Impugnação apresentada (fls. 45 a 52), entende haver razão parcial à Autuada, promovendo a reformulação do crédito tributário, conforme demonstrado à fl. 51. Intimada a ter vistas dos autos a Impugnante não se manifesta. O Fisco volta a se manifestar (fls. 70 a 71), ratificando seu entendimento anterior.

---

### ***DECISÃO***

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito fiscal da constatação de falta de inscrição estadual por parte da empresa Autuada bem como estoque de veículos usados sem cobertura fiscal.

Os argumentos da Impugnante são no sentido de que não houve motivação para o ato administrativo, sendo a peça acusatória deficitária e desprovida de provas.

Alega, ainda, que as acusações são infundadas, sendo a atividade da empresa estacionamento de veículos, fato que a dispensa de inscrição estadual.

Contesta a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei 6763/75 e pede pela procedência de sua peça de defesa.

A Fiscalização, por sua vez, não aceita os argumentos de defesa, cita a legislação regente, pedindo, ao final, pela procedência do lançamento.

Na verdade, percebe-se, pelas peças constantes dos autos, que a infração não está totalmente caracterizada.

A Fiscalização, quando da visita ao estabelecimento autuado, constatou as duas irregularidades descritas na peça inicial, quais sejam, falta de inscrição estadual e estoque de mercadorias (veículos usados) desacobertas de documentação fiscal.

Com relação à falta de inscrição estadual, a Fiscalização constatou que o estabelecimento localizado à Rua Zita Soares de Oliveira, nº 200 – Centro – Ipatinga (MG) estava em funcionamento, sem inscrição estadual, fato que contraria o disposto no art. 16, da Lei 6763/75.

Pela demonstração feita na manifestação fiscal de fls. 48, fica evidenciado que o contribuinte providenciou a referida inscrição estadual em data posterior à visita da Fiscalização, ou seja, em 10/10/05, quando, na realidade, a visita do Fisco se deu no dia 05/10/05, conforme se vê do relatório do Auto de Infração.

Da mesma forma, não procede o argumento da Autuada de que sua atividade é de estacionamento de veículos, uma vez que na alteração contratual da empresa de fls. 07 e 39 consta “comércio varejista de automóveis e camionetas usados”, em sintonia com a tela do SICAF transcrita às fls. 49 da manifestação fiscal.

Com relação ao estoque de mercadorias desacoberto de documentação fiscal, foi constatada a existência de 21 veículos usados sem emissão de documentos fiscais, conforme contagem física de estoque de fls. 09/10, cujos certificados de registro e licenciamento estão devidamente juntados aos autos, fato que, segundo a Fiscalização, contrariou o disposto no art. 20, I e IX, do Anexo V, do RICMS/02.

O levantamento foi feito na presença do sócio da empresa Autuada Sr. Tarcísio Santiago Moraes, conforme se vê da contagem física de estoque, cujo nome consta da alteração contratual de fls. 07 (cláusula primeira).

Isto quer dizer que o sócio acima mencionado participou de toda a contagem procedida pelos fiscais autuantes no momento da fiscalização, dando como correto o procedimento adotado pelo Fisco.

A questão da pretendida redução da penalidade capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei 6763/75, de 40% (quarenta por cento) para 20% (vinte por cento) não foi comprovada pelo contribuinte, limitando-se o mesmo apenas a argumentos desprovidos de provas.

Após estas considerações, a Fiscalização constatou que para a apuração do presente crédito tributário foram indevidamente utilizadas a redução da base de cálculo do imposto, bem como adoção incorreta da alíquota para o caso dos autos.

Nesse sentido, lavrou o Auto de Infração 02.000210509.41(apenso), com a finalidade de corrigir o valor do crédito tributário constante do Auto de Infração ora em análise, tendo em vista que no mesmo foi utilizada indevidamente a redução da base de cálculo do ICMS e aplicação incorreta de alíquota.

No entanto, considerando que os veículos usados, objeto da presente peça fiscal, foram adquiridos de consumidores finais, conforme comprovam os certificados de registro de licenciamento de veículo de fls. 12/30, não há que se falar, *data vênia*, em fato gerador do imposto.

A esse respeito, nos ensina o art. 6º, VI, da Lei 6763/75, *verbis*:

*“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 (grifo nosso)”;*

Nesse sentido, devem ser excluídos o ICMS e a MR por indevidos na espécie.

A Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei 6763/75, por sua vez, considerando a não emissão de documento fiscal na entrada das mercadorias, encontra-se plenamente caracterizada, por manter em estoque mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Finalmente, considerando a informação de não constatação de reincidência de fls. 67, aliada a outros elementos constantes dos autos, que permitem a aplicação do permissivo legal contido no art. 53, § 3º, da Lei 6763/75, possível a redução da penalidade isolada capitulada no art. 55, II, da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o ICMS e a Multa de Revalidação, mantendo-se as multas isoladas. Vencidos, em parte, os Conselheiros Livio Wanderley de Oliveira (Revisor) e Mauro Heleno Galvão, que o julgavam procedente. Em seguida, por maioria de votos, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6763/75, para reduzir a

Multa Isolada do art. 55, II, a 15% (quinze por cento) do seu valor. Vencido o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que não o acionava. Conforme art. 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no §5º, art. 137 do mesmo diploma legal. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros supracitados, a Conselheira Cássia Adriana Lima Rodrigues.

**Relator: Luiz Fernando Castro Trópia**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Livio Wanderley de Oliveira, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

De início, esclareça-se que este PTA foi complementado pelo PTA nº. 02.000210509.41 relativamente à alíquota e base de cálculo. Assim, o voto pela procedência do lançamento deste PTA adota os mesmos fundamentos adotados no auto de infração complementar.

A alegação dada pela Impugnante de que os veículos encontravam-se apenas em estacionamento não procede. Milita presunção a favor do Fisco de que as mercadorias estariam sob o domínio do estabelecimento, não ilidida pela Impugnante.

É cediço que a legislação tributária mineira exige a emissão de nota fiscal na entrada de mercadoria adquirida de pessoa física não contribuinte do ICMS, conforme exige o art. 20, I, Anexo V do RICMS/02.

É certo, também, que o regulamento mineiro prevê, no item 10 do Anexo IV, a possibilidade de redução da base de cálculo na saída de produtos usados em geral, inclusive veículos. Essa redução de base de cálculo tem o escopo de evitar nova tributação integral da mercadoria, já utilizada como “bem” pelo consumidor final, vale dizer, a mercadoria já teria cumprido seu papel de circulação até o consumidor final. É como se o “bem” recebesse afetação, alterando sua natureza jurídica para “mercadoria”.

Logo, não havendo previsão da redução, a comercialização desta “nova mercadoria” submete-se à regra geral de imposição tributária, cuja base de cálculo é o valor da operação.

A permissão da redução de base de cálculo com produtos usados origina-se, neste Estado, do art. 10, XIII da Lei 5.960/72, cujo texto já condicionava o benefício ao registro regular na entrada da mercadoria. Confira-se:

*“Art. 10 - A base de cálculo do imposto é:*

*XIII - na saída de máquinas, aparelhos, móveis, veículos e outros objetos usados, inclusive antiguidades, adquiridos para comercialização, desde que as entradas tenham sido regularmente registradas, 10% (dez por cento) do valor da operação, vedado o aproveitamento do crédito eventualmente existente, relativo à aquisição das referidas mercadorias.”*

A Lei 6.763/75 não trouxe dispositivo semelhante, provavelmente em respeito à Lei Complementar 24/75, quando passou a exigir a edição de Convênio interestadual. Os Estados trataram do assunto no Convênio ICM 15/81, estipulando a possibilidade da redução da base de cálculo na saída dos produtos usados, inclusive veículos, com as mesmas condições do já citado item 10, Anexo IV, RICMS/02.

No entanto, utilizando-se a regra da interpretação sistemática, o dispositivo que prevê a redução de base de cálculo deve ser analisado à luz do disposto no art. 89 da Parte Geral do RICMS/02, que assim dispõe:

*“Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra.”(grifo nosso)*

Assim, nos termos desse dispositivo, encontrando-se mercadorias em estoque sem o correspondente documento fiscal, o contribuinte não terá o prazo normal e regular para recolhimento do imposto, que passa a ser devido no momento da ocorrência da irregularidade cometida.

E a "ratio" da norma possui sentido lógico e justo. Se o produto encontra-se em estoque desacobertado, a norma tributária presume que ocorrerá saída sem a correspondente emissão de documento fiscal, não dando ao cidadão/contribuinte o direito de reestabelecer o comportamento normal e regular, sendo devido o imposto no momento da constatação da irregularidade.

E em se tratando de mercadoria usada encontrada desacobertada, a norma não dispensa a exigência do imposto e ao mesmo tempo também não se aplica a redução de base de cálculo prevista no já citado item 10, caso a mercadoria não esteja listada neste item.

Em se tratando de veículos, tampouco se aplicará a alíquota de 12% na saída, incidente somente nas operações sujeitas à substituição tributária, que não é o caso de venda de veículo usado.

Logo, a base de cálculo será o valor da operação - ou valor de venda - sem qualquer redução e a alíquota será de 18%, a interna prevista para veículo.

Reforce-se que somente haverá o benefício estatuído no Anexo IV caso sejam cumpridas as seguintes exigências: a) as mercadorias usadas encontrarem-se devidamente acobertadas com documento fiscal emitido pelo adquirente; b) desde que tenham pertencido a consumidor final e c) a saída ocorra com emissão de documento fiscal.

Ora, a redução dada pela saída configura um prêmio pelo bom comportamento aliado ao fato de que o adquirente não terá valor de crédito a apropriar já que o alienante não é contribuinte do ICMS.

Sabe-se que é prática usual a não emissão de documentos fiscais pelo adquirente de bem usado, configurando o típico tratamento à margem da escrita comercial e fiscal regular, o "caixa-dois".

Destarte, a movimentação com veículo, ou qualquer mercadoria usada, sem emissão de documentos fiscais, implica na perda do benefício previsto no item 10 do Anexo IV, constituindo-se em verdadeira "sanção" ao procedimento irregular.

Há vários precedentes desse órgão vedando a cobrança de ICMS na hipótese de estoque desacobertado de veículos, ao argumento de que não há imposto na operação anterior, por se tratar de operação promovida por não contribuinte do ICMS, conforme Acórdãos 16.302/03/3ª; 15.294/01; 14.131/01/2ª; 2.459/CE/01.

No entanto, a par das argumentações até então alinhavadas, entendemos diferente.

A ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no "caput" do citado art. 89, Parte Geral do RICMS/02, acima transcrito, enseja a necessária cobrança do imposto, se devido. A exigência apenas da multa isolada na situação de estoque desacobertado torna-se inconciliável com o disposto no art. 89. Veja-se que não se está exigindo o imposto pela entrada, mas aquele que seria devido pela eventual saída da mercadoria usada.

É bem verdade que no RICMS/91, introduzido pelo Decreto 32.535/91, a hipótese de esgotamento do prazo para recolhimento do imposto limitava-se ao trânsito com mercadoria transportada sem documento fiscal, impedindo por absoluta previsão legal, a exigência antecipada do imposto. O art. 103 do regulamento, com vigência até 11/1994 assim dispunha:

*"Art. 103. Considera-se esgotado o prazo para pagamento do imposto, relativamente à operação com mercadoria transportada:"*

No entanto, a partir de novembro de 1994, quando o se incluiu no "caput" do art. 103 as demais hipóteses de esgotamento de prazo para recolhimento, quais sejam: saída; entrega; transporte e manutenção em estoque, o imposto relativo à mercadoria encontrada nestas situações deverá ser exigido no momento da constatação da irregularidade, sem qualquer dilatação do prazo para recolhimento.

Diante das razões expostas, julgo procedente o lançamento.

**Conselheiro: Livio Wanderley de Oliveira**

## **16 - MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA**

Acórdão: 18.075/07/1<sup>a</sup>

(Publicado no “MG” de 15/02/2007)

### **EMENTA**

**RECURSO DE AGRAVO - PERÍCIA.** Dispensável a perícia requerida, vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA – MINÉRIO DE FERRO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST** – Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST devido nas prestações internas de serviço de transporte de minério de ferro. Infração caracterizada nos termos dos artigos 244, Anexo IX, do RICMS/96 e 228, Anexo IX, do RICMS/02. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – CRÉDITO A MAIOR.** Constatada a apropriação indevida de créditos do ICMS em valores superiores aos destacados nos documentos fiscais. Infração caracterizada nos termos dos arts. 68 e 69 do RICMS/96 e RICMS/02. Exigências de ICMS e MR.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO –NOTA FISCAL FALSA/INIDÔNEA.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas falsas/inidôneas. Infração caracterizada nos termos do artigo 70, inciso V, do RICMS/96 e RICMS/02. Exigências de ICMS, MR e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso X, da Lei 6763/75.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO.** Constatou-se manutenção no passivo, conta Fornecedores, de obrigações já pagas ou inexistentes, induzindo à presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme artigo 194, § 3º do RICMS/02. Exigência de ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso II, alínea “a”, da Lei 6763/75, majorada em 100%(cem por cento) pela reincidência prevista no artigo 53, §7º, da citada lei.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - REMESSA PARA EXPORTAÇÃO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal, de vez que foram supostamente remetidas para exportação, mas não restou comprovado nos autos a reintrodução das mesmas no mercado interno e nem o seu efetivo retorno ao estabelecimento no prazo legal. Exigência de ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso II, alínea “a”, da Lei 6763/75, majorada em 100%(cem por cento) pela reincidência prevista no artigo 53, §7º, da citada lei.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as irregularidades abaixo enumeradas, referentes ao período fiscalizado de 2001 a julho de 2005, constatadas mediante verificação fiscal analítica e recomposição da conta gráfica:

- 1) falta de recolhimento do ICMS/ST devido nas prestações internas do serviço de transporte de minério de ferro;
- 2) apropriação indevida de créditos relativos a notas fiscais de entrada de carvão emitidas com imposto a maior, bem como de créditos provenientes de notas fiscais declaradas inidôneas;
- 3) saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da manutenção indevida no Balanço Patrimonial – Passivo Circulante, Conta Fornecedores – de obrigações quitadas e/ou não contraídas;
- 4) não comprovação da reintrodução no mercado interno de mercadoria – ferro gusa – remetida ao abrigo da não incidência do ICMS (exportação), nem o efetivo retorno da mesma ao estabelecimento no prazo legal, conforme notas fiscais de devolução de exportação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 38.182 a 38.208, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 38.265 a 38.275.

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 38.279.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, Recurso de Agravo (fls. 38.281 a 38.286).

A Auditoria Fiscal mantém a decisão anterior, ficando, por conseguinte, retido nos autos o Recurso de Agravo.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 38.288 a 38.298, opina pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

### **DA PRELIMINAR**

#### **Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos**

A Autuada solicita às fls. 38.201/38.202 a realização de perícia, apresentando os seguintes quesitos:

- 1) Após uma correta conciliação das contas, ou seja, considerando os direitos já recebidos e as obrigações já pagas, qual é o saldo correto do Ativo Circulante no Balanço Patrimonial de 2002?
- 2) Após uma correta conciliação das contas, ou seja, considerando os direitos já recebidos e as obrigações já pagas, quais são os reais saldos das contas que compõem o Ativo Circulante no Balanço Patrimonial de 2002?
- 3) Após uma correta conciliação das contas, ou seja, considerando os direitos já recebidos e as obrigações já pagas, qual é o saldo correto do Passivo Circulante, ou Passível Exigível a Curto Prazo no Balanço Patrimonial de 2002?
- 4) Após uma correta conciliação das contas, ou seja, considerando os direitos já recebidos e as obrigações já pagas, quais são os reais saldos das contas que compõem o Passivo Circulante, ou Passivo Exigível a Curto Prazo no Balanço Patrimonial de 2002?
- 5) Após respondidos os quesitos acima, quais as obrigações que foram pagas em 31/12/2002, mas que constavam em tal balanço, e quais os créditos que foram recebidos antes de 31/12/2002, mas que constavam no referido balanço?
- 6) Após encontrados os resultados dos quesitos antecedentes, o que realmente ocorreu no presente caso no ano de 2002, um erro na conciliação das contas ou saídas de mercadorias não acobertadas por documentos fiscais?

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a realização de perícia, de vez que os quesitos propostos se restringem a buscar a revisão de dados já constantes no seu Balanço Patrimonial relativo ao exercício de 2002, cujo reexame em nada contribui para solução da controvérsia.

Outrossim, os questionamentos formulados não demandam exame, vistoria ou avaliação, além de poderem ser respondidos por análise dos elementos insertos nos autos, quando não implicam em juízo de mérito, cuja competência é atribuída ao órgão julgador, não extensiva a perito.

Portanto, o fato de a Auditoria Fiscal ter se alicerçado somente no inciso I do artigo 116 da CLTA/MG, para indeferir o pedido de produção de prova pericial, não constitui motivo para que o Despacho agravado seja declarado nulo.

Assim, o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento no inciso I do artigo 116, da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984.

### **Do Mérito**

- 1) Falta de recolhimento do ICMS/ST devido nas prestações internas de serviço de transporte de minério de ferro

As planilhas contendo os números dos CTIRC, nomes dos emitentes, valores da operação, valores da base de cálculo, valores do ICMS-ST e mês da contabilização encontram-se às fls. 364



a 380 (planilha n.º 60) e fls. 433 a 448. O total do crédito tributário relativo a este item consta do demonstrativo de fl. 20.

A exigência fiscal acha-se fundamentada no artigo 244 do Anexo IX do RICMS/96 (artigo 228 do Anexo IX ao RICMS/02) que estabelece o seguinte:

*“Art. 244 – Fica atribuída ao adquirente ou destinatário da mercadoria a responsabilidade, a título de substituição tributária, pelo recolhimento do imposto devido nas prestações internas, sobre o respectivo transporte de minério de ferro e pellets, observado o seguinte:*

*I – no documento fiscal acobertador da prestação do serviço de transporte deverá constar a base de cálculo e o valor do imposto incidente sobre a prestação, **a ser recolhido pelo adquirente ou destinatário da mercadoria;** (g.n.).”*

A Impugnante tenta se eximir da obrigação, alegando possíveis ilegalidades no tratamento dado à situação e, também, por não ter aproveitado os créditos do ICMS relativos ao transporte do minério de ferro. Pondera que se for entendida a cobrança do imposto, deve-se abater do valor a pagar o crédito presumido de 20% do ICMS devido na prestação.

Todavia, razão não lhe assiste. Primeiro, porque não cabe ao Órgão Julgador Administrativo manifestar-se sobre inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, em observância à regra estabelecida no artigo 88, da CLTA/MG. E depois, não se trata a matéria em discussão de aproveitamento de créditos, mas sim, da falta de recolhimento de imposto.

Importante ressaltar, ainda, que não foram trazidas aos autos quaisquer provas da opção pelo crédito presumido por parte dos transportadores, como previsto no artigo 228, inciso II, Anexo IX ao RICMS/02.

De outro lado, tem-se que a norma supra transcrita é impositiva. Ela determina que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas prestações internas de serviço de transporte de minério de ferro cabe ao adquirente ou destinatário da mercadoria. O transportador, ainda que queira, não contrairá para si a responsabilidade pelo imposto.

Restaram, pois, plenamente caracterizadas as infrações à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação.

2) Apropriação indevida de créditos relativos a notas fiscais de entrada de carvão emitidas com imposto a maior, bem como de créditos provenientes de notas fiscais declaradas inidôneas

Entende a Autuada que sendo o ICMS um tributo lançado por homologação, sujeito ao ordenamento do artigo 150, § 4.º, todos os créditos relativos às notas fiscais emitidas até 01/03/2001 estariam definitivamente homologados, ou seja, decaídos, não podendo o Fisco fazer o lançamento em relação a eles.

Ocorre, entretanto, que a regra de citado artigo 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento.

Assim, no presente caso, não se aplica a regra prevista no § 4.º do artigo 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas implicaram na falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, não havendo falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo artigo 173 do CTN.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo a todo exercício de 2001 somente expirou em 31/12/2006, conforme o inciso I do artigo 173 do CTN, incorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do AI em 24/02/2006, como atesta o Aviso de Recebimento (AR) juntado à fl. 38.180.

Quanto ao mérito relativamente a esse item, a análise será feita separadamente, conforme abaixo:

2.1) Apropriação de créditos do ICMS provenientes de notas fiscais declaradas inidôneas

O Contribuinte apropriou, indevidamente, os créditos oriundos de notas fiscais inidôneas acobertadoras de carvão, emitidas por “Aguimar Carneiro da Silva” (planilha n.º 1, fls. 26/40) e “Caiçara Agro Indústria e Pecuária S/A (planilha n.º 2, fls. 41/43). A documentação comprobatória da situação irregular das emitentes, composta por cópias dos Atos Declaratórios de Inidoneidade, telas do SICAF e de consulta ao cadastro do Estado da Bahia, acha-se juntada às fls. 326 a 333. Com relação à remetente “Aguimar Carneiro da Silva”, anexou-se, também, as consultas dos DAEMS - Documento de Arrecadação do ICMS do Estado do Mato Grosso do Sul - (fls. 334/363), evidenciando que tais documentos foram emitidos mas não efetuado o pagamento do imposto àquele Estado.

Os atos declaratórios anexados aos autos deixam claro que as notas fiscais relacionadas à peça fiscal são inidôneas e apresentam os fatos que motivaram tal publicação e os aspectos da inidoneidade/falsidade atribuída aos documentos.

Segundo ensina Aliomar Baleeiro:

*“O ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas.*

*Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (ex tunc)”. (Direito Tributário Brasileiro, 1977:459).*

Portanto, os documentos declarados falsos ou inidôneos, ao serem emitidos, já nascem inquinados de vício substancial insanável, característica que lhes retira toda a eficácia e validade para gerar créditos do imposto.

A teor do artigo 70, inciso V do RICMS/96 (dispositivo idêntico no RICMS/02), somente a prova de que o imposto devido pelos emitentes das notas fiscais falsas ou inidôneas foi integralmente pago poderia garantir à Autuada o direito ao creditamento do imposto.

Sem esta prova, que efetivamente não se faz presente nos autos, não há qualquer possibilidade de creditamento por parte da Autuada, dos valores consignados nas notas fiscais inidôneas, sob pena de ferir o princípio constitucional da não-cumulatividade. O imposto destacado nas notas fiscais inidôneas deveria ter sido regularmente pago na etapa anterior, pelos emitentes das mesmas, para que fosse possível o seu aproveitamento pela Impugnante, sem ferir as normas legais e o princípio retro citado.

2.2 - Apropriação indevida de créditos relativos a notas fiscais de entrada de carvão emitidas com imposto a maior

O Contribuinte procedeu ao aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados a maior nas notas fiscais de entrada de carvão, conforme planilhas de números 3 a 57 (fls. 44/228 dos autos). Na planilha de n.º 58 (fls. 229/230) estão informadas as parcelas que o Contribuinte apurou e lançou a título de estorno de créditos em suas DAPI - período de dezembro/04 a julho/05 - (fls. 231/238), para efeito de acerto, bem como os demonstrativos dos valores apurados (fls. 239/303). Os documentos fiscais correspondentes se encontram anexados aos autos às fls. 1.186 a 32.649.

A Impugnante alega que a diferença apurada ocorreu devido à metragem equivocada do carvão que é feita pelo produtor, o qual emite uma nota fiscal constando uma metragem apenas referencial, mas não exata.

No entanto, conforme estabelecido expressamente no artigo 68, parágrafo único, do RICMS/96 (RICMS/02), somente é autorizado aproveitar o crédito corretamente cobrado e destacado no documento fiscal, ficando assegurado o abatimento da diferença, desde que feito com base em documento complementar emitido pelo alienante ou remetente da mercadoria.

Quanto ao argumento de que o Estado de Minas Gerais não tem legitimidade para cobrar as diferenças apuradas e sim, o Estado de onde saiu o carvão, há de se ter em conta que a exigência diz respeito ao estorno da parcela do crédito indevidamente aproveitada, ou seja, sem o documento fiscal complementar previsto na legislação tributária.

As importâncias apuradas em razão das duas irregularidades tratadas nesse item estão consolidadas na planilha de n.º 59, intitulada “Resumo sobre os valores referentes à entrada de carvão com documentação falsa/inidônea e com as notas fiscais cujo ICMS foi aproveitado a maior” (fls. 305/307), representando a reunião dos dados inclusos nas planilhas de números 1 a 58.

Todos os valores constantes da referida planilha n.º 59 foram levados à recomposição da conta gráfica da Autuada (documentos de fls. 321/325), para efeito de ajuste, tendo em vista a existência de saldos credores em vários períodos, resultando no crédito tributário demonstrado no quadro de fls. 21/22. O Fisco providenciou, ainda, a indicação dos valores a serem ajustados nas DAPI do Contribuinte, nos meses de dezembro/04 a julho/05 (fl. 22).

Assim, corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação e, no caso das notas fiscais inidôneas da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso X, da Lei n.º 6763/75.

3) Saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da manutenção indevida no Balanço Patrimonial – Passivo Circulante Conta, Fornecedores – de obrigações quitadas e/ou não contraídas (Passivo Fictício)

Conforme planilha n.º 61 (fls. 380/393) e, mediante análise da escrita fiscal-contábil, constatou-se que o Contribuinte manteve indevidamente em seu Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2002, no Passivo Circulante, valores e obrigações já pagas e/ou lançadas sem terem sido contraídas em saldo credor da Conta Fornecedores, fato que configura “passivo fictício”.

Saliente-se que os dados constantes da referida planilha foram extraídos de documentação enviada pelo próprio Contribuinte (fls. 394/424), que depois de intimado, informou as reais datas dos pagamentos dos títulos que constavam, indevidamente, na conta Fornecedores. E onde não foram informadas as datas dos pagamentos considerou-se como tal aquelas dos respectivos vencimentos.

Constituiu-se a ocorrência em comento fraude contábil que, para efeitos do ICMS, nos termos do artigo 194, § 3.º regulamentar, autoriza a presunção de saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal.

Essa presunção é relativa, admitindo prova em contrário. A Impugnante, todavia, nada apresentou que a afastasse, atendo-se, injustificadamente, a alegar que seu Setor Contábil cometeu um erro ao encerrar o balanço sem fazer a conciliação das contas, deixando constar ali obrigações já quitadas.

Como explica o Fisco, somente foram autuados os valores correspondentes aos documentos que já haviam sido pagos até a data do encerramento do Balanço Patrimonial, em 31/12/2002, constantes de planilha informativa fornecida e assinada pela própria Contadora da empresa (fls. 395/421). Conforme se pode observar, todos os valores cujos pagamentos se deram durante o exercício de 2003 foram devidamente excluídos da base de cálculo.

Visando justificar que não só a conta Fornecedores estava com saldo equivocadamente a maior no Balanço Patrimonial de 2002, a Impugnante apresentou o documento anexado à fl. 38.220, dizendo tratar-se do saldo real, após conciliação, da conta Clientes. Tal argumento, entretanto, não condiz com a matéria ora analisada, qual seja, manutenção de obrigações já quitadas na conta Fornecedores.

Outrossim, de acordo com os princípios fundamentais da Contabilidade, o Balanço Patrimonial deve espelhar a realidade dos saldos das contas na data em que é encerrado, não havendo previsão para correção de valores através de documentos isolados, preparados muito tempo depois do encerramento da referida demonstração contábil e após início de ação fiscal.

Por outro lado, é preciso que fique bem claro a impossibilidade de alteração na escrita contábil e fiscal da empresa após o lançamento. Admitir tal possibilidade é neutralizar qualquer ação do Fisco, pois sempre haveria a busca de resultados novos pela Autuada.

Além do mais, a alteração dos saldos da conta “Clientes” indica tão somente outra possível burla fiscal, pois a falta de baixa no recebimento de títulos permite o lançamento de despesas a título de “recuperação de créditos” dedutíveis na apuração do Imposto de Renda.

Somente resultados extremamente distorcidos na conta “Caixa” é que poderiam permitir correlação entre a presunção apontada pelo Fisco e eventuais lançamentos praticados pelo contribuinte.

Também no que concerne à pretensão de que seja utilizado o critério da proporcionalidade da base de cálculo das saídas sem documento fiscal, para efeito de aplicação da alíquota, sob o argumento de que havia vendas com alíquotas diferentes, inclusive com não incidência do imposto, cabe razão ao Autuante, ao adotar aquela própria para operações internas, já que não era possível determinar quais saídas desacobertas foram ou não interestaduais ou com não

incidência. Em verificação fiscal, manda o artigo 195, § 2.º, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02, em casos tais, aplicar a alíquota interna. Daí o correto o proceder do autor do lançamento.

Se o passivo fictício faz presumir saídas desacobertas, não resta interrogação quanto às exigências. Não há dúvida quanto à lei tributária que define infração e menos ainda quanto à cominação de penalidades. Inaplicável à espécie o invocado artigo 112 do CTN.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações consubstanciadas no Auto de Infração.

Portanto, estando indubitavelmente comprovadas as irregularidades atribuídas à Impugnante, restam corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, alínea “a”, da Lei n.º 6763/75, esta exigida em dobro em face da reincidência comprovada através dos documentos de fls. 425 a 432. Os valores dessa parte do crédito tributário acham-se demonstrados à fl. 23.

4) Não comprovação da reintrodução no mercado interno de mercadoria – ferro gusa – remetida ao abrigo da não incidência do ICMS (exportação), nem o efetivo retorno da mesma ao estabelecimento no prazo legal, conforme notas fiscais de devolução de exportação

O Relatório Fiscal (fl. 24), contém a descrição da irregularidade e, também, o quadro indicativo das notas fiscais de saída, vinculadas às respectivas notas fiscais de devolução, os valores das mesmas, datas de emissão, bem como os valores do ICMS e da Multa de Revalidação exigidos. Na mesma fl. 24, encontra-se demonstrada a exigência relativa à Multa Isolada, majorada em 100%, em razão da reincidência constatada através da documentação juntada às fls. 425/432.

As cópias das notas fiscais referidas, em relação às quais não se comprovou a reintrodução no mercado interno e nem o retorno efetivo das mercadorias ao estabelecimento encontram-se anexadas às fls. 38.154 a 38.179.

O artigo 249 do Anexo IX ao RICMS/02, veicula a responsabilidade da empresa remetente da mercadoria, no caso de não se efetivar a exportação – ou de se verificar operação não considerada, pelo Estado de Minas Gerais, como equiparável à exportação.

*“Art. 249 - O estabelecimento remetente e a empresa comercial exportadora ficarão obrigados ao recolhimento do imposto devido, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, nos casos em que não se efetivar a exportação:*

*I - após decorrido o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data do despacho de admissão em regime aduaneiro de exportação, observado o disposto nos §§ 5º e 6º;*

*(...)*

*§ 2º - Na hipótese deste artigo, para o efeito de cálculo do imposto e acréscimos, considera-se ocorrido o fato gerador na data da saída da mercadoria do estabelecimento remetente”.*

A Impugnante alega que somente seria permitido discordar das notas fiscais de devolução das mercadorias anteriormente remetidas à exportação, caso houvesse alguma prova que retirasse delas a presunção de veracidade.

Entretanto, inaceitável tal argumento, pois em nenhum momento se colocou em dúvida a veracidade dos documentos fiscais. Na verdade, o que faltou foi a confirmação do modo como as operações teriam ocorrido.

De fato, embora intimado (fl. 07), o Contribuinte não apresentou a documentação complementar relativa às notas fiscais de devolução das mercadorias anteriormente remetidas ao abrigo da não incidência, como também deixou de comprovar quem transportou as mercadorias; quais os veículos utilizados no transporte; quais os Conhecimentos de Transporte Rodoviários de Cargas - CTRC, ou equivalentes, foram emitidos para acobertar o transporte e quais notas fiscais foram emitidas para o acobertamento do transporte fracionado.

A Autuada argumenta, ainda, que caso prevaleça o entendimento de ocorrência de saídas não acobertadas por documento fiscal, deveria se fazer a proporção da base de cálculo das saídas, de acordo com a proporção das vendas, para efeito de aplicação da alíquota, já que existem vendas internas, interestaduais e até com não incidência. No entanto, tal reivindicação encontra óbice diante do comando legal expresso no artigo 195, § 2.º, inciso V, alínea “b”, referido

no item anterior, o qual autoriza a aplicação da alíquota interna em operações que não tenham como identificar sua natureza: se internas, interestaduais ou de exportação, como é o caso em tela.

Considerando o acima exposto, correto o procedimento fiscal que apurou a irregularidade, exigindo o imposto devido nas operações que eram de exportação mas, que face à não comprovação da reintrodução no mercado interno da mercadoria (ferro gusa) nem o efetivo retorno da mesma ao estabelecimento no prazo legal, permite a presunção de que na prática, ocorreu saída desacobertada de documentação fiscal.

Desta forma, visto que a Impugnante não trouxe aos autos qualquer prova que possa anular a exigência do ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada por dar saída a mercadoria desacobertada de documento fiscal e sem pagamento do imposto, estão corretas as exigências fiscais relacionadas a esta infração apontada pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em negar provimento ao Agravo Retido. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Daniela Victor de Souza Melo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Aparecida Gontijo Sampaio e Wagner Dias Rabelo.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 3.218/07/CE (Publicado no "MG" de 30/06/2007)**

---

*EMENTA*

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA – INGRESSO DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS. Constatado o ingresso de recursos não comprovados na conta "Caixa" da ora Recorrida, o que autoriza a presunção, dada à ausência de provas em contrário, de ocorrência de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, nos termos do artigo 194, inciso I e § 3º do RICMS/96 e 2002 c/c artigo 110 da CLTA/MG. Exige-se ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso II, alínea "a" da Lei 6.763/75. Legítimo o procedimento adotado para apurar a quantidade saída sujeita à tributação regular. Corretas as exigências fiscais, justificando-se, assim, a reforma da decisão recorrida. Recurso de Ofício provido. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

*RELATÓRIO*

A autuação versa sobre a constatação de que o contribuinte recolheu a menor/deixou de recolher ICMS, no período de 01/01/01 a 31/12/04, uma vez que promoveu saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, situação caracterizada pela existência de recursos não comprovados na conta "Caixa", provenientes de empréstimos de sócios e outras situações demonstradas em planilhas constantes dos autos.

Exige-se ICMS, MR e MI prevista no artigo 55, inciso II, alínea "a", da Lei 6763/75.

Inconformada, a Recorrida apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 477 a 486, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 971 a 978.

A 2ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 987, o qual é cumprido pela Recorrida (fls. 990 a 1154). O Fisco se manifesta a respeito (fls. 1156/1157).

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 17.304/07/2ª, pelo voto de qualidade, excluiu parcialmente as exigências de ICMS, MR e Multa Isolada, decorrente dos valores constantes dos itens 09, 10, 12, 13, 14 e 15 da planilha de fls. 06, datados de 18/07/2002, 02/08/2002, 16/10/2002, 13/11/2003, 01/12/2003 e 15/12/2003, respectivamente.

---

*DECISÃO*

#### **Da Admissibilidade do Recurso**

Cumprir verificar, uma vez tratar-se de Recurso de Ofício, do cumprimento da condição regulamentar para sua admissão. Tal condição encontra-se estatuída no artigo 139 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84 com suas alterações posteriores, *in verbis*:

*“Art. 139 - Caberá recurso de ofício para a Câmara Especial, quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade desfavorável à Fazenda Pública Estadual, ressalvado o disposto no § 1º do artigo 137.*

*(...)*

*§ 2º - O recurso de ofício devolverá à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria cuja decisão tenha sido contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade.”*

Assim sendo, tendo a decisão recorrida consubstanciada no Acórdão n.º 17.304/07/2ª, sido tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Ofício, devolvendo à Câmara Especial a análise de toda a matéria do julgamento procedido pela 2ª Câmara.

Desta forma, superada a condição de admissibilidade estabelecida no retro transcrito artigo 139 da CLTA/MG, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

Do Mérito

Trata o presente feito fiscal, conforme relatado, de saídas desacobertas de documento fiscal, apuradas mediante Levantamento de Caixa no qual se constatou a existência de ingresso de recursos não comprovados na conta "Caixa", provenientes de empréstimos de sócios e outras situações demonstradas em planilhas constantes dos autos.

Os argumentos da Recorrida são no sentido de que a fiscalização usou de presunção, fala da legalidade dos recursos contabilizados na sua conta "Caixa", cita o artigo 54, IV do Regulamento do ICMS, o artigo 142 do CTN e fala do princípio da estrita legalidade.

Cita o artigo 112, do CTN, aponta as justificativas para a procedência de sua peça de defesa, tece outros comentários, pedindo, ao final, pelo cancelamento do presente feito.

O Fisco, por seu turno, não aceita os argumentos da Recorrida, refuta uma a uma as justificativas elencadas pela defesa, cita a legislação regente e pede pela manutenção integral do feito fiscal.

De início, cumpre lembrar as disposições regulamentares que norteiam o trabalho realizado contidas no artigo 194, inciso I e § 3º do RICMS, *in verbis*:

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

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

*(...)*

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

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente o lançamento para dele excluir os valores constantes dos itens 09, 10, 12, 13, 14 e 15 da planilha de fls. 06, datados de 18/07/2002, 02/08/2002, 16/10/2002, 13/11/2003, 01/12/2003 e 15/12/2003, respectivamente.

Quanto ao item 09 da citada relação, relativamente à transferência de numerário para “caixa”, segundo a decisão recorrida, foi devidamente demonstrado pela Recorrida a comprovação de tal numerário no importe de R\$ 8.496,04.

Porém, a referida comprovação foi efetivada pela Recorrida e encontra-se nos autos da seguinte forma: a) às fls. 1058, cópia do Razão Analítico onde está lançado o valor como “transf. de numerário p/ Caixa”; b) às fls. 1060, cópia do cheque confeccionada em formulário adquirido em papelaria; e c) às fls. 1062, o extrato bancário onde revela que o referido cheque foi compensado.

Ocorre que, como sabido, cheque compensado é creditado obrigatoriamente em outra conta bancária, portanto não possui a destinação do “Caixa” da Recorrida, como alegado e registrado no Razão Analítico, não servindo, portanto, como prova da origem do recurso ingressado na mencionada conta.

Relativamente ao item 10 da citada relação, correspondente à importância de R\$ 12.000,00 para complemento de pagamentos a funcionários e está devidamente demonstrada a correção da operação praticada às fls. 482/483 da peça de defesa, segundo a decisão recorrida.

A suposta comprovação encontra-se nos autos efetivada pelo registro no Razão Analítico "transf. de numerário p/ Caixa" (fls. 552), cópia do cheque - formulário de papelaria (fls. 554) - e extrato bancário onde consta que o cheque foi sacado da conta bancária da Recorrida (fls. 556). Entretanto, não há a comprovação da destinação deste valor, ou seja, a quem o referido cheque foi pago. Portanto não há comprovação da entrada deste recurso no "caixa" da Recorrida.

No que tange ao item 12 da mencionada relação, entende a decisão recorrida que também merece acolhimento, tendo em vista a cópia do cheque 850613 juntada às fls. 1057. Porém, a pretendida comprovação se fez apenas pela mencionada cópia do cheque igualmente confeccionada em formulário de papelaria, que, como dito alhures, não se presta para comprovar o ingresso do recurso pretendido.

Finalmente, relativamente aos itens 13, 14 e 15 da referida relação, tratam-se de Contratos de Mútuo celebrados entre a empresa Recorrida e os autores dos empréstimos (sócios da Recorrida) nos valores de R\$ 48.150,00, R\$ 58.125,15 e R\$ 45.050,80, respectivamente, conforme se vê pelos instrumentos de fls. 1090/1092, que, na visão da decisão recorrida, são suficientes para a comprovação.

No que tange aos mencionados empréstimos feitos pelos sócios à Recorrida, quando intimada a apresentar ao Fisco os demonstrativos de movimentações bancárias que pudessem comprovar os movimentos financeiros dos empréstimos, a Recorrida apresentou o instrumento de contrato de mútuo, folha do razão analítico e conta corrente caixa e declaração de imposto de renda.

Porém, tais documentos não são suficientes para comprovar a perfeita legalidade da transferência dos recursos, pois a documentação apresentada apenas sinaliza que tais empréstimos poderiam ter ocorrido, não comprovando a concretização de tais transações com a efetiva transferência dos recursos para a mutuária.

É necessário que a comprovação da origem dos recursos seja feita cumulativa e indissociável com a efetividade da entrega correspondente, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores.

A origem e o ingresso do numerário não comprovado constituem indícios de omissão de receitas, sendo legítima, neste caso, a presunção fiscal de omissão de receitas. A citada presunção pode ser elidida pela contribuinte, como dito anteriormente, com a demonstração da concomitância de dois pressupostos: comprovação da efetividade da entrega e comprovação da origem dos recursos.

O ônus da prova, neste caso, é da Recorrida. Não comprovada a origem e efetividade da entrega do numerário à empresa, presume-se que tais recursos se originaram em receitas omitidas e mantidas à margem da contabilidade, os quais, quando necessário, retornam ao caixa da empresa por meio do artifício contábil de escriturá-los como suprimentos por sócios.

A Recorrida não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar de forma eficaz o levantamento procedido e/ou a comprovar a origem dos valores, objeto de estornos, contabilizados a débito na conta "Caixa" e, considerando que o Levantamento Financeiro levado a efeito pelo Fisco constatou a existência de saldo credor e de ingresso de recursos não comprovados na conta "Caixa", impõe-se a aplicação do disposto no art. 110 da Consolidação da Legislação Tributária e Administrativa do Estado de Minas Gerais, aprovada pelo Decreto 23.780, de 10 de agosto de 1984 – CLTA/MG, *in verbis*:

*"Art. 110 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto de provas, será essa irregularidade considerada como provada."*

Portanto, tendo em vista as considerações acima, impõe-se o provimento do presente recurso para restabelecer as exigências excluídas pela decisão "a quo".

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso de Ofício. Vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia

(Revisor), Antônio César Ribeiro e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos Conselheiros citados e dos signatários, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

**Relator: Edvaldo Ferreira**

---

**Acórdão: 17.811/07/2<sup>a</sup>**

**(Publicado no “MG” de 19/01/2008)**

---

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL – ARQUIVO ELETRÔNICO – Comprovadas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas através do confronto dos valores lançados na escrita fiscal e os constantes dos arquivos eletrônicos apreendidos na empresa AGM Consultoria e Sistemas Ltda, Coobrigada. Mantidas as exigências de ICMS, MR e Multa Isolada, esta capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6763/75, conforme reformulação procedida pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de agosto/2003 a abril/2006, apuradas através de documentos extrafiscais, arquivos eletrônicos apreendidos, fls. 12, no estabelecimento da empresa AGM Consultoria e Sistemas Ltda que continha dados relativamente à Autuada.

A referida apreensão deu-se amparada por Mandado de Busca e Apreensão expedido pelo Juiz de Direito da 4<sup>a</sup> Vara Criminal da Comarca de Juiz de Fora, com participação da Polícia Civil do Estado de Minas Gerais.

Exigências de ICMS, MR e MI (estatuída no art. 55, inciso II da Lei 6763/75).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 64/76.

O Fisco reformula o crédito tributário às fls. 205/252, intimando a Autuada e a Coobrigada, oportunidade em que lhes foi entregue o CD contendo os relatórios relativos à reformulação, fls. 259/260.

O CD com os relatórios relativos à reformulação encontra-se à fl. 204 dos autos.

A Autuada traz considerações à fl. 262.

O Fisco apresenta Manifestação Fiscal de fls. 263/269, contrapondo, detalhadamente, as razões da Impugnante.

---

**DECISÃO**

**DA PRELIMINAR**

**Nulidade do Auto de Infração**

Na peça de defesa apresentada a Autuada argumenta que teve violada a garantia que lhe é dada pela CF/88 (art. 5º, incisos XII e XXXIII), ao ser vinculada aos fatos descritos nas reportagens (fls. 91/99), sendo-lhe atribuídos, por mera presunção, ilícitos tributários, haja vista não ter sido mencionada em mandado algum.

Afirma que a não juntada aos autos do Mandado de Busca e Apreensão emitido pelo Poder Público torna nula a pretensão do Fisco em intentar atribuir-lhe os ilícitos constantes do Auto de Infração. Aduz que a ação fiscal deveria ficar restrita às empresas determinadas nos Mandados de Busca e Apreensão emitidos pelo Poder Judiciário.

Entretanto, não lhe assiste razão, consoante restará demonstrado.

Inicialmente, vale ressaltar que o presente trabalho fiscal teve início com a “Operação Internet” realizada no município de Juiz de Fora em 11/05/2006.

Naquela oportunidade foram realizadas apreensões de equipamentos eletrônicos e documentos no estabelecimento da empresa AGM Consultoria e Sistemas Ltda e de outras empresas.



Frise-se, o trabalho de busca e apreensão foi amparado pelos Mandados de Busca e Apreensão (Autos apensos ao nº 145 06 299 932-4) expedidos em 11/05/2006 pelo MM. Juiz de Direito da 4ª Vara Criminal da Comarca de Juiz de Fora.

Contrariamente ao alegado pela Impugnante, a ação fiscal não deve ficar restrita às empresas determinadas nos Mandados de Busca e Apreensão emitidos pelo Poder Judiciário, haja vista que os arquivos eletrônicos e documentos apreendidos continham informações acerca das vendas efetuadas pela Autuada, comprovadamente, **sem documento fiscal**, lançadas sob o título "PDV", conforme relatório de fls. 19/61.

Assim, rejeita-se a prefacial argüida.

#### DO MÉRITO

Exige-se no presente Auto de Infração ICMS, MR e MI (capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6763/75) decorrentes de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período compreendido entre agosto/2003 e abril/2006, apuradas através das vendas efetuadas pela Autuada constantes nos arquivos eletrônicos apreendidos na AGM Consultoria e Sistemas Ltda.

O Relatório de fls. 207/252, reformulado pelo Fisco em razão da Impugnação da Autuada, demonstra, mensalmente, as saídas desacobertadas de documento fiscal.

Observa-se que o Relatório acima referido foi reformulado para que fossem excluídas as vendas canceladas, conforme postulado pela Impugnante às fls. 74.

Há a destacar-se que o Fisco, conforme demonstrativo do crédito tributário reformulado, fls. 205/206, deixa explícita a metodologia utilizada, qual seja cobrança de ICMS, MR e Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei 6763/75 para as mercadorias com tributação normal, enquanto que para as mercadorias sujeitas à substituição tributária foi exigida apenas a Multa Isolada do art. 55 retro mencionado, em razão da tributação na etapa anterior.

A Autuada pede nova capitulação para a multa isolada. Entretanto, como afirma o Fisco, fls. 268, a mesma foi capitulada no art. 55, inciso II combinado com o parágrafo 2º do mesmo art. 55 da Lei 6763/75. Portanto, correta.

O trabalho fiscal com os relatórios demonstrativos dos cálculos, inclusive o relatório de vendas canceladas, está no Compact Disc de fls. 204, cujas cópias foram regularmente enviadas aos sujeitos passivos, conforme documentos de fls. 259/260.

A copiagem e autenticação dos arquivos apreendidos deram-se na presença do representante legal da empresa AGM Consultoria e Sistemas Ltda. (AGM), segundo se comprova pelos documentos acostados às fls. 14/16 dos autos ("Termo de Copiagem e Autenticação de Arquivos Magnéticos" e "Declaração/Recibo", "Termo de Deslacrção").

As apreensões procedidas pela Polícia Civil, onde havia arquivos de vendas da Autuada, foram regulares, decorrentes de ordem judicial. Assim, não pairam dúvidas acerca da origem e fidelidade dos dados utilizados pelo Fisco no presente trabalho fiscal.

O Fisco às fls. 266/267 faz uma minuciosa análise dos arquivos eletrônicos apreendidos na sede da Coobrigada, indicando os arquivos gerados, destes os que estão relacionados com a Autuada.

Observa-se que todos os arquivos gerados, como acima mencionado, são gravados e autenticados, sendo que a autenticação impossibilita a alteração dos dados dos arquivos apreendidos.

Quanto aos argumentos de fls. 262, não assiste razão à Autuada, haja vista que ela não demonstra objetivamente qualquer falha no trabalho fiscal, manifestando discordância genérica dos valores apresentados no lançamento tributário.

Conclui-se do exposto, que o levantamento elaborado pelo Fisco, com a reformulação procedida às fls. 205/206, foi acertado, não havendo vícios, como quer a Impugnante.

A inclusão da Coobrigada no pólo passivo da obrigação tributária deu-se com fulcro no art. 21, inciso XVI da Lei 6763/75, conforme apontado no Relatório do Auto de Infração (fls. 04).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação

efetuada pelo Fisco às fls. 205/252. Participaram do julgamento, além dos signatários os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Edvaldo Ferreira.

**Relator: Mauro Heleno Galvão**

---

**Acórdão: 18.171/07/1ª**

**(Publicado no “MG” de 05/05/2007)**

---

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL – Constatou-se que a Autuada recolheu ICMS a menor, decorrente de saída desacobertada apurada mediante comparação de valores constantes em controles paralelos de vendas com os valores declarados ao Fisco. Exigência de ICMS, MR e MI prevista no artigo 55, II da Lei 6763/75.**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – NOTA FISCAL FALSA – Constatou-se que a Autuada emitiu documentos fiscais considerados falsos. Exigência de ICMS, MR e MI prevista no art. 55, XXXI da Lei 6.763/75. Adequação da penalidade ao percentual de 40% (quarenta por cento) previsto no artigo 55, X da mesma lei, vigente à época da emissão dos documentos fiscais.**

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – Constatou-se que a Autuada deixou de registrar notas fiscais de saída no livro Registro de Saídas. Exigência de ICMS, MR e Multa Isolada prevista no artigo 55, I da Lei 6.763/75. Adequação da penalidade exigida ao percentual de 5% (cinco por cento), vigente à época de parte dos fatos geradores.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versou, inicialmente, sobre exigência de ICMS em função de a Autuada ter promovido saída desacobertada de mercadoria, apurada mediante confronto de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento do contribuinte, com os valores declarados ao Fisco. Exige-se também ICMS pelo fato de a Autuada não ter levado a registro no livro Registro de Saídas, notas fiscais de saída emitidas. Para ambos os casos, além do imposto, exige-se multa de revalidação. Cobra-se a Multa Isolada capitulada no inciso II, do art. 55 da Lei 6.763/75 para a saída desacobertada e a penalidade isolada prevista no inciso I, do mesmo artigo pela falta de registro.

A exigência de ICMS pela utilização de documentos extrafiscais deu-se pela apreensão de diversos documentos no estabelecimento da Autuada, mediante lavratura de Termos de Apreensão e Depósito (TAD) nºs 2474/2475, fls. 08 e 09 do PTA. Encontram-se anexas ao PTA os diversos documentos considerados extrafiscais bem como cópias das notas fiscais não levadas a registro.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, qualificada Impugnação às fls. 192/209, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 233/239.

Na peça de defesa, a Impugnante traz, em caráter preliminar, a lembrança da necessária obediência aos princípios informadores da Administração Tributária, citando Maria Silvia Z. de Pietro, Hugo de Brito Machado e Celso Antônio B. de Melo.

Comenta a necessária vinculação do lançamento aos princípios da legalidade, bem como a observância da competência para o exercício da ação fiscal.

Lembra da vinculação da atividade administrativa do lançamento e cita diversos dispositivos da Lei 13.515/00 - Código de Defesa do Contribuinte Mineiro -, arts. 2º, I; 4º, VI, XIV e XVI, além dos arts. 20, 21 e 22, para reforçar a submissão dos agentes fiscais aos princípios da administração pública ao impor a exigência tributária. Cita, também, a CLTA/MG, art. 45, § 1º. Aproveita para alegar irregularidade da ação fiscal pela ausência de apresentação da Ordem de Serviço, exigência do art. 4º, VI da Lei 13.515/00.

Em face dessas considerações preliminares, clama pela insubsistência do Auto de Infração.

No mérito, desqualifica a menção a duplicatas, feita pelo Fiscal autuante, bem como alega ausência de provas concretas das supostas vendas, alegando cobrança em duplicidade de

determinadas “duplicatas” repetidas e protesta contra a utilização pelos percentuais das multas isoladas aplicadas pelo Fisco.

O Fisco, na manifestação fiscal, refuta as alegações da defesa, entendendo não ter havido qualquer ofensa aos princípios norteadores da ação fiscal, sustentando que a ação fiscal teve início por força da apreensão, no Posto Fiscal de Além Paraíba, de notas fiscais “falsas” que teriam sido emitidas pela própria Autuada e cita os arts. 190 e 193 do RICMS/02.

Alega que a ação fiscal de apreensão de documentos ocorreu no escritório da Autuada em Governador Valadares e que a circunscrição da Delegacia Fiscal desta cidade abrange o município de Conselheiro Pena. Sustenta a irrelevância de o documento apreendido não ser duplicata mercantil para os fins da exigência fiscal em apreço.

O Fisco, no momento da elaboração da manifestação fiscal, ao deparar-se com novos documentos relativos à exigência fiscal, recebidos de diligência feita pelo Fisco paulista, promove reformulação do crédito tributário, considerando como “falsas” algumas notas fiscais encontradas em estabelecimento de cliente da Autuada, situado no Estado de São Paulo, pelo que passa a aplicar a penalidade prevista no art. 55, XXXI da Lei 6.763/75 vigente à época da ocorrência do fato gerador, por ser mais benéfica. Ao mesmo tempo, faz alteração da exigência fiscal para adequação às alterações promovidas nos §§ 2º e 3º, art. 55 da Lei 6.763/75, pela Lei 15.956/05, concedendo prazo para nova manifestação ou pagamento, nos termos do art. 100, § 1º da CLTA/MG.

A Impugnante comparece novamente aos autos para reiterar as alegações da primeira impugnação, protestando quanto à reformulação do crédito tributário, considerada indevida.

Em nova manifestação, o Fisco reforça a autuação e sustenta que as notas fiscais “falsas” encontradas em estabelecimento de contribuinte cliente da Autuada em São Paulo, apenas confirma a validade dos negócios jurídicos relativos aos documentos paralelos encontrados no estabelecimento da Autuada.

---

#### **DECISÃO**

Cuida o caso em tela de exigência de ICMS por saída desacobertada apurada mediante confronto de documentos paralelos encontrados em estabelecimento de contribuinte com valores declarados ao Fisco, bem como por falta de registro de notas fiscais de saída no livro próprio e utilização de notas fiscais falsas.

#### **Das Preliminares:**

Ainda que qualificada a peça de defesa e as alegações das impropriedades jurídicas, os argumentos jurídicos utilizados não podem prosperar.

Não se vislumbra na atuação do Fisco o descumprimento dos princípios da impessoalidade e legalidade argüidos. O trabalho fiscal foi objetivo e absolutamente impessoal, decorrente de fatos graves apurados no trânsito de mercadorias.

Agiu o Fisco, também, sob o estreito manto da legalidade, com fulcro nos artigos do Regulamento citados na Manifestação Fiscal, na própria Lei 6.763/75, arts. 49, § 3º, 50, I a III e 204 e no CTN, arts. 195 e 196.

No que toca à incompetência, equivoca-se a Impugnante. Diz a Lei 6.763/75 caber aos agentes fiscais o poder-dever de promover o lançamento fiscal, com exclusividade, como acentua o art. 201, § 1º. A questão da territorialidade da atuação ou da circunscrição é tratada nas normas infralegais, mediante decretos e/ou resoluções, não restando dúvidas de que os agentes fiscais exercem sua função na Delegacia Fiscal de Governador Valadares, abrangendo a circunscrição de Conselheiro Pena. A Lei 13.515/00 – Código de Defesa do Contribuinte -, no art. 4º, VI, não toca na questão da circunscrição, até porque é questão “interna-corporis” da administração tributária deste Estado. O Fiscal exerce sua competência em todo território mineiro, principalmente em se tratando de flagrante desrespeito à legislação tributária.

Igualmente equivocada a menção aos arts. 20, 21 e 22 do Código de Defesa do Contribuinte mineiro para os fins alegados. Não houve qualquer lesão aos dispositivos citados pela Defesa. Nem se diga, também, sobre o entendimento quanto ao disposto no art. 45, § 1º da Lei 6.763/75, cujo alcance é possibilitar ao Fisco a utilização subsidiária das normas materiais relativas a tributos federais. O Decreto 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Tributário Federal não se aplica a Minas Gerais. Neste Estado, há lei e regulamento próprios (Lei 13.470/00 e a Consolidação da Legislação Tributária e Administrativa (CLTA), introduzida pelo Decreto

23.780/84), aplicando-se-lhes, subsidiariamente, o Código de Processo Civil e Código de Processo Penal, no que couber.

Novamente, o ilustre defensor engana-se ao citar o art. 45, § 1º da CLTA/MG. O exato alcance desse texto é retirar de um servidor fazendário, não fiscal, a competência do exercício do lançamento, exclusividade do Auditor Fiscal da Fazenda.

Quanto à consideração da ação irregular dos agentes fiscais por falta de apresentação de ordem de serviço, admite-se o conflito de normas de mesma estatura jurídica (Lei 6.763/75 x Lei 13.615/00), não sendo verdade o dever de informar verbalmente sobre os motivos da ação fiscal, já que o art. 4º, VI ou VII da Lei 13.515/00, não dispõe dessa forma. Não se olvide, no entanto, que no próprio TIAF encontra-se o nº. da Ordem de Serviço e que a lavratura do TAD dispensa o TIAF, nos termos do art. 54, § 2º da CLTA/MG.

Para efeito de resolução do conflito de normas de mesma estatura jurídica, utilizam-se os critérios da especialidade e/ou cronológico para resolver a situação. Neste sentido, a Lei 13.515/00 é norma mais recente e prevalente. No entanto, a Lei 6.763/75 é norma especial, também prevalente, havendo conflito nos próprios critérios.

Para esses casos, a análise da situação deve ser específica, utilizando-se os princípios da harmonização e da relatividade, ferramentas usuais para interpretar conflitos em matéria de colisão de princípios constitucionais. Para a solução desse conflito, adota-se o juízo da ponderação, de forma a não sacrificar totalmente um princípio (harmonizar), mas atendendo a uma “balança” de relativização, analisada caso a caso.

Nesse sentido, o próprio Supremo já decidiu que nenhum direito é absoluto, inclusive os direitos fundamentais, encontrando limites em outros direitos também consagrados no texto constitucional. Segundo decisão do Pretório Excelso, os direitos fundamentais não podem ser utilizados como um verdadeiro escudo protetivo da prática de atividades ilícitas, nem tampouco como argumento para afastamento ou diminuição da responsabilidade civil ou penal por atos criminosos, sob pena de total consagração ao desrespeito a um verdadeiro estado de Direito (STF – RTJ 173/807-808, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno).

Assim, face à realidade fática do caso concreto, deve prevalecer o objetivo fundamental do Estado, de buscar a construção de uma sociedade justa, livre e solidária (art. 3º, I, CR/88), para o qual o tributo é essencial. Ademais, a ausência de Ordem de Serviço, não foi total, pois informada no próprio TIAF. Ademais, a ação fiscal encontra-se também amparada por norma de estatura superior, no caso, o CTN.

E mais, verifica-se pelo pequeno lapso temporal decorrido entre a lavratura do TAD e do AI, a celeridade do processo tributário, caracterizando uma quase-flagrância, merecedora de ação rápida, sob pena frustrar os objetivos do Fisco.

Descabida, também, a pretensão de alegar-se invasão de domicílio. É sabido, também, a posição do Supremo sobre o alargamento do entendimento do que seja “casa”, incluindo ação fiscal em estabelecimento não aberto ao público, desde que haja resistência, certamente com supedâneo no art. 155, § 4º, III do Código Penal. No entanto, pelas informações constantes nos autos, não houve resistência do contribuinte autuado, que franqueou a entrada aos agentes fiscais.

Dessa forma, conhece-se e parabeniza-se o nobre patrono da Impugnante pela bela peça preambular de defesa, mas rejeita-se as preliminares suscitadas.

### **No Mérito**

Assiste razão à Impugnante quanto à não caracterização dos documentos como duplicatas. De fato, os documentos anexados não se caracterizam como esse importante título de crédito, nos termos da lei própria, não havendo assinatura e nem aceite. Porém, constituem-se inegavelmente em documentos paralelos indicadores das operações comerciais praticadas pela Impugnante. Corrobora e fortalece este entendimento as “notas fiscais falsas” encontradas em estabelecimento de cliente da Autuada situado em São Paulo, para cujo destinatário - Assai Com. Imp. Ltda - há diversas “duplicatas” emitidas pela autuada.

As declarações dos supostos adquirentes também não se revestem da necessária credibilidade porque são partes interessadas e clientes da autuada. Provas da efetiva venda (pagamentos, extratos bancários, cheques) certamente dariam mais robustez ao trabalho fiscal, mas não se tornam imprescindíveis face às demais circunstâncias do caso em discussão.

A alegação da impossibilidade de vendas sem documento fiscal e passagem por algum posto fiscal, encontra-se superada, em função da prática de “extravio” adotada pela Impugnante e constatada pelo Fisco e das notas fiscais encontradas em São Paulo. Ora, se a mercadoria lá chegou, por algum lugar transitou sem nota fiscal legítima.

Sobre as duplicatas tidas como irregulares engana-se a Impugnante, pois estão excluídas da exigência. Da mesma forma, inaceitável a alegação de cobrança em duplicidade de duplicatas. É muito forte e patente a caracterização de vendas parceladas.

Reforce-se a possibilidade da prova indiciária, nos exatos termos do art. 239 do CPP (“considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo em relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias”).

Apegando-se ainda ao direito penal, no dispositivo que dispõe sobre a utilização das circunstâncias judiciais para aplicação da pena (art. 59, CP), pode-se dizer que o conjunto das circunstâncias são totalmente desfavoráveis à Impugnante, não sendo correto analisar-se cada elemento de prova isoladamente.

Também sobre o pedido de redução das multas, equivocou-se mais uma vez a Impugnante. Tanto no art. 55, II, os documentos utilizados não são os da escrita regular do contribuinte, como no art. 55, I, “b”, não houve o regular recolhimento do imposto.

Adequadas, também, a reformulação do feito fiscal, com inclusão da pena pelo injusto tributário de emissão de nota fiscal falsa, abertura de prazo e adequação da multa isolada ao disposto no art. 55, § 2º da lei 6.763/75. No entanto, na reformulação do crédito tributário, o Fisco errou na aplicação da multa isolada relativa ao mês de fevereiro de 2003, por falta de escrituração, como também errou ao exigir a multa isolada pela emissão de notas falsas relativamente aos meses de abril e junho de 2005, conforme se verifica na planilha demonstrativa à fl. 269 dos autos. É que, quanto ao mês de fevereiro de 2003, época da ocorrência do fato gerador, a penalidade isolada previa o percentual de 5% sobre valor da operação, nos termos do art. 55, I da Lei 6.763/75. E nos meses de abril e junho de 2005, a penalidade a ser aplicada era de 40% do valor da operação, conforme previa o art. 55, X, da mesma lei retrocitada. E nos termos do art. 144 do CTN e da teoria da pena, fundada no princípio constitucional da irretroatividade da lei penal mais gravosa (art. 5º, XL, CR/88), aplica-se ao caso a penalidade vigente à época de ocorrência dos fatos.

Por fim, adequada, também, a eleição do Coobrigado e sua colocação no pólo passivo, tendo em vista sua nomeação para procurador da Impugnante e com amplos poderes, conforme procuração à fl.219 dos autos, colocando-o na condição de sujeito passivo solidário, nos termos do disposto no art. 21, XII e § 2º, da Lei 6.763/75 c/c art. 135 do CTN.

Relativamente ao direito subjetivo à apreciação do permissivo legal previsto no § 3º, art. 53 da Lei 6.763/75, ainda que não aventado pela Impugnante, vê-se impossibilidade de seu manejo em relação às penalidades isoladas aplicadas nesse PTA, por força de expressa vedação contida no § 5º, 3, do mesmo artigo retrocitado.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento de acordo com os cálculos de fls. 278/280, para adequar a aplicação da multa isolada relativa às irregularidades praticadas nos meses de fevereiro de 2003, abril e junho de 2005 à lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores (5% do valor da operação em fev/03 e 40% em abril e junho/05). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Wagner Dias Rabelo.

**Relator: Livio Wanderley de Oliveira**

---

**Acórdão: 18.112/07/1<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 22/03/2007)**

---

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - APLICAÇÃO DE ÍNDICE TÉCNICO. Constatado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria c/c aplicação de índice técnico de produtividade a realização de saídas de ferro gusa desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante procedimento idôneo, previsto nos incisos II e VI do artigo 194 do RICMS/02.**

**Exigência de ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso II, majorada pela reincidência prevista no artigo 53, §7º, da Lei nº 6763/75.**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADA – ELEIÇÃO ERRÔNEA. Exclusão, pelo Fisco, da empresa Coobrigada (RVR Siderurgia e Empreendimentos Florestais Ltda) do pólo passivo da obrigação tributária por não restar configurada nos autos a sua responsabilidade no ilícito fiscal.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre constatação, via levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, no período de janeiro/2004 a julho/2004, de que o sujeito passivo promoveu saídas de mercadoria (ferro gusa) desacobertas de documentos fiscais. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei 6763/75, majorada em 100% (cem por cento) pela reincidência prevista no artigo 53, §7º, da citada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 104 a 114, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 142 a 148.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 149 a 157, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir do pólo passivo a empresa “RVR Siderurgia e Empreendimentos Florestais Ltda”, constante como “Coobrigada” no Auto de Infração.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 159, o qual é cumprido pela Autuada (fl. 163). O Fisco se manifesta a respeito (fls. 165 a 237) e a Auditoria Fiscal ratifica seu entendimento anterior (fls.242 a 245).

À fl. 246 o Fisco decide excluir do pólo passivo da obrigação tributária a Coobrigada RVR Siderurgia e Empreendimentos Florestais Ltda. A Auditoria Fiscal se manifesta a respeito (fl. 249).

---

#### **DECISÃO**

##### **DAS PRELIMINARES**

A Impugnante menciona a existência de coisa julgada como impeditiva do prosseguimento do presente processo administrativo, reportando-se ao PTA nº 01.000145769.51 e Acórdão nº 17.036/05/3ª (fls. 135/137).

O PTA nº 01.000145769.51 refere-se à matéria distinta, qual seja, falta de escrituração de notas fiscais no livro Registro de Saídas, emitidas em dezembro/2003, e o presente PTA refere-se a levantamento quantitativo de mercadorias, nos meses de janeiro/2004 a julho/2004.

A decisão do próprio Acórdão nº 17.036/05/3ª (fls. 135/137) reforça que as notas fiscais foram de fato emitidas em dezembro/2003, que o ICMS não foi debitado nos meses posteriores e que não se trata de notas fiscais de simples faturamento.

Assim, não há que se falar em “*duplicidade*”, em mercadorias constantes nas referidas notas fiscais saídas no exercício de 2004 e, portanto, em “*existência julgada*”.

Ainda como preliminar, a Impugnante discorre a respeito “Das Sociedades Coobrigadas”, tratando-se, entretanto, a sujeição passiva de questão no mérito.

##### **Do MÉRITO**

A autuação versa sobre saídas de ferro gusa, nos períodos de 01/01/2004 a 14/04/2004 e 15/04/2004 a 06/07/2004, desacobertas de documentos fiscais, apuradas por meio de levantamento quantitativo de mercadorias c/c aplicação de índice técnico de produtividade. Exigências fiscais: ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6763/75, “*por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta de documento fiscal*”.

Segundo consta do relatório do Auto de Infração, a penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento), nos termos do § 7º do artigo 53 da Lei nº 6763/75, tendo em vista os PTAs nºs 02.000200785.24, 02.000203021.90, 01.000139356.99, 01.000135399.39, 01.000136927.02, 01.000135400.91 e 02.000207491.01.

Os quadros referentes ao levantamento quantitativo c/c aplicação de índice técnico de produtividade encontram-se às fls. 15 (período de 01/01/2004 a 14/04/2004) e 84 (15/04/2004 a 06/07/2004), conforme quadro abaixo:

Estoque Inicial	Compras	Minério Industrializado em Gusa	Estoque Final	Saídas Reais	Saídas c/ NF	Saídas s/ NF
-----------------	---------	---------------------------------	---------------	--------------	--------------	--------------

Foi utilizada a seguinte equação:

- 1) Estoque Inicial + Compras + Minério Industrializado em Gusa – Estoque Final = Saídas Reais e
- 2) Saídas reais – Saídas c/ NF = Saídas s/ NF.

Para a transformação do minério de ferro em ferro-gusa (quadros de fls. 19 e 85), utilizou-se o índice de 1,8 toneladas de minério de ferro para cada 1,00 tonelada de ferro gusa produzido, com base em laudo técnico da Fundação Centro Tecnológico de Minas Gerais – CETEC/MG (fls. 36/43), índice não contestado pela Impugnante. Tal índice ainda já foi acolhido por esse Conselho de Contribuintes, conforme decisões constantes nos Acórdãos n<sup>os</sup> 12.765/98/3<sup>a</sup>, 13.973/00/2<sup>a</sup> e 15.957/03/3<sup>a</sup>.

As contagens físicas de estoque encontram-se às fls. 34/35 e 92/93.

Verifica-se que a Fiscalização partiu do estoque inventariado (período de 01/01/2004 a 14/04/2004) ou da contagem física realizada em 15/04/2004 (período de 15/04/2004 a 06/07/2004), do consumo de matéria-prima (1,8 tonelada de minério/1,0 tonelada de gusa) no processo de industrialização e da entrada de produto acabado, subtraindo o estoque final apurado mediante contagens físicas, chegando às saídas reais de produto acabado.

Nesse sentido, o procedimento do Fisco encontra-se respaldado pelo artigo 194, incisos II e VI do RICMS/96:

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

*(...)*

*II – levantamento quantitativo de mercadorias;*

*(...)*

*VI – aplicação de índices técnicos de produtividade no processo de industrialização ou relacionados com a prestação de serviços”.*

A Impugnante menciona divergências no levantamento fiscal, em relação às quantidades adquiridas de ferro gusa e minério de ferro, no período de 01/01/2004 a 14/04/2004, não demonstrando e/ou apontando, de forma objetiva, os documentos que porventura teriam sido considerados indevidamente pelo Fisco.

Nesse sentido, não assiste razão à Impugnante, até por que a Fiscalização relacionou todas as notas fiscais (*uma a uma*) e as respectivas quantidades adquiridas no período, conforme quadros de fls. 20/29.

Em relação às saídas de mercadorias, a Contribuinte diz que não teriam sido consideradas as saídas acobertadas com documentos fiscais de 13.736,00 toneladas em janeiro/04, 8.035,70 toneladas em fevereiro/04 e 1.263 toneladas em março/04.

Conforme já colocado em preliminar, tais saídas referem-se às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 037725 a 038967, emitidas em dezembro/2003.

A Impugnante não comprovou que tais notas fiscais se referiam a simples faturamento, até por que não constam das mesmas qualquer referência à citada natureza da operação, conforme se extrai da decisão constante do Acórdão n<sup>o</sup> 17.036/05/3<sup>a</sup>. Não foram apresentadas ainda as notas fiscais de simples remessa porventura emitidas no período de janeiro/2004 a abril/2004 referentes ao citado simples faturamento.

Buscando apurar a verdade, a Câmara de Julgamento determinou a tomada de providências por parte do Fisco e da Autuada.

Em sua parte, o Fisco intimou a Autuada a apresentar os comprovantes de pesagem da mercadoria, por ocasião de sua efetiva saída, bem como informações sobre o transporte, com juntada de cópia de CTRC (Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas).

Em resposta, a Autuada informou que não encontrou nenhum documento, alegando que todos os documentos foram entregues à locatária RVR Siderurgia e Empreendimentos Florestais Ltda, e que haviam desaparecido no arquivo morto.

O Fisco demonstra a impossibilidade técnica da emissão de tal volume de notas fiscais em um único dia concluindo que tais saídas seriam fictícias.

Por outro lado, juntou por amostragem parcela de cópia das notas fiscais objeto do litígio. Por elas, verifica-se que parte delas se referem exatamente à saída física da mercadoria em 30/12/03, uma vez que se referem a uma outra nota fiscal de simples faturamento.

Por outro foco, cabe destacar que as notas fiscais emitidas para simples faturamento, por sua natureza, devem-se tratar de um único documento constando quantidade expressiva de mercadoria, e não uma emissão individualizada como quer a defesa.

Por tudo, não é possível admitir que os documentos se referem à saída de mercadoria no período fiscalizado.

No tocante ao agravamento da penalidade isolada ao percentual de 100% (cem por cento), com fulcro no § 7º do artigo 53 da Lei nº 6.763/75, encontram-se anexados os documentos de fls. 45/64, em nome da "Sinérgica Indústria e Comércio Ltda" comprobatórios das reincidências praticadas pela mesma e, como *incorporadora*, a responsabilidade da Harma Ltda advém do já transcrito artigo 132 do CTN.

No tocante à Coobrigada (RVR Siderurgia e Empreendimentos Florestais Ltda), o Fisco decidiu excluí-la da condição de Coobrigada, por falta de provas de sua participação no ilícito fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 246 (exclusão do coobrigado RVR). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marismar Cirilo Motta. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Aparecida Gontijo Sampaio e Vander Francisco Costa.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 17.934/06/3ª (Publicado no "MG" de 04/01/2007)**

---

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - ETIQUETAS. Constatadas saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apuradas mediante o confronto do levantamento quantitativo de etiquetas, utilizadas no processo de produção de colchões, com a saída do produto acabado acobertada de documento fiscal, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista na alínea "a", do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75. Procedimento tecnicamente idôneo conforme previsto no inciso II do artigo 194 do RICMS/02. Observada pelo Fisco, a ocorrência de perdas estimadas no processo industrial. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, conforme reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada de 20% (vinte por cento), prevista na alínea "a", do inciso II, do art. 55, da Lei n.º 6.763, de 1975, por ter o Fisco constatado que o Contribuinte promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2004, apuradas mediante o confronto entre o levantamento quantitativo de etiquetas utilizadas no processo produtivo e as saídas dos produtos declaradas pela Autuada.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente e por intermédio de seus representantes legais, Impugnação às fls. 6019/6033, juntando à mesma o Laudo Pericial Assistencial de fls. 6.046/6.089 e, ainda, os documentos de fls. 6.090/6.358.



O Fisco se manifesta às fls. 6.362/6.379 e procede à reformulação do crédito tributário, conforme explicitado às fls. 6.379. Junta documentos às fls. 6.380/6.383 e 6.385/6.415.

Intimada (fls. 6.416/6.417), a Autuada comparece novamente aos autos (fls. 6.418/6.420) reiterando suas alegações constantes da peça impugnatória inicial e anexando os documentos de fls. 6.421/6.580.

O Fisco apresenta nova Manifestação Fiscal às fls. 6.583/6.589, ratificando por completo a primeira manifestação e pedindo pela procedência do lançamento, com a conseqüente manutenção do crédito tributário reformulado.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 6591/6594, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação realizada pelo Fisco.

---

#### **DECISÃO**

Confirmando o relatório, a autuação versa sobre exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada de 20% (vinte por cento), prevista na alínea "a", do inciso II, do art. 55, da Lei n.º 6.763, de 1975, por ter o Fisco constatado que o Contribuinte promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2004, apuradas mediante o confronto entre o levantamento quantitativo de etiquetas utilizadas no processo produtivo e as saídas dos produtos declaradas pela Autuada.

Ressalta-se, inicialmente, que parte dos fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passarão a compor o presente Acórdão.

De início, cumpre ressaltar que a Autuada é fabricante de colchões.

Segundo o Fisco, o Contribuinte foi intimado a apresentar a relação de consumo (qualitativa e quantitativa) entre todas as espécies de etiquetas e suas respectivas espécies de colchões produzidos no decorrer o ano de 2004.

Estabelecida a correlação entre etiquetas afixadas aos respectivos colchões, identificadoras de suas espécies, expurgadas aquelas que compõem mais de uma espécie de colchão, bem como eventuais perdas declaradas pela Autuada, identificou-se, através do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – Matéria-Prima, o total efetivamente utilizado de etiquetas no ano de 2004.

A quantidade de etiquetas utilizadas, correlacionadas a colchões, indica o total de colchões produzidos pela Autuada no período fiscalizado, agrupados conforme resposta da mesma à intimação mencionada.

Esse mesmo agrupamento de colchões foi adotado, com os dados extraídos dos livros Registro de Inventário em 31/12/03 e em 31/12/04 e dos arquivos eletrônicos que contêm o registro das entradas e saídas de colchões.

Sendo assim, considerados o estoque inicial (31/12/03) de colchões, agrupados como dito por espécie de etiqueta, além da produção de colchões (correlacionada à utilização das etiquetas identificadoras das espécies dos mesmos), bem como eventuais entradas de colchões declaradas pela Autuada, e desse subtotal deduzido o estoque final (31/12/04), apurou-se as saídas reais de colchões as quais, confrontadas com as saídas declaradas pela Autuada, resulta na identificação das saídas desacobertas de colchões agrupados, com os respectivos preços médios.

O número de unidades saídas sem a devida cobertura fiscal multiplicado pelos correspondentes preços médios evidenciou o valor da base de cálculo do imposto (fl. 130), sobre a qual incidiu a alíquota de 12% (doze por cento), prevista no artigo 42, alínea "b", subalínea "b.7", do RICMS/02.

Urge registrar que o levantamento quantitativo representa procedimento fiscal idôneo previsto no inciso II do artigo 194 do RICMS/02, dentre as demais técnicas de fiscalização incluídas em citado artigo.

O cerne da questão, portanto, consistiu em levantar, através do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque-Matéria Prima, as quantidades de etiquetas identificadoras das espécies de colchões efetivamente consumidas na produção dos mesmos, observando-se a técnica para realização dos lançamentos no referido livro, como prescrito no artigo 177, do Anexo V ao RICMS/02.

Registre-se que o Contribuinte fez apresentar, através do encarte por ela denominado "Anexo D" (fls. 6.153/6.168), cópias de cinco notas fiscais de devolução de etiquetas aos respectivos fornecedores das mesmas, bem como de folhas dos correspondentes livros Registro de Saídas, o que motivou a exclusão de 16.061 colchões do total de saídas desacobertadas anteriormente apurado, conforme especificado em cada uma das situações analisadas (fls. 6.367/6.369, 6.371, 6.373, 6.374 e 6.377). Em consequência, foi o crédito tributário reformulado, segundo detalhamento descrito às fls. 6.378 e 6.379, estando os valores remanescentes demonstrados no DCMM de fls. 6.384.

Importa ressaltar que, nos termos do art. 110 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984, quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

A Impugnante, em sua peça de defesa, refere-se à exorbitância das multas aplicadas, alegando serem elas incompatíveis com o ordenamento jurídico, sobretudo decorrente da nova ordem econômica vigente. Entretanto, as penalidades aplicadas estão em conformidade com a legislação que rege a matéria, tendo sido observado pelo Fisco a natureza e as circunstâncias da falta cometida.

No tocante ao inconformismo em relação à utilização da taxa SELIC na cobrança de juros, cumpre lembrar que se não incluem na competência do Órgão Julgador a negativa de lei, decreto ou ato normativo, nos termos do artigo 88, inciso I, da CLTA/MG, muito menos haverá por parte do corpo fiscal na execução de suas atividades. Desse modo, dispensáveis maiores considerações e argumentações em contraposição às alegações da Autuada, devido às limitações legais impostas.

Oportuno esclarecer que a cobrança de juros de mora está prevista no artigo 226, parágrafo único, da Lei n.º 6763/75, disciplinada através da Resolução n.º 2.880 de 13/10/97. Estabelece esta Resolução que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Os demais argumentos apresentados pela Autuada não são suficientes para descaracterizar as infrações apontadas, mormente as conclusões trazidas em "Laudo Pericial Assistencial" e anexos (fls. 6.046/6.358), bem como em "Laudo Técnico Pericial" e respectivos anexos (fls. 6.421/6.580), preparados para atender interesse específico da própria Impugnante.

Corretas, portanto, em parte, as exigências fiscais relacionadas à saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, no exercício de 2004, apurada mediante levantamento quantitativo de produtos fabricados e as correspondentes etiquetas utilizadas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 6380/6383. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor), Wagner Dias Rabelo e Fausto Edimundo Fernandes Pereira.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 17.598/07/2<sup>a</sup>**

**(Publicado no "MG" de 18/08/2007)**

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – APLICAÇÃO DE ÍNDICE TÉCNICO – FERRO GUSA - Constatado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria c/c aplicação de índice técnico de produtividade, realizado no período de 01/01/2005 as 18/07/2005 no estabelecimento do autuado, a saída de ferro gusa desacobertada de documentação fiscal. Irregularidade apurada mediante procedimento idôneo, previsto nos incisos II e VI do artigo 194 do RICMS/02. Exigência de ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso II da Lei 6.763/75. No entanto, considerando que o índice de produtividade é variável e a faixa de produtividade apresentada pela Autuada é aceitável, cancelam-se as exigências fiscais. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

O presente contencioso versa sobre trabalho fiscal efetivado no período de 01/01/2005 a 18/07/2005, culminando na exigência de crédito tributário decorrente de constatação de saída desacobertada de ferro gusa, apurada por intermédio de levantamento quantitativo combinado com aplicação de índice técnico de produtividade.

Inconformada, a autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 305/321, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 345 a 351, acatando alegações da Impugnante e reformulando o crédito tributário.

A Impugnante, devidamente intimada da reformulação, não comparece aos autos.

O PTA segue para decisão junto à egrégia 2ª Câmara que, à unanimidade converteu o PTA em diligência para o Fisco tomar as seguintes providências:

1) anexar aos autos cópias das notas fiscais de saída do Contribuinte no período fiscalizado, se ainda estiverem em seu poder conforme informação constante do item 1 da Impugnação de fls. 307. Caso os documentos já tenham sido devolvidos ao Contribuinte, anexar aos autos o comprovante de tal devolução; 2) demonstrar a alíquota média das operações do Contribuinte; 3) demonstrar como ficaria o crédito tributário se adotados os índices mensais de consumo informados à fls. 09, ao invés do índice médio do período fiscalizado (janeiro a julho de 2005) e a alíquota demonstrada no item anterior; 4) reabrir ao Contribuinte prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, em virtude de sua alegação de cerceamento de direito de defesa por não ter em mãos a documentação que ora se pede a juntada.

O Fisco, atendendo a diligência solicitada pela Câmara de Julgamento anexa resposta de fls. 359/360, esclarecendo as questões suscitadas pela egrégia 2ª Câmara.

---

**DECISÃO**

Cuida o caso em tela, de trabalho fiscal efetivado no período de 01/01/2005 a 18/07/2005, que culminou na exigência de crédito tributário decorrente de apuração de saída desacobertada de ferro gusa, apurada por intermédio de levantamento quantitativo combinado com aplicação de índice técnico de produtividade.

Nas planilhas anexas ao PTA, fls. 09 a 15, o Fisco demonstra, de forma simples, o desenvolvimento do trabalho, onde se percebe a adoção das informações extraídas dos documentos fiscais de saída e entrada da Impugnante. Consta, também, dos anexos, declaração de índice de produtividade de ferro gusa fornecido pela própria Impugnante, obtido de forma mensal.

Para a efetivação da exigência, o Fisco se utiliza de índice técnico para todo o período, considerando o valor fixo de 1,668 ton.minério/l ton.de gusa como verdadeiro.

No entanto, justamente em função da divergência entre a adoção do índice técnico fixo e o fornecido pela impugnante é que a 2ª Câmara de Julgamento converteu o PTA em diligência.

A aplicação de índice técnico de produtividade, ainda que procedimento idôneo e racional previsto na legislação tributária – art. 194, VI do RICMS/02 - não pode ser tomado isoladamente, muito menos considerar-se uma média fixa para determinada atividade produtiva. É que a produção industrial não é ciência exata, possuindo natureza complexa, ficando sujeita a diversos fatores capazes de influenciar a produção desejada. Nesse sentido, a engenharia de produção, como forma de aferir e controlar a produção, objetivando a racionalidade técnica e econômica, adota índice de produtividade como instrumento de técnica gerencial.

No processo de produção de ferro gusa, o índice ideal é obter-se 1 (uma) tonelada de gusa com 1 (uma) tonelada de minério de ferro. No entanto, devido a diversos fatores, a indústria siderúrgica considera praticamente impossível trabalhar-se próximo a este índice, adotando como razoável índice variando entre 1,4 a 2,2 toneladas de minério de ferro por tonelada de gusa produzida.

Ainda assim, eventuais resultados diferentes, para menos ou para mais, não significam, por si só, que tenha havido saída ou entrada desacobertada de documento fiscal, seja da matéria prima, seja do produto acabado.

Tomar apenas o índice técnico combinado com levantamento quantitativo de mercadoria é técnica por demais simplista para fins de aplicação na atividade industrial, tendo em vista a necessária transformação do produto adquirido. Necessário se faz o Fisco munir-se de outros

elementos capazes de demonstrar a irregularidade cometida, tais como: controles paralelos, nota de venda, pagamentos efetuados, fiscalização de trânsito ou qualquer ocorrência capaz de aferir a conduta ilícita praticada.

Por outro giro, a utilização de índice fixo de produção impossibilita a defesa do autuado, na medida em que o obriga a produzir prova “negativa”, tendo de provar aquilo que não produziu.

Tomando-se as informações contidas na planilha à fl. 08, encontra-se o índice de produtividade de 1,84 ton.minério/ton. gusa, equivalente à razão de 26.615,98 toneladas de minério de ferro por 14.489,24 toneladas de ferro gusa, índice aceitável pelos especialistas em mineração, dependendo das condições do minério, do clima, dos ajustes de forno e do tipo de produto a ser fabricado. Evidente que o índice ainda pode ficar fora dessas faixas tidas como razoáveis, desde que ocorram situações imprevistas, mas perfeitamente justificáveis.

Logo, a faixa de produtividade apresentada demonstra-se como aceitável, não se podendo fixar, de pronto, um valor único a ser atingido, como se a indústria siderúrgica, ou qualquer atividade industrial estivesse obrigada a produzir a quantidade obtida pelo índice fixo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que o julgava parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 353. O Conselheiro Mauro Heleno Galvão fundamentou seu voto na Manifestação Fiscal de fls. 346/349. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Cássia Adriana Lima Rodrigues.

**Relator: Livio Wanderley de Oliveira**

---

**Acórdão: 17.303/07/2ª (Publicado no “MG” de 08/03/2007)**

---

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto entre documentos extrafiscais apreendidos e os documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento autuado. Infração caracterizada, nos termos do art. 110, da CLTA/MG. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre saídas de algodão desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante o confronto dos documentos extrafiscais apreendidos com os documentos fiscais emitidos pela empresa autuada.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/40, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 49/52.

Em sessão realizada no dia 30/08/2006, a 2ª Câmara de Julgamento, atendendo solicitação do procurador da empresa autuada, defere a anexação aos autos dos documentos de fls. 60/83, fato que redundou na manifestação fiscal de fl. 84.

---

**DECISÃO**

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre saídas de algodão desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante o confronto dos documentos extrafiscais apreendidos com os documentos fiscais emitidos pela empresa autuada.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS relativo às operações, acrescido da multa de revalidação e da multa isolada prevista no art. 55, II, da Lei 6763/75, conforme demonstrativo acostado à fl. 10.

Os documentos extrafiscais apreendidos (*Romaneios de Embarque de Fardos e respectivos Tickets de Pesagens*) encontram-se anexados às fls. 13/24, nos quais havia a indicação dos seguintes dados:

- 1) **Romaneio de embarque de fardos n.º 02 (fl. 13):** Data: 08/05/05 - Total de fardos: 144 - Peso: 26.781,50 Kg. - Comprador: Cia F

Mascarenhas - Corretor: Rocha Corretora Ltda. - Transportador: Silvio dos Reis Soares;

2) **Romaneio de embarque de fardos n.º 20 (fl. 17)**: Data: 04/06/05 - Total de fardos: 143 - Peso: 26.810,00 Kg. - Comprador: Cia Têxtil Pacudino - Corretor: Coral Corretora S/C - Transportador: Francisco de Assis;

3) **Romaneio de embarque de fardos n.º 01 (fl. 21)**: Data: 07/05/05 - Total de fardos: 144 - Peso: 26.785,00 Kg. - Comprador: Cia F Mascarenhas - Corretor: Rocha Corretora Ltda. - Transportador: José Vanderlei.

Em sua peça defensiva a Impugnante alega que os documentos apreendidos referem-se a uma simples movimentação *interna corporis*, para preparo de possíveis operações de circulação de mercadorias, não ocorridas em função de desfazimento dos negócios em função de divergência de preços, formas de pagamento, etc.

Tentando comprovar sua afirmação, a Impugnante anexou aos autos as declarações acostadas às fls. 67, 76 e 78, cuja juntada fora deferida pela 2.ª Câmara de Julgamento (fl. 58), as quais encontram-se abaixo reproduzidas:

**Declarações Anexadas aos autos na sessão realizada em 30/08/2006:**

1) **Declarante (fl. 67)**: Rocha Corretora de Mercadorias Ltda. - “*Declaro que como interveniente na compra e venda de algodão junto a ALGODOEIRA RIO DA PIEDADE e CIA FABRIL MASCARENHAS, que não houve a realização da transação em virtude de divergência na qualidade do produto.*”

2) **Declarante (fl. 76)**: Rocha Corretora de Mercadorias Ltda. - “*Comunicamos que o take-up para CIA FABRIL MASCARENHAS realizado no dia 09/05/2005, não foi aprovado devido a problemas de fibra de algodão, não podendo assim ser firmado contrato*”;

3) **Declarante**: Coral Corretora e Representações Têxteis Ltda. - “*Declaramos para todos os fins que, em 02/06/2005, confeccionamos um pedido de n.º 094/2005 ref. ao fornecimento de 27 toneladas de algodão, celebrado entre as empresas Algodoeira Rio da Piedade Ltda. - Centralina MG e Têxtil Pacudino S/A - Montes Claros MG, porém o mesmo foi CANCELADO em 06/06/2005 devido ao não atendimento do item pagamento - não houve condições de ser realizado no prazo acordado (no embarque). O vendedor não aceitou conceder outra forma de prazo diferente da acordada no pedido, razão pela qual o pedido foi CANCELADO, de comum acordo entre as partes.*”

Saliente-se, inicialmente, que nos termos do parágrafo único, do art. 368, do CPC, essas declarações não têm força probante em relação aos fatos alegados.

*“Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.*

*Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.*”

De toda forma, algumas considerações podem ser feitas. Quanto às declarações citadas nos itens “1” e “2” acima, chamam a atenção os motivos alegados para efeito de desfazimento do negócio, quais sejam: “*divergência na qualidade do produto*” e “*problemas de fibra de algodão*”.

Ora, se a qualidade do produto tivesse sido averiguada antes do fechamento do negócio, não faria o menor sentido a emissão, pela Autuada, dos documentos denominados “*Romaneio de Embarque de Fardos*”. Por outro lado, se a averiguação ocorreu em momento posterior, o que se presume é que a mercadoria foi efetivamente entregue ao cliente (*Cia Fabril Mascarenhas*), pois o controle de qualidade teria que ocorrer no ato do recebimento do produto.

No tocante à declaração mencionada no item “3”, nela consta a afirmação de que o negócio havia sido cancelado pelas partes, em 06/06/05, em função do cliente (*Cia Têxtil Pacudino*) não possuir condições de quitar o pagamento do algodão no prazo acordado entre as partes, ou seja, no ato do “embarque”.

No entanto, a pesagem do algodão ocorreu no dia 03/06/05 (fl. 18) e o seu embarque no dia 04/06/05 (fl. 17), dois dias antes da data citada como sendo a do cancelamento do negócio.

Portanto, as declarações anexadas não surtiram os efeitos desejados pela Impugnante, pois se mostraram insuficientes para descaracterizar a acusação fiscal, sendo aplicável ao caso presente o disposto no art. 110, da CLTA/MG, *in verbis*:

*“Art. 110 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacompanhada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.”*

Ao contrário do alegado pela Impugnante, o procedimento fiscal é tecnicamente idôneo, estando amparado no art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02.

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

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

*(...)*

*VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis.”*

Assim, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítima a exigência do presente crédito tributário, constituído pelo ICMS relativo às operações, acrescido da multa de revalidação e da multa isolada prevista no art. 55, II, da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2.<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edvaldo Ferreira e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relator: José Eymard Costa**

## **17 - MERCADORIA – TRANSPORTE DESACOBERTADO**

---

**Acórdão:** 17.757/06/3<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 26/10/2006)

---

### ***EMENTA***

**MERCADORIA - TRANSPORTE DESACOBERTADO – MINÉRIO DE FERRO. Constatado o transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso II, artigo 55, Lei 6763/75, majorada em 100%, sob alegação de reincidências. Reformulação do crédito tributário, pelo Fisco, excluindo a majoração da Multa Isolada. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre o transporte de 286 toneladas de minério de ferro desacompanhadas de documento fiscal, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada no inciso II, artigo 55, Lei 6763/75, majorada em 100%, por reincidências, exigências essas referentes ao mês de junho de 2005.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 13/20, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 49/52.

Em Sessão de Julgamento de 17 de outubro de 2005, a 1ª Câmara decide pela conversão do julgamento em diligência para que o Fisco demonstrasse as reincidências dos sujeitos passivos que fundamentaram a majoração da Multa Isolada (fls. 59).

O Fisco, sob o entendimento de que só a Impugnante seria reincidente quanto à infração em questão, promove reformulação do crédito tributário, excluindo a exigência concernente à majoração da Multa Isolada (fls. 61/62).

Intimados da reformulação, os sujeitos passivos não se manifestam.

---

#### **DECISÃO**

A exigência fiscal cuida objetivamente do transporte desacobertado de documento fiscal de 286 toneladas de minério de ferro, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada no inciso II, artigo 55, Lei 6763/75, majorada em 100%, por reincidências, exigências essas referentes ao mês de junho de 2005.

Como já mencionado no relatório supra, o Fisco entendeu por bem excluir a majoração da Multa Isolada, sob o enfoque de que apenas a ora Impugnante seria reincidente em relação à infração sob análise (fls. 61/62).

Arrolados como sujeitos passivos a remetente da mercadoria, Minerações Brasileiras Reunidas S/A – MBR (Coobrigada), e a transportadora, Companhia Vale do Rio Doce (Autuada).

O Fisco constatou o ilícito fiscal através da apreensão da documentação acostada aos autos.

Os mencionados documentos constituem-se do SITRANVM – FICHA DE TREM (fls.06), SITRANVM – BOLETIM DE ACOMPANHAMENTO DA COMPOSIÇÃO (fls. 07/08), Despacho de Cargas em Lotação (fls. 09), 3ª via da nota fiscal nº 000734 (fls. 10), emitida pela ora Coobrigada, e CONTROLE DE CARREGAMENTO DE MINÉRIO POR LOTE (fls. 11).

A nota fiscal emitida pela Coobrigada, em 16/06/05, assim como o despacho de cargas em lotação, emitido na mesma data pela Autuada, discrimina a quantidade de 5.700 toneladas de minério de ferro, com a especificação *LOBF JGD*, distribuídas em 82 vagões.

O documento BOLETIM DE ACOMPANHAMENTO DA COMPOSIÇÃO, com data de 22/06/05, discrimina como peso bruto da mercadoria a quantidade de 7.372,2 toneladas e como peso líquido (“peso orig”), 5.986 toneladas.

O documento CONTROLE DE CARREGAMENTO DE MINÉRIO POR LOTE, de 16/06/05, informa como peso líquido a quantidade de 5986 toneladas de minério de ferro.

Dessa forma, baseado nessas informações constantes dos documentos supra, o Fisco, constatando a diferença entre a quantidade discriminada na nota fiscal e a quantidade informada nos documentos que acompanharam o transporte ferroviário, lavrou o presente Auto de Infração para exigir o imposto e as multas cabíveis referentes à diferença de mercadoria desacobertada.

A Impugnante argúi, inicialmente, que nenhum dos dispositivos capitulados no presente Auto de Infração atribuem responsabilidade a ela pela infração imputada pelo Fisco.

Não obstante, verifica-se a citação, no Auto de Infração, do artigo 148 do RICMS/02, como um dos dispositivos da legislação infringidos.

Citado dispositivo determina a obrigatoriedade do transportador de exigir do remetente, no momento da contratação do transporte da mercadoria, o documento fiscal competente.

Não o fazendo, incorre na responsabilidade definida em lei:

#### **Lei 6763/75**

**Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:**

I -

II - os **transportadores:**

a - b -

c) em relação à **mercadoria transportada sem documento fiscal, ou com nota fiscal com prazo de validade vencido.** (Grifado)

Ainda que o dispositivo de lei, acima transcrito, não estivesse citado no campo próprio do Auto de Infração, tal falha não acarretou qualquer prejuízo à Impugnante, tendo em vista ser dispositivo de lei amplamente conhecido, tendo a Impugnante sido autuada diversas vezes sobre o

mesmo fato, sendo considerada reincidente na infração e considerando-se, por fim, que a mesma se defendeu amplamente sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada.

Este entendimento, aliás, encontra-se regulamentado pelo artigo 60 da CLTA/MG.

**Art. 60** - *As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.*

A Impugnante sustenta, ainda, ser detentora de regime especial para afastar a caracterização da infração em foco.

Assevera, dentre outros argumentos, que tal regime lhe possibilitaria o transporte de minério de ferro com tíquete de balança, “o qual atesta o peso da mercadoria com base na média verificada e carregamentos anteriores” (fls. 17).

Com a vênua devida, o caso em tela não se reporta a tal regime especial, tendo em vista que a mercadoria objeto do lançamento não era de propriedade da Impugnante, que se insere na lide pelo simples fato de ser a empresa responsável pelo transporte.

Sustenta, também, a Impugnante, que o documento CONTROLE DE CARREGAMENTO DE MINÉRIO não pode ser utilizado como prova para caracterização do excesso de mercadoria transportado, até porque não é documento fiscal, nos termos do artigo 130 do RICMS.

Não obstante, o fato do citado documento não ser fiscal não retira do mesmo a legitimidade para o controle da mercadoria transportada, até porque outro documento emitido pela própria Impugnante, o BOLETIM DE ACOMPANHAMENTO DA COMPOSIÇÃO, documento que faz parte do SITRANVM – SISTEMA DE INFORMAÇÃO DO TRANSPORTE DA ESTRADA DE FERRO VITÓRIA-MINAS (fls. 07/08) ratifica o inteiro teor do peso da mercadoria transportada (5.986 toneladas).

Cumprido salientar que o documento CONTROLE DE CARREGAMENTO DE MINÉRIO (POR LOTE) traz os mesmos 82 lotes citados na nota fiscal emitida.

Ora, se esses documentos, emitidos pela Impugnante, não se revestissem de legitimidade necessária ao controle das mercadorias transportadas, para que, então, ser emitidos, qual a finalidade de se emitir documentos de acompanhamento de transporte que não teriam valor probante relativamente à carga transportada?

Nesse sentido, depreende-se, pela documentação utilizada para acobertar o transporte da mercadoria, que realmente se encontravam desacobertadas de documento fiscal 286 toneladas de minério de ferro, representadas pela diferença entre a quantidade constante da nota fiscal (5.700 ton) e a quantidade constante dos documentos da empresa transportadora que acompanhavam o transporte (5.986 ton).

A lei estabelece que, para efeito de acompanhamento e controle fiscais, todas operações com mercadorias deverão, obrigatoriamente, estar acompanhadas dos respectivos documentos fiscais:

**Lei 6763/75**

**Art. 39-** *Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.*

**§ 1º** - ***A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.*** (Grifado)

Dessa forma, a simples falta de documentos fiscais acompanhando o transporte das mercadorias caracteriza infringência ao dispositivo supra, legitimando a aplicação da penalidade pertinente:

**Lei 6763/75**

**Art. 55** - *As multas, para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso II, do artigo 53, serão as seguintes:*

I -

II - *por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, tê-la em estoque ou depósito, desacobertada de documento fiscal, salvo na*



*hipótese do art. 40 desta lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) . . . (Grifado)*

Salienta-se que a responsabilidade tributária da ora Impugnante advém da sua condição de transportadora da mercadoria, objeto das exigências fiscais, como já esclarecido acima, sendo que a responsabilidade da Coobrigada advém da sua condição de contribuinte, quando se verifica que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária e não cumpriu as obrigações acessórias pertinentes.

#### **CTN**

**Art. 121** – *Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

**Parágrafo único** – *O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

**Art. 122** – *Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.*

Com relação ao ICMS e respectiva Multa de Revalidação, verifica-se que a lei prevê como fato gerador do imposto as operações relativas à circulação de mercadorias:

#### **Lei 6763/75**

**Art. 5º-** *O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.(Grifado)*

**§ 1º-** *O imposto incide sobre:*

*(...)*

**5) a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior e a aquisição, em licitação promovida pelo poder público, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte regular do imposto, de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados, qualquer que seja a sua destinação;**

Pelo acima exposto, percebe-se que se apresentam coerentes, também, as exigências relacionadas ao imposto.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, apenas com a ressalva da exclusão da exigência referente à majoração da Multa Isolada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 61/62. Vencidos, em parte, os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor) e Vander Francisco Costa, que o julgavam improcedente. Participaram do julgamento, além do signatário e dos vencidos, o Conselheiro Fausto Edimundo Fernandes Pereira. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Juliana Melo Ribeiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Windson Luiz da Silva, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Os fundamentos do voto vencido, esposado por este Conselheiro, está na ausência, no texto do Auto de Infração, dos dispositivos legais previstos na legislação que atribuem

responsabilidade ao transportador, aos moldes do caso em tela, para exigir-lhe o recolhimento do ICMS e demais cominações.

Esta ausência macula os ditames da CLTA/MG, trazendo como consequência prejuízo ao princípio do contraditório, como tal reclamado pela Impugnante às fls. 15 e seguintes, inibindo-a do direito de exercício da ampla defesa, eis que sem base legal para discutir a própria exigência.

As teses do Fisco e da Impugnante, de ordem fática, tem suas sustentações em documentos idênticos, constantes do Auto de Infração, mas se perdem ante a ausência da necessária conjugação de ordem legal que justifiquem suas ações e, que deveriam necessariamente constar da peça inicial de acusação.

Assim, com a devida “*vênia*”, meu voto é pela improcedência do lançamento, por ausência dos dispositivos legais que justifiquem o lançamento tributário.

**Conselheiro: Windson Luiz da Silva**

## **18 - NÃO-INCIDÊNCIA - DESCARACTERIZAÇÃO**

---

**Acórdão: 17.252/06/2<sup>a</sup>**

**(Publicado no “MG” de 25/01/2007)**

---

**EMENTA**

**NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – BENEFICIAMENTO. Incide o ICMS, e não o ISSQN, sobre a atividade de industrialização quando esta se refere a beneficiamento de mercadoria em etapa da cadeia de circulação, ou seja, trata-se de operação relativa à circulação de mercadorias. Entretanto, a exigência da Multa Isolada, capitulada no inciso VII, artigo 55, Lei n.º 6.763/75, evidencia-se incorreta face à inadequação do tipo descrito na citada norma à conduta da Impugnante. Mantidas as exigências fiscais remanescentes. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação fiscal sobre as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isoladas, capituladas respectivamente, nos artigos 56, inciso II; 54, inciso VI e 55, inciso VII todos da Lei n.º 6.763/75.

A exigência do imposto surgiu a partir do trabalho de Verificação Fiscal Analítica, no período de 1º de janeiro de 2001 a 30 de setembro de 2005, tendo sido imputado à Autuada falta de recolhimento do ICMS relativo às industrializações realizadas, na maioria das vezes, para as empresas Vamtec S/A e Cristal Química Ind. Com. Ltda.

A apuração dos valores relativos às industrializações foi feita com base nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Autuada.

Foi constatado também que, nas notas de retorno da industrialização não constavam os valores das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento de origem, conforme item 5.1 do Anexo III do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 782/793, aos argumentos que se seguem resumidamente:

- o Estado extrapolou a sua competência tributária ao entender que existiu fato gerador do ICMS, pois o serviço prestado está inserto no campo de incidência do ISSQN, nos termos dos itens 7.09 e 14.05 da Lei Complementar n.º 116/03;
- foca os seus serviços basicamente nas atividades de secagem, moagem e principalmente reciclagem;
- a fiscalização alega que, por constituir etapa intermediária à comercialização, este tipo de serviço seria alcançado pelo ICMS, porém esta etapa de serviços seria um custo de industrialização para seus clientes, pois forma o preço final do produto, sendo assim tributado pelo ICMS no ato da venda desse produto;

- como o valor dos serviços prestados é incorporado à precificação como custo de industrialização dos seus clientes, estes estão recolhendo de forma legal o ICMS aos cofres do Erário estadual;
- pode ser fiscalizada pelo município, e ser exigido o recolhimento do ISSQN, haja vista que não há ordenamento jurídico específico que venha derrubar os itens 7.09 e 14.05 da Lei Complementar n.º 116/03;
- a multa aplicada é abusiva e ilegal ferindo os princípios tributários da capacidade contributiva, aplicando a SEF/MG multa confiscatória, o que é vedado, pois todo seu ativo imobilizado é de valor inferior à mesma;
- ao permanecer o montante de multa e juros aplicado ocorrerá seu fechamento e o fim do sustento de pessoas que dela dependem direta e indiretamente;
- os juros de mora como as multas, que representam um decréscimo patrimonial, têm caráter de reparação e de penalidade constituindo-se em acessório do principal e, nesta qualidade, conforme artigos 58 e 59 do Código Civil, acompanha o principal, constituindo-se, a partir daí, um todo indivisível;
- assim, se na edição das normas relativas à obrigação principal, é compulsória a observância de princípios constitucionais de limitação ao poder de tributar, da mesma forma, nas normas que dispõem sobre obrigações acessórias também devem observar as mesmas limitações;
- cita doutrina e afirma que o Fisco poderia, sim, ter-lhe advertido, haja vista que a não inserção do valor na nota fiscal de retorno não trouxe nenhum prejuízo ao Erário estadual, desta forma o Princípio da Razoabilidade seria respeitado.

Ao final, requer seja a impugnação conhecida e provida na íntegra.

O Fisco se manifesta às fls. 857/861, contrariamente ao alegado pela Defesa, aos fundamentos que passamos a sintetizar:

- em trabalho de verificação fiscal foi constatado que a Impugnante realizou operações de beneficiamento de matérias-primas, principalmente para as empresas Vamtec S/A e Cristal Química Indústria e Comércio Ltda., sendo que os produtos resultantes destas são utilizados pelos clientes em seus processos produtivos, caracterizando que as operações realizadas são parte de uma cadeia de produção, estando, assim, no campo de incidência do ICMS;
- a Impugnante reforça esta tese quando afirma às fls. 784 que esta etapa de serviços seria um custo de industrialização para os clientes da Autuada;
- o principal cliente da Impugnante afirma em carta às fls. 19/22 que os produtos Fluorita, Alumina Filtro Saturada, Carbovam, Sucata Refratária e Óxido de Alumínio são utilizados como matérias-primas em seus processos produtivos;
- transcreve consultas e acórdãos tratando da matéria;
- a base de cálculo do ICMS incidente nas operações de industrialização foi formada a partir dos valores constantes nas notas fiscais de prestação de serviços;
- as penalidades das obrigações acessórias seguem o estabelecido pelos artigos 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, 251, inciso VI, alínea "g" do RICMS/2002 e 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 e artigo 56, inciso II;
- o artigo 88 da CLTA/MG veda apreciação de declaração de não aplicabilidade da lei pelo Egrégio Conselho.

Pede, ao final, que seja julgado procedente o lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Versa a presente autuação fiscal sobre as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isoladas, capituladas respectivamente, nos artigos 56, inciso II; 54, inciso VI e 55, inciso VII todos da Lei nº 6.763/75, em face da imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto relativo às industrializações realizadas, na maioria das vezes, para as empresas Vamtec S/A e Cristal Química Ind. Com. Ltda.

Tal exigência surgiu a partir do trabalho de Verificação Fiscal Analítica, no período de 1º de janeiro de 2001 a 30 de setembro de 2005, sendo que a apuração dos valores relativos às industrializações foi feita com base nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela ora Impugnante.

A Fiscalização afirma ainda que, nas notas de retorno da industrialização não constavam os valores das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento de origem, conforme item 5.1 do Anexo III do RICMS/02.

Desta forma, resulta o lançamento ora em apreciação do ato de o Fisco ter apurado, através de notas fiscais autorizadas pelo Município e cotejo com notas fiscais de saída, que a Defendente realizava beneficiamento em material recebido de terceiros, por encomenda destes, sem se debitar pelo imposto incidente na industrialização.

Entende a Impugnante que a atividade sujeita-se à tributação pelo ISSQN, nos termos dos itens 7.09 e 14.05 da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/03.

Consta dos autos à fls.19 e 20, declaração da empresa Vamtec S/A por meio da qual o engenheiro metalúrgico esclarece que os produtos originários da empresa ora Impugnante são matérias-primas utilizadas na fabricação de diversas mercadorias em sua empresa, que posteriormente serão vendidas para siderúrgicas e utilizadas por elas durante o refino secundário objetivando uma maior limpidez do aço.

A tributação pelo ICMS nas operações com destino à industrialização encontra-se amparada pela suspensão da incidência do ICMS, seja quando da remessa, seja quando do retorno da industrialização (beneficiamento), conforme se vê pelos itens 1 e 5 do Anexo III ao RICMS/96 e 02, mas não quanto ao agregado pela industrialização/beneficiamento. Senão vejamos:

*Item 1 - Saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressalvadas as operações, para fora do Estado, de remessa ou retorno de sucata e de produto primário de origem animal, vegetal ou mineral, casos em que a suspensão da incidência do imposto fica condicionada aos termos fixados em protocolo celebrado entre este Estado e outra unidade da Federação, observado o disposto nas notas "2" a "4", ao final deste Anexo.*

*Item 5 - Saída de mercadoria de que tratam os itens anteriores, em retorno ao estabelecimento de origem, sem prejuízo do imposto devido pela industrialização ou pelo emprego de mercadoria em decorrência de serviço, quando for o caso.*

*Item 5.1 - Na hipótese deste item, sem prejuízo dos demais requisitos exigidos na legislação, no campo "Dados Adicionais" da nota fiscal que acobertar a operação deverá constar o número, a série, a data de emissão e o valor da nota fiscal emitida pelo estabelecimento de origem.*

Até 31 de agosto de 2001, no retorno de mercadoria remetida para industrialização, no Estado, ocorria diferimento para o ICMS incidente sobre esta, conforme dispunha o item 35 do Anexo II do RICMS/96. Todavia, este item foi revogado pelo Decreto n.º 41.858/01 (artigo 5º, inciso I). A partir de então, há que destacar-se o imposto incidente sobre a industrialização e materiais empregados no processo, na nota fiscal de retorno do produto industrializado.

Quanto à questão de a secagem, moagem e reciclagem dos produtos recebidos constituir-se prestação de serviço inserta no campo de incidência do ISSQN ou do ICMS, não vemos nos autos elementos a acobertar a tese defendida pela ora Impugnante.

O Regulamento do ICMS de Minas Gerais, buscando norma contida no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, apresenta o conceito de industrialização, tanto no texto anterior aprovado pelo Decreto n.º 38.104/96, quanto no texto hoje em vigor aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

*"Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:*

*II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, tais como:*

*b - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);”*

A análise da norma acima transcrita à luz dos dispositivos contidos na lista anexa à Lei Complementar n.º 56/87, invocados pela Impugnante, permite a conclusão de que seria objeto de tributação pelo ISSQN o beneficiamento de "objetos não destinados à industrialização ou comercialização".

A Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03, no item 14.05, também contempla o rol de serviço ali apresentado como sujeito à tributação municipal pelo ISSQN, sem referência à destinação. Contudo, cabe interpretação teológica.

Quando o beneficiamento se dá em objeto por encomenda de usuário final, isto é, aquele que manda beneficiar tal bem para uso próprio sem ter por fim a industrialização/comercialização, a competência tributária sobre a atividade é do Município. Entretanto, se esse beneficiamento se caracteriza como fase do processo produtivo do bem, isto é, da cadeia produtiva para a nova industrialização e posterior comercialização, a atividade será tributada pelo ICMS.

É também o entendimento esposado pela DOET/SLT/SEF, presente nas Consultas n.º 081/2004 e 178/2004 trazidas à colação na manifestação fiscal (fls. 159/160).

Cumpram-se ressaltar que o trabalho desenvolvido pela Fiscalização foi a Verificação Fiscal Analítica. Neste sentido, importa esclarecer que se o contribuinte se achar com direito a algum crédito por aquisição de insumos para o beneficiamento, cumpra-lhe dele se apropriar, ainda que extemporaneamente, antes que ocorra a decadência.

Destaque-se, também, o entendimento de que, ainda que não configurado o cumprimento do item 5.1 do Anexo III do RICMS/02, não seria possível manter-se a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, por incabível à espécie. A partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o destaque do ICMS devido na operação.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da constatação de falta de consignação em documento fiscal que acoberta a operação, do imposto. Assim temos o texto do citado dispositivo legal:

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

*.....*  
*VII – por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída – 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;” (grifamos)*

Esclarecemos que o dispositivo acima transcrito está com a redação em vigor na data do presente julgamento a qual entendemos cabível à luz das disposições contidas no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

A conduta descrita na norma sancionatória, vigente na data do julgamento, é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”. Entretanto, o questionamento dos autos é a falta de recolhimento do ICMS que o Fisco considera incidente sobre a industrialização realizada. Neste ponto cabe o questionamento: qual seria a base de cálculo da operação realizada na hipótese em apreciação uma vez que o contribuinte entendia que a industrialização por ele realizada não estava sujeita ao ICMS?

Se o contribuinte entendia que à época da ocorrência das operações a tributação correta da industrialização que fazia era pelo ISSQN, tendo inclusive emitido notas fiscais de serviço das quais se valeu o Fisco para formalização da presente autuação, não há que se falar em fixação de base de cálculo para esta operação.

Para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa. No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Assim se manifesta sobre a matéria o ilustre jurista Rogério Greco em seu Curso de Direito Penal:

*“Tipicidade quer dizer, assim, a subsunção perfeita da conduta praticada pelo agente ao modelo abstrato previsto na lei penal, isto é, a um tipo penal incriminador, ou, conforme preceitua Muñoz Conde:*

*“é a adequação de um fato cometido à descrição que dele se faz na lei penal. Por imperativo do princípio da legalidade, em sua vertente do nullum crimen sine lege, só os fatos tipificados na lei penal como delitos podem ser considerados como tal.”*

*A adequação da conduta do agente ao modelo abstrato previsto na lei penal (tipo) faz surgir a tipicidade formal ou legal. Essa adequação deve ser perfeita, pois, caso contrário, o fato será considerado formalmente atípico.”*

No caso em tela, a imputação fiscal feita à Impugnante não é deixar de consignar a base de cálculo, mas deixar de incluir na base de cálculo os valores relativos à parcela da industrialização.

Frisamos que o legislador estadual estabeleceu penalidade própria por falta de requisito essencial na nota fiscal, qual seja, aquela determinada pelo inciso VI do artigo 54 da Lei n.º 6.763/75, também exigida nos presentes autos. Impossível também a exigência de duas penalidades pela mesma falta imputada ao Contribuinte.

Assim, quer se analise a norma punitiva por qualquer prisma, não verificamos como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se ilegítima a exigência constante do Auto de Infração em comento relativamente à Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, devendo entretanto, prevalecer as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e da Multa Isolada prevista no inciso VI do artigo 54 da mesma Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Lúcia Maria Bizzotto Randazzo (Revisora), Luiz Fernando Castro Trópia e Edvaldo Ferreira.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 18.193/07/3<sup>a</sup>**

**(Publicado no “MG” de 30/06/2007)**

---

**EMENTA**

**NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – INDUSTRIALIZAÇÃO – Constatada a saída de mercadoria resultante de industrialização sob encomenda de café em grão sem emissão de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto devido sobre o valor agregado a título de industrialização, cuja base de cálculo é a prevista no inciso VII, art. 43 do RICMS/02. Incide o ICMS e não o ISSQN, quando esta se refere à transformação ou beneficiamento de mercadoria em uma etapa da cadeia de circulação por se tratar de operação relativa à circulação de mercadorias. Exigência de ICMS, multa isolada e multa de revalidação. No entanto, em face de dúvida consistente sobre a comprovação da efetiva industrialização efetivada e dos critérios utilizados pelo Fisco para composição da base de cálculo, cancelam-se as exigências fiscais com base no art. 112, II do CTN.**

**Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a constatação feita pelo Fisco, nos exercícios de 1999 a 2001, que a Autuada promoveu saída de mercadorias resultante da atividade de industrialização sob encomenda sem emissão de notas fiscais e destaque de ICMS, infringindo o disposto no art. 44, XIV do RICMS/96, vigente à época da exigência. O Fisco adotou como base de cálculo para fins de exigência os valores de diversas notas fiscais de serviço emitidas pela autuada no período considerado, relativas aos serviços de armazenagem prestados aos clientes.

Segundo o Fisco, a atuada, registrada como Armazém Geral, recebeu café em grão de diversos clientes e promoveu, além da armazenagem simples, atividade de transformação e beneficiamento considerados como industrialização, resultando em saída de “novo” produto sujeito à incidência do ICMS, nos termos do art. 222, II, RICMS/96.

Inconformada, a Atuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31 a 38 contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 101 a 107.

Na primeira Manifestação Fiscal, o agente fiscal reforça seu entendimento sobre a realização da industrialização do café em grão, procurando esclarecer e detalhar a industrialização efetivada, ainda que não informada nas notas fiscais de serviço

O PTA foi apreciado pela 3ª Câmara, que em sessão realizada em 02/06/05, deliberou, à unanimidade, exarar despacho interlocutório (fl. 124) para a atuada esclarecer e detalhar a natureza dos “serviços” prestados aos clientes.

No atendimento ao interlocutório, fls. 128/132, a atuada informa os tipos de trabalho ofertados aos clientes, anexando cópias das notas fiscais de remessa dos clientes – fls. 134/193 - onde se observa o recebimento das mercadorias na forma ensacada.

O Fisco, manifestando-se sobre o interlocutório – fls. 196/202 -, reformula o crédito tributário relativamente às Notas Fiscais nºs. 225 e 229, reduzindo a base de cálculo.

A impugnante, em manifestação sobre a reformulação – fls. 206/210 - alega não apreciação das informações anteriormente prestadas e ataca os critérios adotados pelo Fisco para encontrar a base de cálculo, tidos como arbitrários e ofensivos aos princípios da verdade real, do contraditório e da ampla defesa. Na oportunidade reforça o pedido para nova diligência ao Fisco para esclarecimento dos critérios adotados bem como posicionamento sobre os documentos juntados.

O Fisco, em aditamento à manifestação anterior – fls. 212/217 – procura explicar os critérios adotados, informando ter adotado os mesmos critérios utilizados para lavratura do PTA 01.000140124.89 contra Rio Doce Café S/A, principal cliente da atuada. Ao mesmo tempo, rebate as alegações de ofensa aos princípios trazidos pela impugnante.

O PTA vem a julgamento novamente na 3ª Câmara, em 03/10/2006, com pedido de vista e extra pauta marcada para 14/11/2006 com 02 votos proferidos pela procedência do lançamento. Na sessão de 14/11/2006 marcou-se extra pauta para 21/11/2006, deliberando a Câmara pela expedição de novo pedido interlocutório para a atuada e diligência para o Fisco – fls. 228/231-, objetivando ainda esclarecer diversos aspectos da exigência fiscal. Face essa nova decisão da Câmara, tendo em vista o disposto no art. 6º da Portaria nº. 04 de 16 de fevereiro de 2001 do Conselho de Contribuintes, os votos na sessão realizada em 03/10/2006 ficaram prejudicados.

A impugnante, atendendo ao interlocutório – fls. 235/237 – traz a explicação sobre o processo adotado no estabelecimento.

O Fisco, atendendo à diligência solicitada, informa os critérios adotados para encontrar a base de cálculo utilizada.

A impugnante, manifestando-se sobre a diligência Fiscal, alega ter sido utilizada mera presunção, sem qualquer base legal ou fundamento técnico. Pede a nulidade do lançamento aduzindo não ter sido informada pelo Fisco, até então, a utilização da técnica de arbitramento.

O Fisco, na contestação do interlocutório, reforça seu entendimento anterior, alegando que a industrialização se fundamenta no art. 222, II, “a” e “b”, Parte Geral do RICMS/96, vigente à época. Contesta, também, a alegação de ilegitimidade da metodologia utilizada, informando ter sido utilizado o arbitramento conforme determinado pelo art. 53, Parte Geral do RICMS/96.

---

#### **DECISÃO**

Cuida o caso em tela de suposta industrialização de café em grão efetivada no estabelecimento da atuada, estabelecida como armazém geral. A impugnante recebeu café em grão de diversos clientes para armazenagem e posterior retorno ao depositante. Para faturar aos clientes, emitiu notas fiscais de serviço relativo aos serviços prestados em cada mês.

No presente PTA, o Fisco toma como referência as notas fiscais de serviço emitidas, NFs 217, 220, 225, 228, 229, 231, 233, 236, 301, 337, 341 e 349 para apurar o ilícito tributário e estabelecer a base de cálculo da exigência.

Em função das irregularidades descritas no relatório anexo ao AI, resta claro que cabia ao Fisco demonstrar a efetiva industrialização realizada e conseqüente saída do produto resultante do processo de industrialização.

Como se denota no rito processual, este órgão julgador, cômico do papel a ser desempenhado e zeloso quanto à observância do devido processo legal, procurou cercar-se de esclarecimentos capazes de proporcionar maior segurança na decisão, resultando nos pedidos de diligência e interlocutórios, tudo com o fim de buscar a verdade real e a clareza nas alegações do Fisco.

É cediço que o Auto de Infração está para o processo tributário administrativo como a petição inicial está para o processo civil comum e a denúncia para o processo penal. Nesse sentido, a peça inicial de acusação deve estar munida de todos os elementos capazes de caracterizar perfeitamente a infração, o sujeito passivo e o **quantum** da exigência.

Primeiro, para possibilitar ampla defesa do acusado quanto aos aspectos técnicos e jurídicos utilizados para elaboração da exigência fiscal. Segundo, para permitir ao julgador administrativo firmar seu livre convencimento e decidir com capacidade de motivar sua decisão, ouvindo as partes.

O processo tributário administrativo não prescinde como equivocadamente se pode pensar, dos mesmos princípios informadores do direito processual comum.

E isso quem o diz é a própria Carta Maior, no art. 5º LV. No mesmo sentido e com maior amplitude, também o diz a Constituição deste Estado, nos art. 4º, § 4º e 13, § 2º. No âmbito específico do PTA, essas mesmas exigências encontram-se nos arts. 57 e 58 da CLTA.

O princípio do informalismo, garantia do administrado, não dispensa e nem prescinde da observância aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e razoabilidade. Num juízo de avaliação, diz-se que estes últimos encontram-se umbilicadamente ligados à dignidade da pessoa humana, fundamento da República.

Ademais, há muito está afastado o entendimento de que a presunção de veracidade do ato administrativo independe de prova. No âmbito do processo tributário administrativo, o agente fiscal tem o ônus de provar as alegações constitutivas do direito do Fisco. Da mesma forma, o atuado suporta o ônus de provar as alegações de sua contestação. Assim como não basta a negativa geral, também não se admite simples acusação sem prova.

No presente PTA, o Fisco anexa cópias das notas fiscais de prestação de serviço e planilhas relativas a cada um destes documentos fiscais, informando qual a industrialização realizada e base de cálculo adotada. No entanto, não explica como chegou àquelas conclusões sobre o processo de industrialização e sobre a base de cálculo adotada.

Não se discute ter havido serviços de armazenagem para cada encomendante, cobrados no final do mês. Aproveita-se o Fisco da emissão destas notas fiscais de serviço para considerar ter ocorrido a industrialização e saída desacobertada em todo o período exigido.

Os esclarecimentos solicitados pela Câmara de Julgamento nas diversas fases do processo não foram suficientemente conclusivos para fins de convencimento e aceitação das alegações do Fisco. A cada pedido da 3ª Câmara de Julgamento, o Fisco apenas declara e informa seu entendimento, sem anexar qualquer documento ou outra prova cabal do serviço praticado pela atuada.

Aliás, cabe ressaltar que o direito processual administrativo exige que todas as provas das alegações já venham juntas ao Auto de Infração, possibilitando ampla defesa ao atuado. É atitude condenável e fere o devido processo legal substantivo deixar-se para esclarecer pontos da acusação fiscal apenas na manifestação, quando se impossibilita a argumentação do atuado, constituindo-se em vantagem desleal do Fisco.

A concretização do princípio do devido processo legal lastreia um rol de garantias constitucionais voltadas para a efetividade dos processos jurisdicionais e administrativos, assegurando que todo julgamento seja realizado com a observância das regras procedimentais previamente estabelecidas, visando garantir participação equânime, justa e leal, sempre imbuída pela boa-fé e pela ética dos sujeitos processuais.

Verifica-se nos autos apenas afirmativas genéricas por parte do agente fiscal, sem fundamentação técnica, com conseqüente negativa do contribuinte atuado. Nesse sentido, não



se acresceu laudo técnico, notas fiscais de entrada sequer se informou a forma como os produtos industrializados saíram do estabelecimento armazenador.

Observa-se pelas notas fiscais anexadas apenas pela autuada, que as mercadorias já adentraram ensacadas, não havendo demonstração inequívoca de que a autuada tenha exercido a industrialização pretendida.

Em função da sensibilidade da turma de sua composição, a 3ª Câmara, já na primeira decisão apontou a absoluta falta de clareza, solicitando interlocutórios e diligências.

O Fisco, porém, somente esclarece os critérios utilizados após solicitação da Câmara de Julgamento, quando aproveita para explicar o processo de industrialização adotado pela autuada. Ainda assim, novamente a Câmara não se sentiu convencida, solicitando novos esclarecimentos.

Resta claro que o Fisco utilizou-se de mera presunção, sem ofertar critérios técnicos razoáveis nem qualquer outra opinião capaz de comprovar suas alegações. Os critérios adotados não possuem qualquer base científica.

Assim, mesmo após as oportunidades oferecidas pela Câmara de Julgamento para esclarecimento e fundamentação das alegações, as informações prestadas pelo Fisco carecem de elementos seguros capazes de sustentar o feito fiscal. O trabalho encontra-se repleto de assertivas e negativas genéricas. Também inexistente qualquer outro elemento capaz de demonstrar, de forma inequívoca, a ocorrência da industrialização alegada e a respectiva base de cálculo.

Dessa forma, este órgão julgador administrativo, no exercício de sua competência constitucionalmente assegurada, deve ser rigoroso e imparcial quanto à observância aos princípios básicos do direito, especialmente do direito processual.

Ao agente fiscal descabe dispor do dever de exigir o tributo, imposição **ex-lege** com lastro também na Carta Maior. No entanto, não pode o Estado, para os fins de atingir essa imposição constitucional, desprezar as garantias mínimas trazidas pela própria Carta Constitucional.

Nesse sentido veja-se também o disposto na Constituição desse Estado:

*Art. 4º - (...)*

*(...)*

*§ 4º - Nos processos administrativos, qualquer que seja o objeto e o procedimento, observar-se-ão, entre outros requisitos de validade, a publicidade, o contraditório, a defesa ampla e o despacho ou a decisão motivados.*

*Art. 13 - A atividade de administração pública dos Poderes do Estado e a de entidade descentralizada se sujeitarão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e razoabilidade. (grifo nosso)*

Portanto, apesar das inúmeras oportunidades, o Fisco não logrou êxito na demonstração de suas alegações, sendo insuficientes as informações trazidas no PTA e incapazes de formar o convencimento deste órgão julgador administrativo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do art. 112, II do CTN. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e o Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor).

**Relator Livio Wanderley de Oliveira**

## **19 - NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO**

---

Acórdão: 16.975/06/2ª

(Publicado no “MG” de 21/09/2006)

---

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DIVERGÊNCIA DE OPERAÇÃO.** No momento da ação fiscal surgiram dúvidas quanto a operação acobertada pela Nota Fiscal 0020. Entretanto, a própria diligência realizada pela Fiscalização, praticamente um ano após a verificação inicial no Posto Fiscal, trouxe aos autos informações de que a empresa destinatária já teria funcionado naquele endereço. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita ao Contribuinte de promover o transporte de mercadorias acompanhadas da Nota Fiscal n.º 0020 e CTRC n.º 017583, destinadas a obras em Santo Antônio do Monte, sendo que, na impossibilidade de conferir no ato da abordagem do veículo no Posto Fiscal a mencionada obra, foi solicitada uma diligência ao local que, segundo a Fiscalização, teria constatado que a operação acobertada por tais documentos não existiu.

Lavrou-se então o Auto de Infração em epígrafe para formalizar as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, esta última capitulada no inciso II do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

Inconformado com as exigências fiscais o Autuado apresenta impugnação, por procurador regularmente constituído, às fls. 16/33, alegando em síntese:

- faltam requisitos indispensáveis ao lançamento e seu relatório contém graves e infundadas acusações;
- a própria fiscalização não encontrou meios de constatação de irregularidade;
- a não observância da forma, omissão descritiva em contraponto à afirmação e equipamento de origem indeterminada, na lei inscrita, provoca a nulidade do feito em tela e isso merece ser confirmado por esse Egrégio Conselho;
- o relatório fiscal não informa o que fez da documentação fiscal, que destinação legal tomariam os documentos, à vista do lançamento objurgado e que foi circunstanciado na peça fiscal;
- quanto ao mérito, anexa o comprovante de entrega devidamente assinado e datado pelo destinatário em 02 de agosto de 2004, e, ainda, a cópia do CTRC que acobertou a operação, com os mesmos procedimentos repetidos pelo destinatário;
- o feito fiscal cobra imposto de documento fiscal já lançado e recolhido aos cofres estaduais, conforme manda o calendário fiscal, expedido pela própria SEF/MG;
- cita o princípio da não-cumulatividade e diversas decisões judiciais sobre o tema em questão;
- a Nota Fiscal n.º 000020 e o CTRC foram regularmente emitidos segundo as condições da operação e os critérios estabelecidos pela SEF/SP e SEF/MG;
- não pode ser utilizada a SELIC sobre débitos de natureza fiscal;
- na atual situação de estabilidade econômica no país, a aplicação da multa de 40% e 50%, torna inviável e insuportável a vida financeira da empresa contribuinte;
- o Código de Processo Civil e a Lei n.º 9.298/96 limitaram a aplicação da multa ao percentual de 2% para o inadimplemento de obrigações;
- num sistema em que já há a previsão de juros (para indenizar) e da correção monetária (para manter cunho liberatório da moeda), esta imposição de multa elevada leva a verdadeiro confisco do patrimônio da Impugnante;

Ao final pede o cancelamento das exigências e a improcedência do lançamento.

O Fisco se manifesta às fls. 47/49, contrariamente às alegações de defesa, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- a preliminar de nulidade não pode prosperar, uma vez que no próprio Auto de Infração encontram-se todos os elementos que caracterizam as infringências cometidas e as correspondentes penalidades aplicadas;
- a alegação de que não havia no posto fiscal meios de comprovar a irregularidade, também encontra-se prejudicada em função da diligência fiscal solicitada através do Avulso de Conferência Fiscal n.º 05.06.086.04, anterior a emissão do presente Auto, constituindo peça fundamental para elaboração do mesmo e por consequência, citada no relatório do Auto de Infração e anexada aos autos à fl. 07;

- no relatório que compõe a diligência, os fiscais da circunscrição do endereço de destino das mercadorias, comprovaram a inexistência de obra no local, não se tratando, portanto, de mera presunção, mas fato comprovado e validado pelo Coordenador de Fiscalização da DF/Divinópolis/SRF II;
  - no relatório da diligência efetuada pelos fiscais, a operação descrita na Nota Fiscal n.º 00020 não ocorreu conforme os dados descritos no documento em questão, uma vez que no endereço identificado como destino das mercadorias não existe área em construção e/ou construída, mas apenas um lote vago, comprovando a inexistência no local dos 252 metros de tubos;
  - a apresentação do comprovante de entrega datado de 02 de agosto de 2004 (fl. 43) pelo Impugnante, não prova a entrega no local indicado, visto que a diligência solicitada em 11 de agosto de 2004 e realizada em 16 de setembro de 2005 não encontrou na área correspondente as mercadorias indicadas no documento fiscal, quer seja para construção ou já utilizada em local construído, o que constitui instrumento suficiente para embasar a desclassificação da Nota Fiscal n.º 00020;
  - a não-cumulatividade do imposto, amplamente questionada pelo Impugnante, não ocorre no caso em questão, visto que houve desclassificação de um documento que sequer possui destaque de ICMS e, portanto, não há que se falar em débito recolhido aos cofres públicos anteriormente, ou seja, na própria nota fiscal (fl. 06) encontra-se a observação de mercadoria isenta;
  - os critérios de atualização monetária dos débitos fiscais pela SEF/MG (SELIC) e as multas fiscais aplicadas estão previstos na legislação mineira, não sendo de competência do órgão julgador e portanto, menos ainda, do agente público fiscal, a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, conforme preceituam o artigo 88 da CLTA e os princípios da legalidade e do poder vinculado, que norteiam as atividades administrativas públicas, especialmente as atividades de fiscalização de tributos.
- Pede, ao final, que seja julgado procedente o lançamento.

---

## **DECISÃO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita ao Contribuinte de promover o transporte de mercadorias desacompanhadas de documentação própria, uma vez que a Nota Fiscal n.º 0020 e CTRC nº 017583, destinadas a obras em Santo Antônio do Monte, não representariam a real operação realizada.

A Fiscalização de trânsito, em função da impossibilidade de conferir no ato da abordagem do veículo no Posto Fiscal a operação descrita no documento fiscal lhe apresentado, solicitou diligência ao local de destino que, segundo seu entendimento, teria constatado que a operação acobertada pelos citados documentos não existiu.

Lavrou-se portanto o Auto de Infração que consubstancia o lançamento em apreciação para formalizar as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, esta última capitulada no inciso II do artigo 55 da Lei nº 6.763/75.

### **Das Preliminares**

Inicialmente o Impugnante alega não poder prosperar o presente feito nas circunstâncias em que está posto, em virtude de conclusões desalinhadas com o ordenamento regulamentar previsto no RICMS/MG e pelo fato de à peça fiscal, faltarem requisitos indispensáveis ao seu aperfeiçoamento e seu esforçado relatório contém graves e infundadas acusações.

Afirma ainda que a Fiscalização não alcançou comprovar a constatação de irregularidade, sendo que em nenhum momento o relatório fiscal informaria o que fez da documentação fiscal e que destinação legal tomariam os documentos, à vista do lançamento objurgado e que foi circunstanciado na peça fiscal.

Portanto, preliminarmente, o Impugnante pede a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que não foram preenchidos os pressupostos essenciais para a sua formalização e que não teria sido garantido seu amplo direito de defesa.

No entendimento da defesa, a Fiscalização agindo desta forma, deixou de atender os requisitos previstos no artigo 148 do Código Tributário Nacional e de comprovar a prática da suposta infração.

Entretanto, da análise do Auto de Infração recebido pelo Impugnante, verifica-se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infrações e penalidades, nos termos do artigo 58, da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, *in verbis*:

*“Art. 58 - O Auto de Infração deverá conter os mesmos elementos da Notificação de Lançamento.*

*I - prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida;*

*II - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do prazo e data de seu início, assim como da repartição competente para recebê-la;*

*III - anotação de se tratar de crédito tributário não contencioso, quando for o caso;*

*IV - circunstância de a intimação do sujeito passivo ter sido feita por edital, quando for o caso.*

*§ 1º - Nos casos de lavratura de TRM ou TAD, uma via do termo lavrado deverá acompanhar o respectivo AI.*

*§ 2º - Se o depositário for pessoa estranha ao procedimento fiscal, uma cópia do AI e do TAD lhe serão entregues, contra recibo.*

*§ 3º - Nos casos de crédito tributário não contencioso e de falta de entrega de documento fiscal, o AI poderá ser expedido por processamento eletrônico, ficando dispensada a lavratura do termo previsto no inciso I do artigo 51..”*

Diante da análise da legislação acima transcrita verifica-se claramente que o presente lançamento atende aos requisitos de certeza e liquidez do crédito tributário levantados pelo Impugnante.

Ademais, cumpre lembrar que a própria CLTA/MG estabelece ainda que possíveis incorreções ou omissões da peça fiscal, no caso em tela o Auto de Infração, não acarretarão sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

natureza da infração imputada ao Impugnante está precisamente delimitada nos presentes autos, sendo que este dela se defendeu com os argumentos expostos na fase de relatório e que serão estudados e averiguados na fase de mérito desta decisão.

Assim, a própria peça impugnatória, aliada aos demais elementos que compõem a atuação em tela, demonstra que não houve qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa que encontra-se resguardado nos presentes autos.

Destaque-se que, na lavratura do Auto de Infração foram observados, além dos requisitos previstos no citado artigo 58 da CLTA/MG, o artigo 142 do Código Tributário Nacional. As infrações foram expressamente descritas pelo Fisco no relatório da peça fiscal, tendo sido devidamente apontados os dispositivos tidos por infringidos, bem como as penalidades impostas.

Verifica-se, por outro lado, que o Impugnante foi regularmente intimado do Auto de Infração, tendo exercido com plenitude seu direito de defesa.

Por todo o exposto entendemos incabíveis as prefaciais argüidas, não devendo, portanto, ser acatada a argüição de nulidade da peça formalizadora do lançamento.

#### Do Mérito

Ultrapassadas as questões preliminares apresentadas pelo Impugnante temos que, quanto ao mérito, deve ser analisada a documentação juntada aos autos precipuamente o comprovante de entrega devidamente assinado e datado pelo destinatário em 02 de agosto de 2004, e, ainda, a cópia do CTCR que acobertou a operação, com os mesmos procedimentos repetidos pelo destinatário (fl. 43).

Assim temos que a Nota Fiscal n.º 000020 foi regularmente emitida segundo as condições da operação, o CTCR emitido pelo Impugnante, sujeito passivo do lançamento em análise, foi emitido segundo os critérios estabelecidos pela SEF/SP e SEF/MG.

No que tange à alegação de que não havia no Posto Fiscal meios de comprovar a irregularidade, entendemos que esta encontra-se prejudicada em função da diligência fiscal solicitada. Esta forma de fiscalização é possível e viável nos termos da legislação mineira. Assim, através do Avulso de Conferência Fiscal n.º 05.06.086.04, anterior a emissão do Auto de Infração analisado, foi feita uma verificação no local do endereço do destinatário das mercadorias.

Entretanto, consta do relatório deste Avulso de Conferência à fl. 07:

“Em atendimento ao avulso sobre a empresa JG INSTALAÇÕES EMPREENDEIMENTOS E MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA., CNPJ 01.448.574/0001-90, informamos que:

Em diligência ao local indicado na Nota Fiscal para entrega da mercadoria, encontramos apenas um lote vago, murado e sem área construída;

Vizinhos informaram já ter existido no local a empresa em questão. Porém, não obtivemos prova concreta do fato.

Assim sendo, na impossibilidade de se esclarecer melhor a operação indicada na Nota Fiscal sob análise, nada podemos acrescentar à suspeita já relatada.”

Portanto, temos que tal relatório não é conclusivo. Ademais seu texto fala claramente que vizinhos do local disseram já ter existido a empresa naquele lugar.

Importante ressaltar também que no relatório acima transcrito que compõe a diligência, os fiscais da circunscrição do endereço de destino das mercadorias, compareceram ao local indicado, mas, em sua conclusão, afirmam não poderem esclarecer melhor a operação.

Destaque-se ainda que, do relatório da diligência efetuada pelos fiscais, não é possível afirmar-se que a operação descrita na Nota Fiscal n.º 00020 não teria ocorrido conforme os dados descritos no documento em questão.

Mais uma vez afirmamos que a apresentação do comprovante de entrega datado de 02 de agosto de 2004 (fl. 43) pelo Impugnante, constitui prova da entrega no local indicado, não havendo elementos nos autos a desconstituir tal comprovação.

Frisamos também que a diligência foi solicitada em 11 de agosto de 2004, mas apenas foi realizada em 16 de setembro de 2005. Portanto, o fato dos fiscais responsáveis por tal diligência não terem encontrado na área correspondente as mercadorias indicadas no documento fiscal, não comprova a verdade material da infringência ocorrida pois quando da ocorrência da operação, um ano antes, a situação poderia ser diferente. Assim, conseqüentemente, este relatório não é instrumento suficiente para embasar a desclassificação da Nota Fiscal n.º 00020, por não corresponder à real operação realizada pelo contribuinte.

Deixaremos de tecer maiores comentários quanto a utilização da taxa SELIC para correção de créditos tributários em face de que a matéria foi suplantada nos presentes autos e da clareza da legislação estadual à qual o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais encontra-se adstrito em seu julgamento por força do artigo 88 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Edwaldo Pereira de Salles.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 17.731/07/2ª**

**(Publicado no “MG” de 01/12/2007)**

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DESCRIÇÃO DA MERCADORIA. Imputação fiscal de transporte de mercadoria desacoberta de documentação fiscal, face à desclassificação da nota fiscal apresentada por não identificar corretamente a mercadoria, fazendo referência tão somente ao romaneio, o qual não tinha autorização prévia de impressão. No entanto, a descrição da mercadoria correspondia à operação que estava ocorrendo e o romaneio seria desnecessário. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre transporte de mercadoria desacobertada de documento fiscal hábil. No momento da interceptação foi apresentada a Nota Fiscal nº 237873, de emissão da Coobrigada, sem identificar corretamente a mercadoria. Exigência do ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II da Lei 6763.

Inconformados, Autuada e Coobrigada apresentam, conjunta e tempestivamente e por procurador regularmente constituído Impugnação às fls. 26/40, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 115/131.

---

**DECISÃO**

O presente Auto de Infração vem exigir a MI, ICMS e MR por transporte desacobertado de documento fiscal hábil, devido à desclassificação da Nota Fiscal 237873 apresentada, emitida por Siemens Ltda, na qual descreve as mercadorias como "Equipamentos de Telecomunicações", sendo que acompanhava o transporte, também, um Romaneio que descreve a mercadoria e não estava devidamente autorizado, ou seja, não foi confeccionado mediante AIDF, conforme dispõe a Legislação.

A impugnante pede a nulidade do Auto de Infração, por entender que não tem motivo justificável para a exigência fiscal. Para tanto alega que no próprio Auto de Infração foi descrita a mercadoria realmente transportada, conforme está na nota fiscal 237873, às fls 8/10 dos autos, além do próprio CTRC, que acompanhava a respectiva nota fiscal, que descreve com clareza a operação e mercadoria transportada. Além disto, cita que o Romaneio pode fazer parte da nota fiscal, quando a mesma não consegue descrever os produtos da operação com clareza, conforme dispõe o art. 18 do anexo V do Decreto 43.080/02, in verbis:

*Art. 18 - Poderá ser autorizada a impressão de romaneio, que passará a constituir parte inseparável da nota fiscal, hipótese em que serão dispensadas as indicações do quadro "Dados do Produto" a que se refere o artigo 2º desta Parte, desde que obedecidos os requisitos abaixo*

Pode-se verificar que na situação fática, a empresa apresentou os documentos devidos e exigidos, não gerando pendências junto ao fisco, principalmente com relação à mercadoria. Apenas foi apresentado um romaneio que não estava devidamente autorizado, mas que descrevia os produtos transportados. Tem-se que na própria nota fiscal, como no romaneio, a mercadoria seria entregue conforme contrato de venda nº 4600052868, referente a um sistema de telecomunicação específico para a empresa Usiminas S/A.

Cabe destacar que, o romaneio, conforme disposto na legislação, tem o objetivo de complementar a nota fiscal no caso da especificação dos dados do produto da operação. Conforme pode-se observar na própria nota fiscal, a descrição da mercadoria era exatamente a da operação que estava ocorrendo. Com isto o romaneio torna-se desnecessário, ficando assim inócua a exigência da AIDF do mesmo, como também a descaracterização da operação por considerar a mercadoria desacobertada de documento fiscal hábil.

Isto posto, entende-se não estarem plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, necessário o cancelamento das exigências constantes nos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Edvaldo Ferreira, que o julgava procedente, nos termos da manifestação fiscal de fls. 119/130. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Relator: Sauro Henrique de Almeida**

---

**Acórdão: 17.884/06/1ª** (Publicado no "MG" de 02/11/2006)

---

**EMENTA**

**NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO - DIVERGÊNCIA DE OPERAÇÃO.** As notas fiscais apresentadas ao Fisco foram desclassificadas por não corresponderem às operações efetivamente realizadas, em face das divergências verificadas em relação à origem e destino das mercadorias. Entretanto, comprovado nos autos, que a Coobrigada encontrava-

**se autorizada, mediante ato declaratório do Estado do Amazonas, a retornar mercadorias não recebidas pelos seus clientes diretamente a armazém geral no município de Resende/RJ, e que os elementos de prova caracterizam a devolução das mercadorias, cancelam-se as exigências fiscais. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de transporte de mercadorias relacionadas no TAD nº 030418 (fl. 02), desacobertas de documentos fiscais, pois as notas fiscais apresentadas foram desconsideradas pela fiscalização por conterem informações que não correspondem à real operação. Exige-se ICMS, MR e MI prevista no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 107 a 115 e 58 a 71, respectivamente, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 163 a 171.

---

#### **DECISÃO**

A autuação trata de desclassificação de documentos fiscais, porque, segundo a interpretação do Fisco, as notas fiscais apresentadas não retratavam a operação praticada, por conterem informações que não correspondem à real operação.

As notas fiscais apresentadas, emitidas pela Philips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda, sediada em Manaus/AM, destinavam-se a Martins Com. Serv. Distr. Ltda, em Uberlândia/MG, com natureza da operação “venda produção do estabelecimento”. No entanto, conforme os conhecimentos de transportes rodoviário de cargas – CTRC que as acompanhavam, as mercadorias estavam sendo transportadas do estabelecimento da Martins Com. Serv. Distr. Ltda, em Uberlândia para o estabelecimento da Philips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda, em Resende/RJ.

Sendo assim, no ato da abordagem, a autoridade fazendária não teve outra alternativa senão a de considerar as notas fiscais em questão (fls. 16 a 22) como inábeis ao acobertamento da operação.

Todavia, diante das razões e provas carreadas aos autos pelas Impugnantes, há de se repensar sobre as exigências impostas no feito.

Primeiramente, verifica-se que não foi constatada nenhuma divergência entre as mercadorias transportadas e aquelas discriminadas nos documentos fiscais que acompanhavam o transporte quando da abordagem fiscal.

A mercadoria autuada é exatamente a que constava dos documentos fiscais que não foram considerados pelo Fisco como hábeis para acobertamento da operação, podendo-se assim inferir, que se trata de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, que neste caso, a teor do disposto no artigo 78 do RICMS/02, ocorre com a própria nota fiscal de saída.

Verifica-se ainda, a partir do relatório do Auto de Infração, que um dos elementos que levou o Fisco a proceder à desclassificação dos documentos apresentados, foi a falta da “Declaração de Devolução” das mercadorias, que deveria ser aposta no verso de cada documento fiscal pelo transportador/destinatário, conforme previsto no artigo 78, parágrafo segundo do RICMS/02.

Não consta dos autos, informações de que as mercadorias teriam sido entregues ao destinatário, hipótese na qual, em se tratando de contribuinte do ICMS, deveria o mesmo emitir documento fiscal próprio para a devolução.

Efetivamente não consta das notas fiscais, declaração do transportador e/ou destinatário dos motivos da devolução. Entretanto, ao emitir os conhecimentos de transportes (fls. 14, 17 e 20) a Autuada promoveu a inserção no campo “observações”, a informação de que se tratava de devolução, vinculando a nota fiscal de remessa para a adquirente e que acompanhava a mercadoria.

De se destacar, também, que outros documentos extra-fiscais foram entregues ao Fisco no momento da efetivação do lançamento, uma vez que acompanhavam a carga transportada, tratam-se de “correspondências eletrônicas”, dando conta do desfazimento do negócio, conforme cópias de fls. 31/36.

Não sendo ato solene, a declaração que deveria estar posta em cada documento fiscal, foi suprida pelo conjunto probatório carreado aos autos.

Por outro lado, visando reduzir custos logísticos dos estabelecimentos industriais localizados na Zona Franca de Manaus/AM, os Estados do Amazonas e do Rio de Janeiro resolveram celebrar o Protocolo ICMS 22/99, dispondo sobre operações realizadas por estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus através de armazém geral localizado no Município de Resende/RJ.

A Impugnante/Coobrigada (Philips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda) é detentora do Regime Especial-RE nº 370/2005, concedido pelo Estado do Amazonas com base no citado protocolo que foi incorporado à sua legislação, que a autoriza remeter as mercadorias recusadas pelos clientes localizados, principalmente, nas regiões Sudeste e Sul, para armazém geral localizado em Resende/RJ.

Portanto, diante de todo o acima exposto, verifica-se que não restou caracterizado o desacobramento da operação, sendo, por conseguinte, ilegítimas as exigências fiscais constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencida a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio, que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Luiz Gonzaga de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira supracitada, os Conselheiros José Francisco Alves (Revisor) e Juliana Diniz Quirino.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

#### **Voto proferido pela Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre transporte desacoberto de documentação fiscal das mercadorias relacionadas no Termo de Apreensão e Depósito – TAD n.º 030.518 (fls. 02). Quando da abordagem fiscal ocorrida em 25/11/2005, no Posto Fiscal Roberto de Assis, localizado no município de Juatuba/MG foram apresentadas as notas fiscais n.º 123.497, 123.498 e 123.791 emitidas Philips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda., estabelecida na cidade de Manaus/AM. Mencionados documentos foram considerados inábeis ao acobertamento das mercadorias autuadas uma vez que as mesmas saíram do estabelecimento da empresa Martins Com. Serv. S.A (localizado em Uberlândia/MG) com destino a Resende/RJ, conforme se extrai dos CTCs constantes dos autos (fls. 14, 17 e 20).

Depreende-se do exame das notas fiscais autuadas, acostadas às fls. 16, 19 e 22 que não há qualquer menção do cliente (Martins Com. Serv. Distr. S.A) acerca da devolução dos produtos nelas consignados.

Outrossim, percebe-se que foram emitidos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (fls. 14, 17 e 20) que informam que as mercadorias saíram do estabelecimento da Martins Com. Serv. Distr. S.A localizada à Av. José Andraus Gassani, 5400 na cidade de Uberlândia/MG.

Verifica-se, portanto, que as notas fiscais retro citadas não retratava a operação efetivamente realizada, da empresa localizada em Uberlândia para a Philips da Amazônia Eletrônica Ltda. estabelecida no município de Resende/RJ.

Assim, alicerçado no art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a” da Lei 6763/75 c/c art. 149, inciso I, Parte Geral do RICMS/02 o Fisco considerou desacoberta a operação, exigindo ICMS, MR e MI (art. 55, inciso II da Lei 6763/75).

Nas peças de defesas apresentadas requerem as Impugnantes o cancelamento das exigências fiscais sustentando que não houve circulação jurídica das mercadorias, mas tão somente uma operação de devolução de mercadorias não entregues ao destinatário em virtude de não estarem de acordo com seu pedido. Advertem que as mercadorias estavam sendo remetidas para Armazém Geral estabelecido no município de Resende/RJ amparada por Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, através do Ato Declaratório n.º



370/2005. Acrescentam que o procedimento adotado encontra-se previsto no art. 78, Parte Geral do RICMS/02.

Entretanto, examinando a cópia do Protocolo ICMS 22/99 e o conteúdo dos Decretos n.º 22.257 de 17/10/2001 e Decreto n.º 24.057 de 03/03/2004 do Estado do Amazonas (fls. 72/81), constata-se que razão não assiste às Impugnantes, conforme será demonstrado.

O Decreto n.º 24.057 de 03/03/2004 que modificou dispositivos do Decreto n.º 22.257 de 17/10/2001, que dispôs sobre a suspensão do ICMS nas operações com produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados ao armazém geral localizado no Município de Resende/RJ e deu outra providências, estabeleceu no § 3º do art. 9º:

*“§ 3º - É facultado o retorno da mercadoria não recebida, total ou parcialmente, pelo destinatário para **novo depósito** nos Armazéns Columbia S.A., localizado no Município de Resende/RJ, desde que seja observado o prazo fixado no § 2º do art. 2º e **mediante autorização expressa do Fisco Estadual do Amazonas.**” (gn)*

Alerta-se que não constam dos autos **autorização do Fisco do Estado do Amazonas** relativamente ao novo depósito das mercadorias nos Armazéns Columbia S.A.. Ademais, a norma supra transcrita expressamente menciona a expressão “**novo depósito**”, donde se extrai que as mercadorias que possivelmente dariam entrada nos Armazéns Columbia S.A, localizado em Resende/RJ (quando não recebidas pelos destinatários) seriam aquelas que saíram daquele estabelecimento e não mercadorias que saíram da Philips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda. (estabelecida em Manaus/AM), como é o caso dos autos.

Quanto ao alegado cumprimento pelas Impugnantes do art. 78, Parte Geral, do RICMS/02, verifica-se da análise das notas fiscais autuadas, que citado dispositivo também não foi observado, haja vista que não constam destes documentos qualquer declaração do transportador ou cliente acerca do motivo da não entrega dos produtos à destinatária mineira, conforme determina o § 2º deste dispositivo, a seguir transcrito.

*“§ 2º - O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal citada no parágrafo anterior, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, este aporará no verso da referida nota fiscal o carimbo relativo à sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).”*

Ora, não se pode admitir como querem as Impugnantes, que as informações contidas nos documentos de fls. 34/36 (e-mail relacionado à devolução de diversas mercadorias destinadas à “Martins”), supram a ausência da citada “declaração” nas NFs autuadas, pelas seguintes razões:

- 1 – O dispositivo retro transcrito não contém “letras mortas”;
- 2 – As mercadorias estavam sendo destinadas a estabelecimento localizado no município de Resende/RJ e não ao estabelecimento que emitiu as NFs autuadas;
- 3 – No “e-mail” (fls. 35) que relaciona as NFs cujas mercadorias foram devolvidas não há menção sobre a **NF n.º 123.498** (também objeto da autuação) e de valor mais expressivo.

Importante acrescentar que, o art. 78, Parte Geral do RICMS/02, encontra-se inserido no Capítulo VI do citado regulamento que cuida “*Do Crédito Relativo às Devoluções, Trocas e Retornos de Mercadorias e às Desistências de Serviços*”, ou seja, matéria diversa da ora discutida, porém, as considerações a respeito deste dispositivo, deu-se em face de sua citação na peça de defesa da Impugnante/Coobrigada .

Não é por demais frisar que, as mercadorias autuadas saíram do estabelecimento da Coobrigada no dia **08/10/2005** e adentraram em território mineiro transportadas pelos veículos de placa **BTS-6232** (CTRC- fls. 125) e **JXB-3494** (CTRC – fls. 126) no dia **17/10/2005** (mercadorias das NFs n.º 123.497 e 123.498) e **22/10/2005** (NF n.º123.791), conforme se comprova pelos carimbos do Fisco apostos nestes documentos. Entretanto, a saída dos produtos objeto da autuação do estabelecimento da Martins Com Serv. Distr. S.A. (localizada em Uberlândia) somente ocorreu em **24/11/2005** (CTRCs de fls. 14, 17 e 20), ou seja, permaneceram no estabelecimento do cliente mineiro por mais de 30 (trinta) dias e, ainda, foram transportados por outro veículo de placa **HBG-6733**. Tal fato reforça a tese do Fisco de que as mercadorias saíram efetivamente do estabelecimento mineiro.

Restando caracterizada a inidoneidade do documento fiscal apresentado, nos termos do art. 134, inciso II, Parte Geral do RICMS/02 (vigente à época) e art. 39, § 4º, inciso II da Lei 6763/75, afiguram-se legítimas as exigências de ICMS, MR e MI, vez que as mercadorias encontram-se desacobertadas, consoante estabelecia o art. 149, inciso I, Parte Geral do RICMS/02 (vigente à época).

Vale ressaltar que, muito embora tenha havido alteração dos dispositivos supra citados, a irregularidade ora detectada continua definida como infração, a teor do disposto no art. 149, inciso IV, Parte Geral do RICMS/02 (a seguir transcrito), não sendo aplicáveis, portanto, as disposições contidas no art. 106 do CTN.

**(Efeitos a partir de 16/03/2006 – Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, inciso II, ambos do Dec. N.º 44.258, de 15/03/2006.)**

*“Art. 149 – Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:*

*(...)*

*IV – com documento não enquadrado nas hipóteses do inciso anterior ou do inciso V do caput do art. 216 deste Regulamento e **que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação.**”*

*(gn)*

Diante disso, julgo procedente o Lançamento.

**Conselheira: Aparecida Gontijo Sampaio**

---

**Acórdão: 18.199/07/3ª**

**(Publicado no “MG” de 30/06/2007)**

---

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – CÓPIA AUTENTICADA DA VIA FIXA. Constatação de transporte de mercadorias oriundas de Manaus, acobertadas com cópias autenticadas das vias fixas dos respectivos documentos fiscais. Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei 6.763/75. Comprovado nos autos que a Impugnante acatou os procedimentos previstos na legislação do Estado remetente, além de ter agido com boa-fé e razoabilidade para solucionar o problema da queima das primeiras vias das notas fiscais. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre exigência de ICMS e multas cabíveis em face de constatação de transporte de mercadorias – motocicletas – acobertadas com cópias autenticadas das vias fixas dos documentos fiscais. A ação fiscal de desclassificação dos documentos fiscais deu-se no Posto Fiscal Orlando Alves de Lima, situado no município de Unaí-MG-, em 07/04/2006, momento em que se lavrou o TAD nº 013250 e respectivo Termo de Retenção de Mercadorias.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 191 a 206, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 265 a 270.

---

**DECISÃO**

Cuida o caso em tela de transporte de mercadorias – motocicletas – acobertadas com cópias autenticadas das vias fixas, consideradas desacobertadas pelo Fisco. O transporte dos produtos, remetidos pela Moto Honda da Amazônia Ltda, originou-se em Manaus, com destino a diversos estabelecimentos comerciais neste Estado para fins de revenda. A autuação ocorreu no Posto Fiscal Orlando Alves de Lima, situado em Unaí-MG.

Conforme se verifica nos documentos constantes dos autos, é inegável a utilização de cópias das vias fixas dos documentos fiscais, todas devidamente autenticadas em cartório de notas, fato não contestado pela impugnante.

Na impugnação, a autuada alega ter ocorrido a perda dos documentos fiscais em função de sinistro de incêndio ocorrido a bordo de balsa no trajeto Manaus-Belém, mais precisamente no município de Cocal Imperial-PA. Para evitar retorno das mercadorias, inviável economicamente,

adotou procedimento previsto no regulamento do Estado do Amazonas, art. 205, transcrito à fls. 194/195, destacando-se a publicação no diário oficial do Estado e comunicação à Secretaria de Fazenda daquele Estado.

Também se observa que a impugnante cumpriu detalhadamente as exigências daquele Estado, inclusive anexando o boletim de ocorrência policial, conforme fls. 240 a 260 dos autos. Encontra-se presente nos autos declaração oficial do Fisco do Estado do Amazonas informando que o imposto destacado nas notas “sinistradas” foi levado a débito, conforme cópia de declaração às fls. 247 a 260.

O Fisco, para fins da exigência, ateu-se aos aspectos formais da legislação tributária mineira, onde se veda o direito a crédito quando o destinatário não possuir a 1ª via dos documentos fiscais, bem como se determina a utilização da 1ª via para acobertar o trânsito da mercadoria, conforme dispõe o art. 16, Anexo V, RICMS/02-, sendo ambas as regras praticamente comuns aos Estados, por força do Convênio SINIEF s/nr. de 1970.

Ressalte-se, no entanto, que a legislação tributária de Minas Gerais não trata dos procedimentos a serem adotados na ocorrência de sinistros com os documentos fiscais, mesmo se o fato acontecer nos limites territoriais do próprio Estado. A omissão da legislação faz presumir a aplicação da regra geral e, sobretudo, a adoção do princípio da razoabilidade por parte do agente fiscal.

É certo que o art. 70, VI, Parte Geral do regulamento deste Estado, veda o crédito quando o adquirente não possuir a 1ª via do documento fiscal. Porém, de forma excepcional, permite esse mesmo crédito desde que o remetente cumpra algumas exigências. Veja-se o dispositivo:

*“Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto a título de crédito, quando:*

*(...)*

*VI – o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito.”*

Extrai-se do conteúdo da norma a permissão clara para fins do direito de crédito, desde que atendidos os requisitos exigidos. No entanto, a norma nada diz sobre eventual possibilidade de acobertamento da operação com a mesma via autenticada. Ora, essa exegese obtém-se por um exercício lógico-sistemático de hermenêutica. Ao se admitir o crédito sem a 1ª via, torna-se razoável supor que o trânsito poderá também ocorrer com a mesma via autenticada, na medida em que o documento fiscal com a mercadoria deve dar entrada no destinatário.

Além do mais, fica patente o atendimento por parte do remetente aos princípios da boa-fé e eticidade. A boa-fé objetiva encontra-se expressa no ordenamento civil pátrio atual e a eticidade é dever moral a que todos se submetem, inclusive o agente público, já que derivado do princípio da moralidade pública.

Ademais, o Pretório Excelso já pacificou o entendimento de que os princípios não são meras ilações singelas, mas verdades absolutas a imperar no ordenamento jurídico, possuindo força normativa. Há que se observar, portanto, os preceitos contidos nos arts. 4º, § 4º e 13 da Carta Magna deste Estado, **verbis**:

*“Art. 4º (...)*

*§ 4º Nos processos administrativos, qualquer que seja o objeto e o procedimento, observar-se-ão, entre outros requisitos de validade, a publicidade, o contraditório, a defesa ampla e o despacho ou a decisão motivados.*

*Art. 13 A atividade de administração pública dos Poderes do Estado e a de entidade descentralizada se sujeitarão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e **razoabilidade**. (grifo nosso)*

Vê-se, pois, a observância, pela impugnante, dos requisitos formais previstos na legislação mineira, tanto para acobertar o trânsito quanto para o direito ao crédito. No aspecto material, demonstrou-se que o imposto da operação foi levado a débito pelo remetente, atendendo

ao disposto nos arts. 68 e 69, Parte Geral do RICMS/02. Por fim, demonstrou-se que a Impugnante adotou os procedimentos corretos previstos na legislação do Estado remetente, além de ter agido com boa-fé e razoabilidade para solucionar o problema.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relator: Livio Wanderley de Oliveira**

---

**Acórdão: 3.203/07/CE**

**(Publicado no “MG” de 01/03/2007)**

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – 4ª VIA DE NOTA FISCAL. Imputação fiscal de transporte de mercadorias desacobertas de documentos fiscais em razão da desconsideração das quartas vias de notas fiscais apresentadas como documentos hábeis para acobertar o transporte. Entretanto, existindo dúvida quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou à extensão dos seus efeitos, justifica-se o cancelamento das exigências, com base no inciso II do art. 112 do CTN. Infração não caracterizada.**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - RODOVIÁRIO DE CARGAS - PRESTAÇÃO DESACOBERTADA – MANIFESTO DE CARGA. Imputação fiscal de prestação de serviço de transporte rodoviário de carga desacoberta de documentação fiscal em razão da falta do CTCR e da desconsideração do manifesto de carga como documento hábil para acobertamento da prestação de serviço de transporte. Entretanto, existindo dúvida quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou à extensão dos seus efeitos, justifica-se o cancelamento das exigências, com base no inciso II do art. 112 do CTN. Infração não caracterizada.**

**Recurso de Ofício não provido. Decisão por maioria de votos**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de transporte de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em razão da não consideração das quartas vias de notas fiscais apresentadas como documentos hábeis para acobertar o transporte, além da imputação de prestação de serviço de transporte desacoberta de conhecimento de transporte rodoviário de carga, em razão da não consideração do manifesto de carga como documento hábil para acobertar a referida prestação.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas, previstas nos inciso II e XVI, do art. 55, da Lei 6763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.190/06/2.ª, pelo voto de qualidade, excluiu integralmente as exigências fiscais.

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 139 da CLTA/MG, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

A autuação versa sobre a imputação fiscal de transporte de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em razão da não consideração das quartas vias de notas fiscais apresentadas como documentos hábeis para acobertar o transporte, além da imputação de prestação de serviço de transporte desacoberta de conhecimento de transporte rodoviário de carga, em razão da não consideração do manifesto de carga como documento hábil para acobertar a referida prestação.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas, previstas nos inciso II e XVI, do art. 55, da Lei 6763/75.

A fiscalização volante, em local próximo ao Posto Fiscal Ceasa, município de Contagem (MG), constatou que o sujeito passivo transportava mercadorias desacobertas de documentos fiscais hábeis, tanto em relação às operações de circulação das mercadorias quanto em relação às prestações de serviço de transporte a elas pertinentes.

O transporte das mercadorias estava acompanhado pelas quartas vias das notas fiscais e por diversos manifestos de carga, documentos que não foram considerados pelo Fisco como hábeis para acobertar tanto o transporte das mercadorias quanto a prestação de serviço de transporte a elas pertinentes.

Para melhor caracterizar a infração, o Fisco colheu declaração do motorista (fls. 71), na qual afirma que não estava de posse da documentação no momento da abordagem, estando de posse apenas da documentação retromencionada.

Não obstante, alguns aspectos da ocorrência fática chamam a atenção:

- trata-se de transporte de carga fracionada, tendo como remetentes contribuintes estabelecidos em vários municípios de Minas Gerais e como destinatários contribuintes estabelecidos em várias unidades da Federação, principalmente nas regiões norte, nordeste e centro-oeste;
- nesse tipo de transporte (para várias regiões do País), a transportadora encaminha as mercadorias para uma central (normalmente localizada no Estado de São Paulo) que, por sua vez, faz o processamento e o encaminhamento das mesmas para todo o Brasil;
- na conferência da mercadoria, realizada nas próprias dependências da Autuada, as mercadorias encontradas no veículo conferiram exatamente com aquelas constantes das 4ª vias das notas fiscais inicialmente apresentadas;
- a Impugnante demonstrou, por amostragem, o registro das notas fiscais no livro Registro de Saídas dos remetentes;
- comprovou, também, a Impugnante, a entrega das mercadorias junto aos destinatários;
- o estabelecimento da ora Autuada se localiza a 100 (cem) metros do local da abordagem fiscal;
- as transportadoras de cargas fracionadas costumam separar, *a priori*, as vias da fiscalização (4ª vias) para facilitar tanto para o Fisco quanto para a própria empresa transportadora (diminui o tempo de parada);
- no cálculo do ICMS exigido, o Fisco respeitou as alíquotas de todas as 4ªs vias das notas fiscais (maioria 7%, ou seja, norte, nordeste e centro-oeste);
- os manifestos de carga apresentados contemplam os CTCs correspondentes a todas as prestações de serviço de transporte relacionadas às operações respectivas.

Bem, diante de todos esses aspectos, é plausível acreditar que as mercadorias e as prestações de serviço de transporte estivessem desacobertos de documentação fiscal?

Percebe-se, pois, que a documentação necessária para acobertar o trânsito da mercadoria e a prestação de serviço de transporte preexistia ao momento da abordagem.

As operações e as prestações realizaram-se dentro de um contexto de legalidade. Dúvidas, se existiram, militam a favor da Impugnante, segundo a inteligência do disposto no art. 112, II, do CTN.

Nesse sentido, nenhuma reforma merece a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Vencido, em parte, o Conselheiro José Eymard Costa, que dava provimento parcial ao mesmo para restabelecer a Multa Isolada, em face da ausência das primeiras vias dos documentos fiscais no momento da ação do Fisco. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Roberto de Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários e do vencido, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 3.267/07/CE (Publicado no “MG” de 30/06/2007)**

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DIVERGÊNCIA DE OPERAÇÃO.** Imputação fiscal de transporte de mercadoria desacoberta de documentação fiscal hábil, vez que as notas fiscais apresentadas quando da interceptação não correspondiam à real operação realizada, exigindo-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do artigo 56 e Multa Isolada capitulada no inciso II do artigo 55, ambos da Lei 6763/75. Entretanto, as provas dos

**autos conduzem a entendimento diverso, não restando efetivamente comprovada a imputação fiscal. Infração não caracterizada. Recurso de Ofício não provido. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a imputação fiscal de transporte de mercadorias desacobertadas, face à desclassificação das notas fiscais que acobertavam o trânsito, tendo sido lavrado o Auto de Infração em epígrafe para formalizar as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso II, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Narra ainda o Auto de Infração que, no dia 20 de março de 2006, o sujeito passivo transbordava as mercadorias constantes das Notas Fiscais nºs 337982, 337943, 338090 e 338205 de uma carreta para 4 caminhões de sua propriedade. Tais notas fiscais foram emitidas em 18 de março de 2006 e destinavam-se a União Comércio Importação e Exportação Ltda., sediada em luna/ES. No campo "Natureza da Operação" constava: "transferência mercadoria adquirida terceiros". No entanto, no momento da fiscalização, encontrava-se com os motoristas dos respectivos caminhões o Manifesto de Carga, nos boletos bancários cuja data de emissão também era 18 de março de 2006, constando como "sacados" vários destinatários sediados no Espírito Santo, e comprovantes de entrega de mercadorias nos quais constavam como "clientes" os mesmos destinatários.

Com base nestes indícios o Fisco descaracterizou a operação descrita nas notas fiscais, bem como os próprios documentos e considerou que a real natureza da operação era venda, e os reais destinatários das mercadorias eram os constantes no manifesto de carga, e não a própria União Comércio Importação e Exportação Ltda.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.447/07/ 2.ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento.

---

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade prevista no art. 139 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

Compete à Câmara Especial a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado para formalizar as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso II, ambos da Lei n.º 6.763/75, face à imputação fiscal de transporte de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal hábil, uma vez que as notas fiscais apresentadas no momento da autuação foram desclassificadas pela Fiscalização.

Em virtude de que a questão posta nos presentes autos está diretamente ligada à situação fática, importante ressaltar a hipótese que conduziu à autuação em exame.

Assim, está descrito no Auto de Infração que, no dia 20 de março de 2006, a ora Impugnante foi interceptada fazendo o transbordo das mercadorias constantes das Notas Fiscais nºs 337982, 337943, 338090 e 338205 de uma carreta para quatro caminhões de sua propriedade.

As Notas Fiscais nºs 337982, 337943, 338090 e 338205 foram emitidas pela Impugnante em 18 de março de 2006 e tinham como destinatária a União Comércio Importação e Exportação Ltda., sediada em luna/Espírito Santo. No campo "Natureza da Operação" das mesmas constava: "transferência mercadoria adquirida terceiros".

Entretanto, no momento da fiscalização, encontravam-se com os motoristas dos respectivos caminhões o Manifesto de Carga, boletos bancários e comprovantes de entrega de mercadorias nos boletos bancários cujas datas de emissão também era 18 de março de 2006, constando como "sacados" vários destinatários sediados no Espírito Santo, assim como os comprovantes de entrega de mercadorias, também emitidos em 18 de março de 2006, constando como "clientes", os mesmos destinatários.

O manifesto de carga continha ainda toda a relação dos citados destinatários, bem como, forma e condições de pagamento e datas de vencimento das faturas. Os boletos bancários e os comprovantes de entrega de mercadorias continham o CNPJ da ora Impugnante.

Estes elementos levaram o Fisco ao entendimento de que as mercadorias constantes nas notas fiscais objeto da autuação haviam sido previamente vendidas aos diversos destinatários no Espírito Santo.

Desta forma, o Fisco desclassificou as referidas notas fiscais afirmando que a real natureza da operação realizada pela Impugnante era de venda e não de transferência e que os reais destinatários das mercadorias eram os constantes no manifesto de carga e demais documentos citados, e não a própria União Comércio Importação e Exportação Ltda., descrita nas notas fiscais.

De pronto cumpre destacar que, mesmo considerando-se todas as afirmações do Fisco como verdadeiras e corretas, o que não se adota nesta decisão, não poderia ter sido o lançamento formalizado nas bases em que foi. Isto porque, se as notas fiscais foram desclassificadas por ter o Fisco considerado que os reais destinatários seriam aqueles constantes do manifesto de carga e não aquele descrito nos documentos objeto da autuação, dever-se-ia ter aplicado a alíquota pertinente à operação que considerou real.

Deixa-se aqui registrado o entendimento de que o Fisco pode se valer da regra geral de que as operações desacobertas devem ser consideradas como internas para efeito de aplicação da alíquota, apenas nas hipóteses em que não conhece o real destinatário e a real operação realizada.

Como se extrai do próprio relatório do Auto de Infração não é esta a afirmação do Fisco, pois o mesmo afirma textualmente que desconsiderou os documentos porque estes tinham como reais destinatários aqueles descritos no manifesto de carga. Portanto, o Fisco acreditava conhecer os reais destinatários, não sendo admissível, a adoção da alíquota interna de forma linear.

Feita esta digressão preliminar, tem-se que a Impugnante mantém na cidade de Uberlândia – Minas Gerais a sua matriz e no Estado do Espírito Santo uma filial.

Ademais, atua a Defendente no ramo de comércio atacadista, transportando mercadorias para diversas localidades do território nacional.

No caso em tela, afirma o Fisco que a Impugnante, no momento da autuação, ocorrida no sentido Minas Gerais – Espírito Santo, nas proximidades do Posto Fiscal de Martins Soares-MG, fazia o transbordo das mercadorias constantes nas Notas Fiscais nºs 337982, 337943, 338090 e 338205 de uma carreta para quatro caminhões de sua propriedade.

Das referidas notas fiscais, emitidas pela Impugnante em 18 de março de 2006, constava como destinatária a União Comércio, Importação e Exportação Ltda., sediada em Luna/Espírito Santo. Portanto, o trajeto realizado não estava incompatível com a operação descrita nas notas fiscais, outrossim, era exatamente coincidente com aquele.

No campo “natureza da operação” das Notas Fiscais nºs 337982, 337943, 338090 e 338205 constava transferência de mercadoria adquirida de terceiros. Também este fato, que é contestado pelo Fisco, não pode, dentro do entendimento aqui traçado, ser desconsiderado.

Como já dito a filial da ora Impugnante situa-se no Estado do Espírito Santo. Assim, é perfeitamente possível a operação descrita nos documentos fiscais.

Ademais, a transferência de mercadorias entre matriz e filial constitui-se em operação prevista na legislação, sendo comercialmente normal.

O fato de, no momento da ação fiscal, encontrarem-se com os motoristas dos respectivos caminhões o manifesto de carga, boletos bancários e comprovantes de entrega de mercadorias, sendo que nos boletos bancários a data de emissão era a de 18 de março de 2006, constando como sacados vários destinatários sediados no Espírito Santo, assim como os comprovantes de entrega de mercadorias, também emitidos em 18 de março de 2006, constando como “clientes” os mesmos destinatários espírito-santenses, não são suficientes para descaracterizar a operação realizada.

Efetivamente não foi comprovada nos presentes autos que a entrega final da mercadoria tenha se dado pela matriz mineira e não pela filial espírito-santense.

Portanto, não está legitimado o entendimento do Fisco de que a real natureza da operação realizada pela Impugnante seria de venda e não de transferência, sendo os reais destinatários das

mercadorias os constantes no manifesto de carga e demais documentos citados, e não a própria União Comércio Importação e Exportação Ltda., descrita nas notas fiscais, as quais foram desclassificadas pelo Fisco.

É perfeitamente possível que, ainda que documentalmente, as mercadorias adentrassem no estoque da filial que as remeteria aos clientes localizados na mesma unidade federada que ela.

Também não ficou comprovado ter agido a Impugnante com má-fé ou com dolo no desempenho de suas atividades.

Não está comprovado nos autos que a Impugnante não tenha realizado toda operação questionada de acordo com a legislação.

As mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação podem ter sido efetivamente transferidas da matriz para a filial da empresa Impugnante que se encontra sediada no Espírito Santo, dentro dos parâmetros legais e com o destaque do ICMS.

A providência determinada pela Segunda Câmara de Julgamento ao exarar despacho interlocutório para que a Impugnante anexasse aos autos cópia dos livros Registro de Saídas – LRS e de Apuração do ICMS – LRAICMS, comprovando a regular escrituração dos documentos objeto da autuação e o recolhimento do imposto neles destacado, corroborou com o entendimento aqui esposado.

Em resposta ao despacho interlocutório a Impugnante comparece aos autos, às fls. 676, e junta os documentos de fls. 677/684. São os seguintes os documentos apresentados:

- cópia de fls. 14 do livro Registro de Apuração do ICMS, referente à apuração do ICMS no período de 01 a 31 de março de 2006, exatamente o mês de emissão das notas fiscais objeto de autuação;

- fls. 374/378 do livro Registro de Saídas, onde se verifica o registro e cancelamento das Notas Fiscais n.º 337982, 337943, 338090, 338205;

- fls. 488 do livro Registro de Saídas, onde são apresentados em destaque o registro das notas fiscais 341187, 341194, 341196, 341197, todas emitidas em 22 de março de 2006, mesmo período de apuração das notas fiscais objeto da autuação e que a Impugnante nomeia como “refaturamento”.

É incontestável que os caminhões da Impugnante, no momento da autuação, estavam todos acobertados com suas respectivas notas fiscais, não deixando dúvida sobre a operação realizada.

A situação destacada pelo Fisco quando ressalta ser inverídica a afirmação da Impugnante de que “sempre atendeu as regras de comportamento que integram o sistema tributário nacional, colocando-se dentre aqueles que preservam e guardam a simpatia no relacionamento fisco-contribuinte”, face às informações constantes no SICAF/MG, de que a mesma possui diversas autuações por trânsito desacobertado, desclassificação de documento fiscal, nota fiscal com prazo de validade vencido, não será aqui comentada, pois não é matéria própria destes autos.

A presente decisão está fundada na premissa de que deve ser averiguada a matéria constante dos autos e, a não ser para aplicação da majoração da penalidade nas hipóteses de reincidência, conforme determina a Lei n.º 6.763/75, o fato de ter a empresa cometido outras faltas anteriormente à presente autuação, não contribui para identificar a conduta ora imputada à Defendente.

Pelo exposto, deve ser mantida a decisão recorrida por não ter sido constatada a irregularidade imputada pelo lançamento ora em discussão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Vencido o Conselheiro Edvaldo Ferreira que lhe dava provimento nos termos da manifestação fiscal de fls. 659/660. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários e do vencido, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**



## **20 - NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE**

Acórdão: 17.063/06/2<sup>a</sup>

(Publicado no “MG” de 19/10/2006)

### **EMENTA**

**NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS – REINCIDÊNCIA. Imputação fiscal de falta de destaque do imposto em notas fiscais de remessa de mercadorias para depósito fechado em outro Estado. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas capituladas nos artigos 54, inciso VI e 55, inciso VII, da Lei 6763/75, majoradas nos termos do § 7º do artigo 53 da mesma lei. No entanto, restou comprovado nos autos que a Impugnante emitiu nota fiscal complementar, com o destaque do imposto, antes do recebimento do Auto de Infração, caracterizando denúncia espontânea. Tampouco deve ser mantida a Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei 6763/75 por inadequação do tipo nela descrito à conduta da Autuada. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de emissão das Notas Fiscais nºs 131292, 131294, 131296, 131298, 131299, 131300 e 131301, emitidas em 15 de maio de 2006, e, 131591 e 131592, emitidas em 17 de maio de 2006, sem o destaque do ICMS.

Lavrou-se o Auto de Infração para exigir ICMS, Multa de Revalidação e as Multas Isoladas, capituladas no inciso VI do artigo 54 e VII do artigo 55, as duas majoradas nos termos do §7º do artigo 53 todos da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 36 a 52, aos argumentos que passamos a sintetizar:

- é conhecida empresa fabricante de produtos e bens de consumo, desenvolvendo atividade em todo o país o que requer um rigoroso controle sobre suas obrigações fiscais;
- preliminarmente alega que a multa exigida tem caráter confiscatório e que foram desrespeitados os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório;
- para todas as notas fiscais listadas no Auto de Infração houve destaque de ICMS não tendo o Erário Público Mineiro sofrido qualquer prejuízo;
- não ocorreu a inadimplência da obrigação principal, visto que todo o ICMS foi pago, tendo havido mero erro formal, com a digitação do CFOP incorreto;
- quando se deparou com o erro recolheu o imposto através da Nota Fiscal n.º 132965, tendo a obrigação principal sido cumprida antes da saída da mercadoria do estabelecimento;
- agiu de boa fé, pois efetivamente complementou o pagamento do imposto devido decorrente das notas fiscais arroladas no Auto de Infração, o que lhe afasta de qualquer conclusão de prática de ato simulado, justificando o abrandamento da multa, com sua total supressão, visto que a penalidade decorre da existência de elemento subjetivo de conduta.

Requer, ao final, a improcedência da autuação.

O Fisco se manifesta às fls. 87/94, contrariamente ao alegado pela Defesa aos fundamentos que se seguem resumidamente:

- a alegação de confisco, relativamente à cobrança da penalidade não pode prosperar, tendo em vista que a vedação constitucional aos efeitos do confisco atinge apenas o âmbito dos tributos e não as penalidades;
- todas as exigências legais do procedimento tributário foram respeitadas e cumpridas e todas as peças do Processo encontram-se nos autos e os procedimentos foram observados e respeitados, tendo sido respeitado o direito de defesa do Autuado;
- as infrações tributárias possuem natureza objetiva nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional e artigo 2º, §2º da CLTA/MG;

- não houve recolhimento do imposto devido, mas sim emissão de uma nota fiscal complementar com destaque do imposto em 31 de maio de 2006, sendo que os fatos geradores do imposto ocorreram em 16 e 17 de maio de 2005;
- em 23 de maio de 2005, através de contato telefônico com a matriz da Autuada situada em São Paulo, a fiscalização confirmou a ocorrência de saída de mercadorias com destino a armazém-geral ou depósito fechado, procurando saber se poderia emitir o DAF para regularização. Entretanto, a empresa solicitou que fosse emitido o Auto de Infração;
- não foram portanto, observados os procedimentos relativos a denúncia espontânea, pois não é necessária a emissão do TIAF, nos termos do artigo 54, inciso I da CLTA/MG;
- o prazo para recolhimento do imposto já se encontrava encerrado nos termos do artigo 89, inciso IV do RICMS/02.

Por fim, cita decisão do CC/MG e pede seja julgado procedente o lançamento.

---

## **DECISÃO**

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito de ação fiscal desenvolvida no trânsito de mercadorias, onde a ora Impugnante promovia operação de remessa para depósito fechado ou armazém geral, acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 131292, 131294, 131296, 131298, 131299, 131300 e 131301, emitidas em 15 de maio de 2006, e, 131591 e 131592, emitidas em 17 de maio de 2006, sem o destaque do ICMS.

Lavrou-se o Auto de Infração para exigir ICMS, Multa de Revalidação e as Multas Isoladas, capituladas no inciso VI do artigo 54 e VII do artigo 55, majoradas nos termos do §7º do artigo 53 todos da Lei n.º 6.763/75.

### **Da Preliminar**

Preliminarmente, a Impugnante pede a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que não foram preenchidos os pressupostos essenciais para a sua formalização, não teria sido garantido seu amplo direito de defesa e as multas aplicadas configurariam confisco.

Primeiramente, temos que, relativamente às multas aplicadas, as mesmas encontram-se de acordo com os dispositivos legais estabelecidos na Lei n.º 6.763/75. Nesta linha, não compete ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, por força das regras contidas no artigo 88 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado – CLTA/MG, perquerir questões afetas a constitucionalidade, *in verbis*:

*“Art. 88 - Não se incluem na competência do órgão julgador:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo;*

*II - a aplicação de equidade;*

*III - a apreciação de questões relacionadas com o valor de operações, bem como o correspondente débito de ICMS, fixados pelo fisco, na hipótese de regime de estimativa.”*

Desta forma, em respeito às regras acima elencadas não é possível adentrarmos na questão do caráter confiscatório das multas aplicadas.

Aduz ainda a Defendente que o Fisco não teria cumprido o dever de, exaustiva e imparcialmente, buscar a verdade dos fatos, pelo que teria seu direito de ampla defesa sido frontalmente ferido.

Entretanto, da análise do Auto de Infração recebido pela Impugnante, verifica-se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades, nos termos do artigo 58, da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, *in verbis*:

*“Art. 58 - O Auto de Infração deverá conter os mesmos elementos da Notificação de Lançamento.*

*I - prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida;*

*II - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do prazo e data de seu início, assim como da repartição competente para recebê-la;*

*III - anotação de se tratar de crédito tributário não contencioso, quando for o caso;*

*IV - circunstância de a intimação do sujeito passivo ter sido feita por edital, quando for o caso.*

*§ 1º - Nos casos de lavratura de TRM ou TAD, uma via do termo lavrado deverá acompanhar o respectivo AI.*

*§ 2º Se o depositário for pessoa estranha ao procedimento fiscal, uma cópia do AI e do TAD lhe serão entregues, contra recibo.*

*§ 3º - Nos casos de crédito tributário não contencioso e de falta de entrega de documento fiscal, o AI poderá ser expedido por processamento eletrônico, ficando dispensada a lavratura do termo previsto no inciso I do artigo 51..”*

Diante da análise da legislação acima transcrita verifica-se claramente que o presente lançamento atende aos requisitos de certeza e liquidez do crédito tributário levantados pela Impugnante.

A natureza da infração imputada à Impugnante está precisamente delimitada nos presentes autos, sendo que esta dela se defendeu com os argumentos expostos na fase de relatório e que serão estudados e averiguados na fase de mérito desta decisão.

Assim, a própria peça impugnatória, aliada aos demais elementos que compõem a autuação em tela, demonstra que não houve qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa que encontra-se resguardado nos presentes autos.

Destaque-se que, na lavratura do Auto de Infração foram observados, além dos requisitos previstos no citado artigo 58 da CLTA/MG, o artigo 142 do Código Tributário Nacional. As infrações foram expressamente descritas pelo Fisco no relatório da peça fiscal, tendo sido devidamente apontados os dispositivos tidos por infringidos, bem como as penalidades impostas.

Verifica-se, por outro lado, que a Impugnante foi regularmente intimada do Auto de Infração, tendo exercido com plenitude seu direito de defesa.

Por todo o exposto entendemos incabíveis as prefaciais argüidas, não devendo, portanto, ser acatada a argüição de nulidade da peça formalizadora do lançamento.

**Do Mérito**

As datas que constituem as exigências são de crucial importância no presente processo uma vez que a Impugnante argüi que teria pago o imposto antes do recebimento do Auto de Infração o que deveria desconstituir o lançamento.

Efetivamente temos nos autos a comprovação da emissão da Nota Fiscal n.º 132965 (fls. 68), em 31 de maio de 2006. Consta em tal Nota Fiscal os seguintes dizeres: “*Nota Fiscal Complementar 131292 15/05/2006, 131294 15/05/2006, 131295 15/05/2006, 131296 15/05/2006, 131298 15/05/2006, 131299 15/05/2006, 131300 15/05/2006, 131301 15/05/2006, 131427 16/05/2006, 131428 16/05/2006, 131433 16/05/2006, 131434 16/05/2006, 131589 17/05/2006, 131590 17/05/2006, 131591 17/05/2006, 131592 17/05/2006.*”

Portanto, efetivamente o imposto relativo às operações descritas nas Notas Fiscais objeto da autuação foi lançado nesta Nota Fiscal Complementar.

A emissão da Nota Fiscal n.º 132965, se deu em 31 de maio de 2006, cumpre repetir pela importância ao deslinde da questão.

O recebimento do Auto de Infração pela Impugnante se deu em 1º de junho de 2006, conforme Aviso de Recebimento acostado aos autos (fl. 35).

Assim, a emissão da Nota Fiscal Complementar com o destaque do ICMS se deu antes do recebimento do presente Auto de Infração.

Como não foi emitido o Termo de Início de Ação Fiscal, tampouco qualquer outro Termo que pudesse configurar o início de um procedimento de fiscalização, no caso dos autos, o Auto de Infração marcou o início da ação fiscal.

Ressalte-se que não há nos autos também Termo de Apreensão e Depósito – TAD.

Este entendimento é baseado nos ditames da já citada Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, na redação vigente à época da ocorrência da situação dos autos, *in verbis*:

### **“SEÇÃO I**

#### **Do Início da Ação Fiscal**

*Art. 51 - A autoridade fiscal que proceder ou presidir diligência que inicie medida de fiscalização, para verificação do cumprimento de obrigação tributária, lavrará, conforme o caso:*

*Efeitos de 11/05/99 a 05/09/2006 – Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. n.º 40.380, de 10/05/99:*

*"II - Termo de Apreensão e Depósito (TAD), no qual será descrito, sumariamente e com clareza, a mercadoria e respectivo valor, o objeto ou o documento, inclusive arquivo magnético, apreendido;"*

*Efeitos de 1º/01/99 a 05/09/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. n.º 40.058, de 18/11/98:*

*"Art. 54 - Fica dispensada a lavratura do TIAF nas seguintes hipóteses:"*

*"I - na constatação pelo Fisco de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;"*

*Efeitos de 11/05/99 a 25/10/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. n.º 40.380, de 10/05/99:*

*"§ 1º - Na hipótese do inciso I, configurada a necessidade de lavratura do TAD, este indicará, para todos os efeitos legais, o momento do início da ação fiscal, bem como o início do processo regular para arbitramento e avaliação contraditória de bens ou mercadorias."*

Portanto, como pode ser visto das normas acima transcritas, a lavratura do TAD marcaria o início da ação fiscal, o que não ocorreu. Iniciada a ação fiscal realmente, não é mais possível ao contribuinte usufruir do instituto da denúncia espontânea. Entretanto, no caso dos autos, os procedimentos da ora Impugnante são anteriores ao recebimento do Auto de Infração. Importante dizer, não basta apenas ter o Auto de Infração sido emitido, é preciso que o mesmo tenha sido recebido pelo Contribuinte.

O instituto da denúncia espontânea da infração está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

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

Ressalte-se que, estando o Contribuinte em débito para com o Fisco e não tendo havido início de fiscalização em suas atividades, pode, para regularizar sua situação fiscal, realizar a denúncia espontânea e, conseqüentemente, promover o recolhimento do imposto devido, adotando o procedimento da denúncia espontânea.

A adoção da denúncia espontânea tem como finalidade evitar problemas futuros com o Fisco. Entretanto, somente é cabível a denúncia espontânea se não tiver tido início nenhum procedimento administrativo de fiscalização, como no caso em tela.

Como bem ensina Hugo de Brito, "a denúncia é a comunicação feita espontaneamente pelo infrator da legislação tributária à autoridade competente, do fato configurador da infração, (...)."

A denúncia, no entanto, não é considerada espontânea se apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. E, como bem lembra o Doutrinador Luciano Amaro, "Não é, pois, qualquer motivação externa à

*vontade do infrator que exclui sua espontaneidade, (...), requer-se a existência de um procedimento fiscal ou medida de fiscalização que já tenha tido início; obviamente, não se pode tratar de procedimento ou medida interna corporis, que a fiscalização tenha implementado mas de que ainda não tenha dado ciência ao infrator.”*

Acrescentamos, aos ensinamentos acima, as lições de Hugo de Brito:

“A denúncia configura-se pela comunicação feita pelo infrator à autoridade competente, do fato constitutivo da infração. A espontaneidade dessa denúncia configura-se pelo fato de ser feita a comunicação antes do início de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O procedimento administrativo ou a medida de fiscalização, só elidem a espontaneidade se tiverem relação com a infração. E só se considera iniciado o procedimento administrativo ou a medida de fiscalização, no momento em que o infrator é intimado.”

Assim, consideramos que a emissão da Nota Fiscal Complementar, anteriormente ao recebimento do Auto de Infração, se presta, no caso em tela, a configurar-se como denúncia espontânea.

Destaque-se ainda o entendimento de que, ainda que não configurada a emissão da Nota Fiscal Complementar, não seria possível manter-se a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, por incabível à espécie. A partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o destaque do ICMS devido na operação.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da constatação de falta de consignação em documento fiscal que acoberta a operação, do imposto. Assim temos o texto do citado dispositivo legal:

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

.....

*VII – por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída – 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;” (grifamos)*

Esclarecemos que o dispositivo acima transcrito está com a redação em vigor na data do presente julgamento a qual entendemos cabível à luz das disposições contidas no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

A conduta descrita na norma sancionatória, vigente na data do julgamento, é a consignação em documento fiscal de *“base de cálculo diversa da prevista pela legislação”*. Entretanto, o questionamento dos autos é a falta de destaque do imposto.

Ademais o mandamento consubstanciado no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75 dita que a penalidade a ser cobrada deverá representar 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada entre o valor da base de cálculo constante do documento fiscal objeto da autuação e o valor da base de cálculo prevista na legislação.

Nesta linha como aplicar a penalidade disposta no inciso VII acima transcrito se no caso em tela não há divergência de valores consignados.

Para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa. No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”*

Assim se manifesta sobre a matéria o ilustre jurista Rogério Greco em seu Curso de Direito Penal:

*“Tipicidade quer dizer, assim, a subsunção perfeita da conduta praticada pelo agente ao modelo abstrato previsto na lei penal, isto é, a um tipo penal incriminador, ou, conforme preceitua Muñoz Conde:*

*“é a adequação de um fato cometido à descrição que dele se faz na lei penal. Por imperativo do princípio da legalidade, em sua vertente do nullum crimen sine lege, só os fatos tipificados na lei penal como delitos podem ser considerados como tal.”*

*A adequação da conduta do agente ao modelo abstrato previsto na lei penal (tipo) faz surgir a tipicidade formal ou legal. Essa adequação deve ser perfeita, pois, caso contrário, o fato será considerado formalmente atípico.”*

No caso em tela, a imputação fiscal feita à Impugnante não é deixar de consignar a base de cálculo, mas deixar de destacar o imposto devido.

Frisamos que o legislador estadual estabeleceu penalidade própria por falta de requisito essencial na nota fiscal, qual seja, aquela determinada pelo inciso VI do artigo 54 da Lei n.º 6.763/75, também exigida nos presentes autos. Impossível também a exigência de duas penalidades pela mesma falta imputada ao Contribuinte.

Assim quer se analise a norma punitiva por qualquer prisma não verificamos como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se ilegítima a exigência constante do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as preliminares argüidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos, integralmente, o Conselheiro José Eymard Costa (Relator), que o julgava procedente nos termos da manifestação fiscal de fls. 88/94 e, em parte, o Conselheiro Edvaldo Ferreira, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Joana Maria de Oliveira Guimarães e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Amélia Josefina A. Nogueira da Fonseca. Conforme artigo 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no §5º, artigo 137 do mesmo diploma legal. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros retro citados, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora Designada: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 3.196/07/CE**

**(Publicado no “MG” de 15/02/2007)**

---

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS. Imputação fiscal de falta de destaque do imposto em notas fiscais de remessa de mercadorias para armazém geral situado em outra unidade da Federação, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas capituladas nos artigos 54, inciso VI e 55, inciso VII, da Lei 6763/75, majoradas nos termos do § 7º do artigo 53 da mesma lei. No entanto, restou comprovado nos autos que a Impugnante emitiu nota fiscal complementar, com o destaque do imposto, antes do recebimento do Auto de Infração, caracterizando denúncia espontânea. Recurso de Ofício não provido. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de emissão das Notas Fiscais nºs 131292, 131294, 131296, 131298, 131299, 131300 e 131301, emitidas em 15 de maio de 2006, e, 131591 e 131592, emitidas em 17 de maio de 2006, sem o destaque do ICMS.

Lavrou-se o Auto de Infração para exigir ICMS, Multa de Revalidação e as Multas Isoladas, capituladas no inciso VI do artigo 54 e VII do artigo 55, as duas majoradas nos termos do §7º do artigo 53 todos da Lei n.º 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.063/06/2.<sup>a</sup>, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento.

---

## **DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 139, da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

A autuação versa sobre a imputação fiscal de emissão das Notas Fiscais nºs 131292, 131294, 131296, 131298, 131299, 131300 e 131301, emitidas em 15 de maio de 2006, e, 131591 e 131592, emitidas em 17 de maio de 2006, sem o destaque do ICMS.

Lavrou-se o Auto de Infração para exigir ICMS, Multa de Revalidação e as Multas Isoladas, capituladas no inciso VI do artigo 54 e VII do artigo 55, as duas majoradas nos termos do § 7º do artigo 53 todos da Lei n.º 6.763/75.

As datas que constituem as exigências são de crucial importância no presente processo, uma vez que a Impugnante argúi que teria pago o imposto antes do recebimento do Auto de Infração, o que deveria desconstituir o lançamento.

Efetivamente há nos autos a comprovação da emissão da Nota Fiscal n.º 132965 (fls. 68), em 31 de maio de 2006. Consta em tal documento a seguinte informação: "*Nota Fiscal Complementar 131292 15/05/2006, 131294 15/05/2006, 131295 15/05/2006, 131296 15/05/2006, 131298 15/05/2006, 131299 15/05/2006, 131300 15/05/2006, 131301 15/05/2006, 131427 16/05/2006, 131428 16/05/2006, 131433 16/05/2006, 131434 16/05/2006, 131589 17/05/2006, 131590 17/05/2006, 131591 17/05/2006, 131592 17/05/2006.*"

A ora Recorrida destacou nesta Nota Fiscal Complementar o somatório do ICMS referente a todas as notas fiscais nela relacionadas, estando entre elas as notas fiscais objeto do lançamento em questão.

A emissão da Nota Fiscal n.º 132965 se deu em 31 de maio de 2006.

O recebimento do Auto de Infração pela Impugnante se deu em 1º de junho de 2006, conforme Aviso de Recebimento acostado aos autos (fls. 35).

Assim, a emissão da Nota Fiscal Complementar com o destaque do ICMS se deu antes do recebimento do presente Auto de Infração.

Como não foi emitido o Termo de Início de Ação Fiscal, tampouco qualquer outro Termo que pudesse configurar o início de um procedimento formal de fiscalização, como previsto na CLTA/MG, o Auto de Infração marcou o início da ação fiscal.

Ressalte-se que não há nos autos também Termo de Apreensão e Depósito – TAD.

Este entendimento é baseado nos ditames da já citada Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, na redação vigente à época da ocorrência da situação dos autos, *in verbis*:

### **“SEÇÃO I**

#### **Do Início da Ação Fiscal**

*Art. 51 - A autoridade fiscal que proceder ou presidir diligência que inicie medida de fiscalização, para verificação do cumprimento de obrigação tributária, lavrará, conforme o caso:*

*Efeitos de 11/05/99 a 05/09/2006 – Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. n.º 40.380, de 10/05/99:*

*"II - Termo de Apreensão e Depósito (TAD), no qual será descrito, sumariamente e com clareza, a mercadoria e respectivo valor, o objeto ou o documento, inclusive arquivo magnético, apreendido;"*

*Efeitos de 1º/01/99 a 05/09/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. n.º 40.058, de 18/11/98:*

*"Art. 54 - Fica dispensada a lavratura do TIAF nas seguintes hipóteses:"*

*"I - na constatação pelo Fisco de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;"*

*Efeitos de 11/05/99 a 25/10/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. n.º 40.380, de 10/05/99:*

*"§ 1º - Na hipótese do inciso I, configurada a necessidade de lavratura do TAD, este indicará, para todos os efeitos legais, o momento do início da ação fiscal, bem como o início do processo regular para arbitramento e avaliação contraditória de bens ou mercadorias."*

Portanto, como pode ser visto das normas acima transcritas, a lavratura do TAD marcaria o início da ação fiscal, o que não ocorreu. Iniciada a ação fiscal não é mais possível ao contribuinte usufruir do instituto da denúncia espontânea. Entretanto, no caso dos autos, os procedimentos da ora Impugnante são anteriores ao recebimento do Auto de Infração. Importante dizer, não basta apenas ter o Auto de Infração sido emitido, é preciso que o mesmo tenha sido recebido pelo Contribuinte.

Percebe-se tratar-se de situação em que o Contribuinte, considerando-se a inércia do Fisco para promover o lançamento ou formalizar o início de ação fiscal, antecipa-se ao mesmo, regularizando justamente o descumprimento da legislação, qual seja, o da falta de destaque do imposto.

Com a vênua devida, salienta-se que ainda que seja caso de dispensa de lavratura do TIAF (Termo de Início de Ação Fiscal) na fiscalização de trânsito de mercadorias, previsão expressa no inciso I, do artigo 54, da CLTA/MG, tal dispensa não concede ao Fisco prazo para postergação da formalização do crédito tributário.

Dessa forma, a falta de formalização do início da ação fiscal em data anterior ao adimplemento da obrigação pelo Contribuinte torna o presente Auto de Infração inepto.

O instituto da denúncia espontânea da infração está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

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

Ressalte-se que, estando o Contribuinte em débito para com o Fisco e não tendo havido início de fiscalização em suas atividades, pode, para regularizar sua situação fiscal, realizar denúncia espontânea e, conseqüentemente, promover o recolhimento do imposto devido.

A adoção da denúncia espontânea tem como finalidade evitar problemas futuros com o Fisco. Entretanto, somente é cabível a denúncia espontânea se não tiver tido início nenhum procedimento administrativo de fiscalização, como no caso em tela.

Como bem ensina Hugo de Brito, "a denúncia é a comunicação feita espontaneamente pelo infrator da legislação tributária à autoridade competente, do fato configurador da infração, (...)."

A denúncia, no entanto, não é considerada espontânea se apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. E, como bem lembra o Doutrinador Luciano Amaro, "Não é, pois, qualquer motivação externa à vontade do infrator que exclui sua espontaneidade, (...), requer-se a existência de um procedimento fiscal ou medida de fiscalização que já tenha tido início; obviamente, não se pode tratar de procedimento ou medida interna corporis, que a fiscalização tenha implementado mas de que ainda não tenha dado ciência ao infrator."

Acrescenta-se, aos ensinamentos acima, as lições de Hugo de Brito:

*"A denúncia configura-se pela comunicação feita pelo infrator à autoridade competente, do fato constitutivo da infração. A espontaneidade dessa denúncia configura-se pelo fato de ser feita a comunicação antes do início de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*



*O procedimento administrativo ou a medida de fiscalização, só elidem a espontaneidade se tiverem relação com a infração. E só se considera iniciado o procedimento administrativo ou a medida de fiscalização, no momento em que o infrator é intimado.”*

Assim, considera-se que a emissão da Nota Fiscal Complementar, anteriormente ao recebimento do Auto de Infração, se presta, no caso em tela, a configurar-se como denúncia espontânea.

Nesse sentido, constata-se que quando da intimação do Auto de Infração, não havia mais crédito tributário a ser constituído, considerando-se a regularização efetuada pelo Contribuinte. Desse modo, não merece guarida o recurso em questão, devendo ser mantida a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Vencido o Conselheiro José Eymard Costa, que lhe dava provimento, nos termos da Manifestação Fiscal de fls. 88/94. Participaram do julgamento, além dos signatários e do vencido, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## **21 - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

**Acórdão: 16.834/06/2<sup>a</sup>**

**(Publicado no “MG” de 29/06/2006)**

### ***EMENTA***

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL DEVIDAMENTE AUTORIZADO PELA SEF/MG.** Constatada falta de equipamento Emissor de Cupom Fiscal devidamente autorizado pela repartição fiscal. No entanto, restou demonstrado nos autos e não refutado a contento pelo Fisco, que o estabelecimento atuado protocolou anteriormente ao procedimento fiscal que resultou no lançamento examinado, pedido de uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, justificando, assim, a exclusão da Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso X, alínea “b”, da Lei n.º 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO ELETRÔNICO EMISSOR DE COMPROVANTE DE RECEBIMENTO SEM AUTORIZAÇÃO PELA SEF/MG.** Constatada utilização de dois equipamentos eletrônicos emissores de comprovantes de recebimento efetuados através de Cartão de Crédito ou Débito (POS), sem autorização da repartição fiscal. No entanto, considerando-se que o pedido de uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal em curso à época da ocorrência, tem impacto direto na utilização de tais equipamentos (POS), não devem ser mantidas as exigências fiscais.

**Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### ***RELATÓRIO***

Os trabalhos fiscais ocorreram no dia 22 de setembro de 2005, mediante ação fiscal por meio da qual a Fiscalização aponta que o Contribuinte teria cometido as seguintes irregularidades:

- não possuir em seu estabelecimento equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), devidamente autorizado, para acobertamento das operações realizadas. Exigência da Multa Isolada - MI capitulada no artigo 54, inciso X, alínea “b” da Lei n.º 6.763/75 (Valor:1000 UFEMG's);
- manter e/ou utilizar em seu estabelecimento, no recinto de atendimento ao público, equipamentos não autorizados pelo Fisco, para emissão de comprovante de pagamento efetuado por meio de cartão de crédito ou de débito em conta corrente. Exigência da Multa Isolada - MI capitulada no artigo 54, inciso XIII, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75 (Valor: 3000 UFEMG's por equipamento).

Destaque-se que, em face da reincidência, pois o Contribuinte já havia pago penalidade pelas mesmas infrações, as multas foram majoradas, nos termos dos §§6º e 7º do artigo 53 da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 24/26, aos argumentos que passamos a sintetizar:

- adquiriu equipamento ECF-IF da empresa Bematech Indústria e Comércio de Equipamentos Eletrônicos, (junta aos autos cópia da Nota Fiscal de aquisição);
- referido equipamento, em 31 de dezembro de 2004, foi motivo de intervenção pela Digi Office Informática Ltda., empresa esta devidamente credenciada pela SEF/MG, (anexa aos autos o Atestado de Intervenção n.º 079409);
- em 08 de julho de 2005, houve relacração do equipamento, com vista ao seu início operacional;
- após a re-intervenção da Digi Office, protocolou, em 24 de agosto de 2005, o Pedido para Uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal;
- em 31 de agosto de 2005, data especificada para exame do Pedido, compareceu a Administração Fazendária tendo sido orientado a retornar posteriormente pois a análise ainda não estava concluída;
- em 02 de setembro de 2005, recebeu o documento denominado Pendências de ECF, com informação de que o campo 7 estava incompleto;
- levou então a questão ao conhecimento da interventora, pedindo-lhe providências;
- procedida a solução das incorreções foi emitido novo Pedido de Uso de ECF;
- diante disto, vê-se que à época da presença dos fiscais no estabelecimento autuado, em 22 de setembro de 2005, encontrava-se em tramitação perante a Repartição Fazendária seu Pedido de Uso de ECF;
- com referência aos dois equipamentos de "PIN PAD" autuados, a argumentação fática e jurídica expendida, serve também para afastar a exigência da Multa Isolada, já que o uso de tais equipamentos foi contemplado junto ao Pedido de Uso de ECF.

Ao final pede a procedência da Impugnação.

O Fisco se manifesta às fls. 39/42, contrariamente aos argumentos apresentados pela Defesa, os fundamentos que se seguem:

- a obrigatoriedade dos estabelecimentos varejistas possuírem equipamentos de Emissão de Cupom Fiscal foi instituída pela Lei Federal n.º 9.532/97 e está em vigor desde 1º de janeiro de 1998, constando inclusive no Regulamento do ICMS mineiro;
- a Autuada está estabelecida desde 1996, e, somente em 12 de agosto de 2004 adquiriu um equipamento ECF, sendo que um ano depois, em 24 de agosto de 2005, protocolou o Pedido de Uso do ECF;
- em 02 de setembro de 2005, o contribuinte obteve informação do indeferimento de seu Pedido, ocasião em que foi-lhe devolvida toda a documentação protocolada;
- em 22 de setembro de 2005 foi efetuada visita fiscal e constatado que o Contribuinte estava utilizando dois equipamentos POS, sem autorização da SEF/MG e não estava utilizando o ECF;
- em 26 de setembro de 2005, a Impugnante se dirigiu à AF/BH-1, para obter autorização de uso de ECF. Entretanto, esta não havia tomado nenhuma providência para regularização das pendências anteriores que estavam mantidas. Nesta ocasião nem houve outro protocolo por desnecessário;
- em 27 de setembro de 2005, a Autuada retornou à AF/BH-1, para protocolar o Pedido, desta vez com as pendências sanadas e, em 28 de setembro de 2005, o mesmo foi deferido;
- assim, no momento da ação fiscal a Impugnante descumpria as obrigações acessórias previstas no artigo 28, inciso I, artigo 32<sup>A</sup>, §º e incisos I e II do Anexo V do RICMS/02;
- no momento da ação fiscal não havia qualquer providência a ser tomada pelo contribuinte que dependesse da Administração Fazendária, conforme deixou a entender a Impugnante;
- portanto não havia "Pedido de Uso de ECF" em tramitação quando da visita do Fisco.

Por fim requer a procedência do lançamento.

O Processo esteve em pauta de julgamento no dia 04 de abril de 2006, oportunidade em que, à unanimidade, a Segunda Câmara, deferiu o requerimento de juntada de procuração e adiamento do julgamento, marcando-se extra-pauta para 26 de abril de 2006.

---

## DECISÃO

Os trabalhos fiscais ocorreram no dia 22 de setembro de 2005, mediante ação fiscal por meio da qual a Fiscalização aponta que o Contribuinte teria cometido as seguintes irregularidades:

- não possuir em seu estabelecimento equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), devidamente autorizado, para acobertamento das operações realizadas. Exigência da Multa Isolada - MI capitulada no artigo 54, inciso X, alínea "b" da Lei n.º 6.763/75 (Valor:1000 UFEMG's);

- manter e/ou utilizar em seu estabelecimento, no recinto de atendimento ao público, equipamentos não autorizados pelo Fisco, para emissão de comprovante de pagamento efetuado por meio de cartão de crédito ou de débito em conta corrente. Exigência da Multa Isolada - MI capitulada no artigo 54, inciso XIII, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75 (Valor: 3000 UFEMG's por equipamento).

Da Preliminar

Da análise do Auto de Infração recebido pela Impugnante, verifica-se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades, nos termos do artigo 58, da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84.

Diante da análise da legislação verifica-se claramente que o presente lançamento atende aos requisitos de certeza e liquidez do crédito tributário levantados pela Impugnante.

Ademais, cumpre lembrar que a própria CLTA/MG estabelece ainda que possíveis incorreções ou omissões da peça fiscal, no caso em tela o Auto de Infração, não acarretarão sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

A natureza da infração imputada à Impugnante está precisamente delimitada nos presentes autos, sendo que esta dela se defendeu com os argumentos expostos na fase de relatório e que serão estudados e averiguados na fase de mérito desta decisão.

Assim, a própria peça impugnatória demonstra que não houve qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa que encontra-se resguardado nos presentes autos.

Por todo o exposto entendemos incabíveis as prefaciais argüidas, não devendo, portanto, ser acatada a argüição de nulidade da peça formalizadora do lançamento.

Do Mérito

Do exposto, verificamos que a fiscalização apurou duas irregularidades distintas, quais sejam, inexistência de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) no estabelecimento e utilização de equipamentos para venda através de cartão de crédito ou de débito sem o cumprimento das exigências normativas relativas ao tema.

Acrescente-se que referidas irregularidades encontram previsão em dispositivos legais distintos, conforme acima explicitado, bem como as respectivas penalidades previstas na legislação tributária estadual são distintas para cada uma dessas ocorrências.

Citadas irregularidades e/ou penalidades encontram-se previstas, respectivamente nos seguintes dispositivos legais, alínea "b" do inciso X e alínea "a" do inciso XIII, ambos do artigo 54 da Lei nº 6.763/75.

No entanto, como o Pedido de Uso de ECF de fls. 10 e 30, consta expressamente, nos campos 06 a 08, que a ora Impugnante opera com cartão de crédito/débito como meio de pagamento e informa que a impressão do comprovante de pagamento será feita pelo ECF, entendemos que as questões acabam por interligar-se pelo que passaremos a sua análise, quando a situação assim permitir, de forma conjunta.

No que tange à imputação fiscal de que a Impugnante não possuía em seu estabelecimento equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), devidamente autorizado, para acobertamento das operações realizadas, a exigência do lançamento ora em discussão é da Multa Isolada - MI capitulada no artigo 54, inciso X, alínea "b" da Lei n.º 6.763/75 (Valor:1000 UFEMG's). Citado dispositivo legal traz os seguintes ditames:

*"Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:*

.....

*X - por não possuir ou deixar de manter, no estabelecimento, para acobertamento das operações ou prestações que realizar:*

.....  
*b) ECF devidamente autorizado, quando obrigatório – 1.000 (mil) UFEMGs por constatação do Fisco;”*

A penalidade referente à irregularidade pertinente à falta de ECF, devidamente autorizado, foi imputada a Impugnante tendo em vista que o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, tem dentre suas normas a previsão de que é obrigatória a emissão de documento fiscal por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), nas situações em que especifica. E, da análise destas regras verificamos que as saídas promovidas pela Impugnante bem como sua atividade enquadram-se nestas exigências, nos seguintes termos:

*RICMS/MG - Parte Geral*

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

.....  
*VIII – obter autorização para uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF);*

.....”  
*RICMS/MG - ANEXO V*

*“Art. 28 - É obrigatória a emissão de documento fiscal por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), observado o disposto no § 1º deste artigo, nos artigos 29 e 34 desta Parte e no Anexo VI:*

*I - na operação de venda, à vista ou a prazo, de mercadoria ou bem, promovida por estabelecimento que exercer a atividade de comércio varejista, inclusive restaurante, bar e similares;.”*

No tocante a esta irregularidade verificamos que a Impugnante ao comparecer aos autos alega que já havia adquirido o equipamento de ECF desde agosto de 2004, tendo solicitado ao Fisco a utilização dos ECF's em 24 de agosto de 2005 e apesar de terem sido verificadas pendências, estava em processo de implantação do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, sendo que obteve o deferimento de seu Pedido de Uso de ECF em 28 de setembro de 2005.

Contudo, tal defesa, por si só, não merece prosperar posto que apesar do primeiro “Pedido de Uso de ECF” ter sido protocolado em 24 de agosto de 2005, o mesmo foi indeferido em 02 de setembro de 2005.

Entretanto, deve ser ressaltado que a ora Impugnante vinha tentando regularizar a situação do equipamento para que pudesse efetivamente usá-lo e esta situação era de conhecimento do Fisco que traz a cronologia das intervenções da Impugnante junto à Administração Fazendária no sentido de utilizar o ECF.

Neste momento é importante verificarmos a cronologia dos procedimentos realizados pela Defendente e, vamos extraí-los da manifestação fiscal e dos documentos constantes dos autos. Assim temos:

- em 12 de agosto de 2004 a Impugnante adquiriu um equipamento ECF, a nota fiscal está acostada à fl. 27;
- em 24 de agosto de 2005, a Impugnante protocolou o Pedido de Uso do ECF (fls. 30/31);
- em 02 de setembro de 2005, a Impugnante recebe o Relatório de Pendências de ECF, sendo que no próprio documento consta uma data de 26 de setembro de 2005 com a informação de pendência mantida (fl. 32);
- em 22 de setembro de 2005 foi efetuada visita fiscal, documentos de fls. 07 e 08, quando verificou-se que o Contribuinte estava utilizando dois equipamentos POS, sem autorização da SEF/MG e não estava utilizando o ECF;
- em 27 de setembro de 2005, a Impugnante retornou à AF/BH-1, para protocolar o Pedido, desta vez com as pendências sanadas;
- em 28 de setembro de 2005, o Pedido foi deferido.

- em 06 de outubro de 2005 o Auto de Infração ora analisado foi lavrado;
- em 25 de outubro de 2005 a ora Impugnante recebe o Auto de Infração contendo as exigências pela falta de ECF e utilização dos equipamentos POS sem autorização.

Destacamos nosso entendimento de que, em 22 de setembro de 2005, data da visita fiscal, o Fisco tinha conhecimento de que a ora Impugnante não possuía o ECF autorizado e nem tinha os equipamentos de POS a ele interligados, pois ela própria procurou a fiscalização e prestou tais informações ao pedir autorização para implantar referido equipamento.

Sendo assim, mesmo considerando que a autorização para uso do equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF somente se efetiva com o despacho deferindo o pedido por parte do Chefe da Administração Fazendária e que, na hipótese dos autos, tal fato só ocorreu em 28 de setembro de 2005, ou seja após a visita fiscal, temos que não restam dúvidas de que o pedido foi formalizado.

O próprio deferimento, ainda que posterior a visita fiscal, mas anterior a própria lavratura do Auto de Infração, repita-se pela importância, milita em favor da ora Impugnante, que, provavelmente, está utilizando o equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, na forma determinada em Regulamento.

Cabe frisar e ressaltar entretanto que dita autorização é anterior a lavratura do Auto de Infração que é datado de 06 de outubro de 2005 e foi recebido pela ora Impugnante em 25 de outubro de 2005, conforme comprova o “Aviso de Recebimento” de fl. 23.

Como podemos perceber, da análise dos autos, quando do procedimento fiscal para apuração da existência de autorização para uso do ECF, restou comprovado que a Defendente havia protocolado o pedido de autorização de uso do equipamento Emissor de Cupom Fiscal e estava em procedimento de regularização da situação do mesmo com vista ao cumprimento das normas regulamentares.

É inequívoco, portanto, que à data da fiscalização, a Impugnante não possuía autorização para uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, mas, estava procurando cumprir o disposto na legislação tributária estadual que é claro ao tratar das hipóteses em que o uso do ECF é obrigatório, não deixando dúvidas de que a Impugnante estava obrigada ao uso deste equipamento e, espontaneamente, entrou com o pedido de utilização.

Por todo o exposto, não há como exigir a penalidade do artigo 54, inciso X, alínea "b" da Lei n.º 6.763/75, uma vez que o Fisco não poderia exigir o equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, se estava ciente que a empresa não o possuía, pois estava em processo de regularização do equipamento tendo inclusive pedido autorização para sua utilização. Não é aceitável que, o contribuinte procure o Fisco para ajustar sua situação e esta atitude se preste a exigência de penalidade. Em nosso entender o ato do contribuinte solicitar a autorização para uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, antes do procedimento fiscal, equívale a denúncia espontânea, impedindo a exigência de penalidade.

Por derradeiro cumpre repetir que a informação existente nos presentes autos e constante da própria manifestação fiscal, (item 7 – fl. 41) é de que a autorização para utilização do equipamento Emissor de Cupom Fiscal foi deferida antes da lavratura do Auto de Infração em análise.

No que se refere a imputação de manutenção e utilização pela Impugnante em seu estabelecimento, no recinto de atendimento ao público, de equipamentos não autorizados pelo Fisco, para emissão de comprovante de pagamento efetuado por meio de cartão de crédito ou de débito em conta corrente, está sendo exigida a Multa Isolada - MI capitulada no artigo 54, inciso XIII, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75 (Valor: 3000 UFEMG's p/equipamento).

Como já dito linhas acima, a Impugnante, nos termos do Regulamento do ICMS está obrigada a possuir ECF e emitir seus documentos fiscais utilizando-se deste equipamento.

Por outro lado temos que a Impugnante mantinha em seu estabelecimento equipamentos para emissão de comprovante de pagamento efetuado por meio de cartão de crédito ou de débito em conta corrente, não autorizados e, logicamente, tampouco integrados ao ECF, contrariando assim a legislação tributária estadual.

A conduta apurada pela fiscalização é vedada pela legislação tributária estadual posto que a mesma determina que o Contribuinte não pode manter em seu estabelecimento equipamento não autorizado nos seguintes termos:

RICMS/MG - Anexo VI

*“Art. 13 - Fica vedado o uso, no recinto de atendimento ao público, de equipamento de controle interno do estabelecimento, bem como de qualquer outro que emita documento que possa ser confundido com documento fiscal emitido por ECF.*

*Parágrafo único - A utilização, no recinto de atendimento ao público, de equipamento que possibilite o registro ou o processamento de dados relativos a operações com mercadorias ou a prestação de serviços será admitida somente quando o equipamento for integrado ao ECF e desde que autorizado pelo Chefe da Administração Fazendária fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte.”*

Como podemos perceber, a Defendente para estar em situação de regularidade fiscal, no tocante às obrigações acessórias, previstas na legislação tributária estadual deveria observar o disposto no artigo 13 do Anexo VI do RICMS/02.

Entretanto, da análise dos autos restou inequivocamente demonstrado que a conduta da Impugnante não está em consonância com a exigência constante do dispositivo legal transcrito acima.

Acrescente-se que a própria Defendente não nega em sua Impugnação que possuía em seu estabelecimento dois POS, para registro de operações com cartão de crédito ou de débito.

Nota-se que em sua defesa a Impugnante não alcança demonstrar que estivesse agindo de acordo com as normas que regem a matéria constante dos autos ou seja, mesmo não tendo obtido a autorização para interligar os equipamentos ao ECF teria, autorizado as Administradoras dos cartões a prestar informações ao Fisco. Ao contrário, através da leitura de sua Defesa é possível concluir que a mesma, como já observado no parágrafo anterior, não nega a utilização, no recinto de atendimento ao público, dos equipamentos emissores de comprovante de pagamento efetuado, através de cartão de crédito ou débito em conta corrente.

A Defendente aduz em seu favor que os mesmos argumentos expendidos para justificar a ausência do ECF também se prestariam a afastar a pretensão e as exigências fiscais quanto a utilização dos equipamentos, para emissão de comprovante de pagamento efetuado por meio de cartão de crédito ou de débito em conta corrente.

No entanto, como dito linhas acima, o Pedido de Uso de ECF de fls. 10 e 30, consta expressamente, nos campos 06 a 08, que a ora Impugnante opera com cartão de crédito/débito como meio de pagamento e informa que a impressão do comprovante de pagamento será feita pelo ECF.

Assim, entendemos que ao ser autorizado o uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, também estava sendo autorizada a utilização dos equipamentos questionados a ele interligados. Portanto, as situações acabam por se confundir. Assim, os mesmos fundamentos expostos pelos quais acreditamos que não mereça ser mantida a exigência da Multa Isolada pela falta de ECF, são cabíveis também para excluir as exigências relativas a manutenção e utilização dos dois equipamentos de POS.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros José Eymard Costa (Relator) e Edwaldo Pereira de Salles, que o julgavam procedente, conforme manifestação fiscal de fls. 40/42. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcílio Cassini e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Conforme art. 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no §5º, artigo 37 do mesmo diploma legal. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros supracitados, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL – DESTINATÁRIO DIVERSO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Identificou-se que o contribuinte atuado, sediado em outra Unidade da Federação, consignou em documento fiscal destinatário diverso daquele informado no campo próprio da nota fiscal. Exigência de penalidade acessória prevista no art. 55, V da Lei 6.763/75. Impossibilidade de esse Estado exigir Multa Isolada por esse tipo de injusto tributário, nos termos do art. 102 do CTN c/c art. 11, I, “b” da Lei Complementar 87/96 e atipicidade tributária. Lançamento improcedente. Decisão por voto de qualidade.

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre exigência de multa isolada em trabalho fiscal desenvolvido no Posto Fiscal José T. G. Carvalho, em função de a Autuada ter consignado nas Notas Fiscais nºs. 201100, 202786 e 204197, emitidas em Paulínia-SP e com mercadorias destinadas a Poços de Caldas –MG -, destinatários diversos daqueles informados no campo próprio dos referidos documentos fiscais.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 10 a 12, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 31 a 34.

---

**DECISÃO**

Cuida o caso em tela de emissão de notas fiscais pelo contribuinte atuado, inscrito em Paulínia – SP -, acobertando o transporte de óleo diesel remetido para contribuintes deste Estado. Na Nota Fiscal nº. 201100 consignava-se como destinatário o contribuinte Barras Florestal Ltda., situado na Av. Monsenhor Alderige 188, Country Club – Poços de Caldas e as Notas Fiscais nºs 202786 e 204197 tinham como destinatário Logística TPL Ltda, com domicílio na Rua Carlos Antônio Bonazzi, 93 Vila Olímpica, Poços de Caldas.

Ocorre que na primeira nota, no campo “Dados Adicionais”, informava-se como local de entrega da mercadoria a Rod. Contorno, Km. 15/Três Barras- Poços de Caldas e nas demais informava-se como local de entrega, também no mesmo campo do documento fiscal, a Av. João Pinheiro, 6.410/Bortolan – Poços de Caldas. Ressalte-se que em nenhum dos documentos fiscais consignava-se outro destinatário, mas somente outro endereço.

A Impugnante alega, relativamente à primeira nota fiscal, que o adquirente presta serviços de extração de madeira na Fazenda Três Barras, lá se encontrando os veículos e máquinas que receberiam o combustível e quanto às demais, que o local onde o adquirente abastece sua frota é aquele mencionado no campo “Dados Adicionais”, sendo o endereço constante no campo próprio da nota fiscal apenas o escritório comercial do adquirente.

Alega, ainda, que agiu conforme a legislação paulista e de acordo com disposição contida no Ajuste SINIEF 03/94, cujo art. 19, VII, “a”, autoriza informar no documento fiscal local de entrega quando diverso do endereço do destinatário, nas hipóteses previstas na legislação.

Na Manifestação Fiscal, o Fisco refuta as alegações da Impugnante, entendendo que as hipóteses de entrega a destinatário diverso devem estar expressamente previstas na legislação do Estado adquirente, admitindo a possibilidade de a Autuada adotar “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros” e cita PTAs julgados neste Conselho, com decisões favoráveis ao Fisco deste Estado.

Em ambas as situações da exigência fiscal, a lógica seria permitir-se entrega nos locais indicados, até porque é onde os adquirentes exercem suas atividades, apesar de a legislação deste Estado apenas permitir entrega a destinatário diverso em hipóteses específicas, como bem alinhava o agente fiscal, a saber: remessa para Armazém Geral (sic) para Depósito Fechado do próprio contribuinte e para obra de construção civil.

O agente do Fisco, ao lembrar do art. 304 do Anexo IX do RICMS/02, sugerindo a adoção de “remessa à ordem”, comete leve equívoco, porque tal dispositivo diz respeito às operações de Venda a Ordem, ainda que se admita, por analogia, a utilização do procedimento de venda a ordem.

Veja-se que o emitente das notas fiscais encontra-se instalado em outro Estado, impondo-se ampliar a discussão para os aspectos da extraterritorialidade tributária, conforme previsto no art. 102 do CTN e no art. 11, I, "b" da Lei Complementar 87/96.

Sabe-se do caráter nacional do ICMS, já que as operações comerciais não possuem fronteiras. Daí os Estados celebrarem convênios interestaduais para regularem e/ou padronizarem determinados procedimentos tributários em matéria de ICMS. Um dos mais importantes é o Convênio SINIEF s/nº. de 1970. Aliás, o Ajuste SINIEF 03/94, que faz menção a Impugnante, apenas alterou disposições daquele convênio. Neste diapasão, não há como exigir-se de contribuinte de outro Estado o perfeito conhecimento da norma de Minas Gerais e vice-versa. É cediço a complexidade da legislação relativa ao ICMS. O próprio agente fiscal mineiro se confunde ao citar os dispositivos legais pertinentes à matéria, esquecendo-se de mencionar os arts. 304-A, 304-B e 304-C, Anexo IX, RICMS/02 e enganando-se quanto à questão da "venda a ordem" e da remessa para armazém-geral, cujo procedimento possui regras próprias.

Porém, uma coisa é estabelecer obrigações acessórias e outra é decidir sobre aplicação de penalidades. A respeito de sanção os convênios não tratam, inferindo-se a vedação de um Estado aplicar penas a contribuinte inscrito em outra Unidade da Federação, relativamente a descumprimento de obrigações acessórias, mesmo que tratadas em convênios. Excetuam-se as hipóteses previstas no art. 11 da Lei Complementar 87/96, onde se estabelece os locais da operação e/ou prestação para fins de cobrança do imposto e cuja alínea "b", inciso I, dispõe que o local da operação é onde encontrar-se a mercadoria em situação irregular pela falta de documentação ou quando acompanhada com documentação fiscal inidônea. Logo, mero descumprimento de obrigação acessória por contribuinte de outro Estado não autoriza o Fisco deste Estado exigir a multa isolada correspondente, excetuando-se a hipótese de mercadoria encontrada desacobertada ou com nota fiscal inidônea, não sendo esta a hipótese da autuação.

Por si só, a extraterritorialidade seria suficiente para tornar a exigência fiscal inaplicável. Porém, ainda que o remetente e emitente dos documentos fiscais seja contribuinte inscrito neste Estado, há outra questão impeditiva da exigência.

É que a redação do injusto tributário previsto no art. 55, V da Lei 6.763/75 sofreu alteração por força do disposto no art. 28 da Lei 14.699/03, em vigor a partir de 01/11/2003. Para fins de compreensão e análise, transcrevem-se os dispositivos:

*"Art. 55 (...)."*

*"V – por mencionar em documento fiscal destinatário diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar". (redação anterior)*

*"Art. 55 (...)."*

*"V – por emitir ou utilizar documento fiscal em que conste como destinatário, pessoa diversa daquele a quem a mercadoria realmente se destinar." (redação atual)*

Na vigência da redação anterior, admitia-se a ocorrência de infringência à legislação tributária e exigência apenas da multa isolada, inclusive com decisões desse órgão julgador (Acórdãos 13.914/00/2ª e 13.810/00/2ª), caso houvesse em outro campo da nota fiscal a simples menção de entrega a destinatário que não aquele informado no campo próprio, ao entendimento de subsunção ao tipo tributário – mencionar destinatário diverso do real -. Porém, havendo comprovação de efetiva entrega a destinatário diverso daquele constante do campo próprio, a situação se configura como desacobertamento de mercadoria, por inadequação do documento fiscal para os fins que foi emitido, com cobrança de ICMS para este Estado e imposição das penalidades cabíveis. E neste caso, a exigência do ICMS independe de ser o emitente de outro Estado, por força do disposto no art. 11, I, "b" da Lei Complementar 87/96.

A redação atual veio corrigir o texto anterior e a melhor exegese é o entendimento de que a imputação da penalidade do art. 55, V da Lei 6.763/75 requer a comprovação da efetiva entrega a destinatário diferente daquele constante do campo próprio do documento fiscal. É que o termo "mencionar" da redação anterior tem o mesmo sentido do vocábulo "emitir" do texto atual. Em ambos os casos, para configuração do ilícito tributário, a mercadoria deverá ser entregue em estabelecimento diverso daquele constante no campo próprio do documento fiscal, procedimento vedado pelo Fisco porque o documento fiscal perderia uma de suas mais importantes funções: permitir o controle do trânsito das mercadorias. Caso não se comprove, na abordagem, que a mercadoria será entregue a outro destinatário, o caso é de atipicidade, cabendo ao agente fiscal



diligenciar para que se verifique o real destinatário da mercadoria e posterior cobrança do tributo, se for o caso.

Aliás, em nenhuma das hipóteses das irregularidades previstas nos incisos do art. 55, fala-se em exigência do imposto, o qual será cobrado em decorrência de infringência a dispositivo da legislação no qual ocorra falta de pagamento do imposto.

Nas hipóteses permitidas pela legislação (depósito fechado e obra de construção civil) não ocorre, na verdade, entrega a destinatário diverso. Trata-se de extensão do próprio estabelecimento, mesmo sentido das disposições constantes nos arts. 304-A, 304-B e 304-C, Anexo IX do RICMS/02. Incabível, portanto, a penalidade isolada do art. 55, V da Lei 6.763/75 desvinculada da exigência do imposto, já que a "ratio" do dispositivo, tanto antes como agora, é imposição de sanção pela entrega de mercadoria sem o respectivo documento fiscal.

Assim, no caso em questão a exigência fiscal é de simples multa isolada, aplicada a contribuinte de outro Estado por consignar em documento fiscal destinatário diverso, inaplicável na espécie, por incapacidade tributária ativa deste Estado e por atipicidade.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator) e Rosana de Miranda Starling, que o julgavam procedente, nos termos da manifestação fiscal de fls. 32/34. Designado relator o Conselheiro Livio Wanderley de Oliveira (Revisor). Conforme art. 139 da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no § 5º, art. 137 do mesmo diploma legal. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Relator Designado: Livio Wanderley de Oliveira**

---

**Acórdão: 17.677/06/3ª (Publicado no "MG" de 24/08/2006)**

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – EMISSÃO APÓS DATA LIMITE PARA UTILIZAÇÃO. Constatado o transporte de mercadoria acobertada por nota fiscal consignando data de emissão após a data limite para sua utilização, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XIV, da Lei 6763/75. Não obstante, a Impugnante comprova a apresentação de Denúncia Espontânea, antes do início da ação fiscal, ensejando, assim, o cancelamento da exigência. Infração não caracterizada. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a exigência de Multa Isolada em decorrência da emissão da nota fiscal nº 000148, pela Autuada, estabelecida em Timóteo/MG, com data de emissão em 29/12/2003, posterior à data limite para sua emissão que era de 13/11/2003. Exige-se Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XIV, da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 10/15, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 36/40.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão de 18 de novembro de 2005, converteu o julgamento em diligência.

O Fisco se manifesta às fls. 53, 58/60 e 75/76, anexando documentos.

---

**DECISÃO**

**DA PRELIMINAR**

A Autuada argúi a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que os dispositivos capitulados pelo Fisco não guardam relação com os fundamentos da acusação fiscal.

Não obstante tal argüição, verifica-se que o relatório do Auto de Infração encontra-se por demais claro quanto à acusação fiscal, além dos dispositivos capitulados como infringidos guardarem total adequação com a acusação.

Dessa forma, rejeita-se a argüição de nulidade do Auto de Infração.

### **DO MÉRITO**

Versa a presente autuação sobre a exigência da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XIV, da Lei nº 6763/75, face à constatação do transporte de mercadoria acobertada por nota fiscal emitida após a data limite para utilização.

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

*(...)*

*XIV - por transportar mercadoria acompanhada de nota fiscal com prazo de validade vencido ou emitida após a data-limite para utilização ou acobertada por documento fiscal sem datas de emissão e saída, com data de emissão ou de saída rasurada ou cujas datas de emissão ou saída sejam posteriores à da ação fiscal - 50% (cinquenta por cento) do valor da operação;" (G.N.)*

No momento da ação fiscal, ocorrida no 30/12/2003, foi apreendida a nota fiscal nº 000148 (fls. 06), emitida pela Autuada, empresa sediada em Timóteo/MG, a qual indicava como data de emissão 29/12/2003, posterior à data limite para utilização que era 13/11/2003.

Assim, a infração, que tem caráter objetivo, se mostra plenamente caracterizada, uma vez que a data de emissão lançada na nota fiscal, objeto da autuação, era posterior à data limite para utilização.

Entretanto, a Impugnante comprova a apresentação de Denúncia Espontânea, protocolizada na Administração Fazendária de Timóteo, no dia 29/12/2003 (fls. 61/62), portanto, antes da abordagem fiscal, que se deu aos 6 (seis) minutos do dia 30/12/2003, e da formalização do crédito tributário, que se concretizou com a emissão do Auto de Infração em 02/01/2004, tendo o sujeito passivo sido intimado do mesmo em 11/02/2004 (fls. 03).

Vê-se claramente pelo documento apresentado (fls. 61/62) que a Autuada comunica o uso dos documentos fiscais com prazo de utilização vencido, até aquela data, bem como requer, ainda, a validade dos mesmos.

Assim, cabe a aplicação do disposto no artigo 170, da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, *in verbis*:

***Art. 170 - A comunicação prévia, regularmente complementada, constitui denúncia espontânea excludente da exigência de multa de revalidação ou de multa isolada por infração a obrigações acessórias, a que corresponda a falta confessada.***

Via de conseqüência, deve o lançamento ser cancelado, admitindo-se os efeitos da denúncia espontânea, formalizada antes de qualquer procedimento fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, por maioria de votos, julgou-se improcedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Fausto Edimundo Fernandes Pereira, que o julgava procedente. Participaram do julgamento, além do signatário e do vencido, os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor) e André Barros de Moura. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Miguel Arcanjo César Guerrieri e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

### **Voto proferido pelo Conselheiro Fausto Edimundo Fernandes Pereira, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O fato de o Contribuinte comunicar à Repartição que estaria utilizando Notas Fiscais cujo prazo de utilização estava esgotado não lhe atribui o direito de se utilizar de tais notas fiscais para acobertar suas operações.

Naturalmente que em havendo deferimento por parte da Autoridade Fazendária, autorizando o uso de tais documentos, satisfeita estaria a condição de Denúncia Espontânea, nos termos estatuídos no Título VII da CLTA/MG, fato que não se encontra devidamente provado nos Autos.

Assim, estando constatado o transporte de mercadoria acobertada por nota fiscal emitida após a data limite para utilização, correta se encontra a penalidade prevista no artigo 55, inciso XIV da Lei 6763/75.

Diante disso, sou por julgar procedente o lançamento.

**Conselheiro: Fausto Edimundo Fernandes Pereira**

---

**Acórdão: 17.680/06/1<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 31/08/2006)**

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – PRAZO DE VALIDADE VENCIDO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - CTCR - EMISSÃO FORA DO PRAZO. A imputação fiscal de emissão de CTCR para acompanhar notas fiscais, após o vencimento do prazo de validade das mesmas, não se encontra devidamente comprovada nos autos. Diante das dúvidas, justifica-se o cancelamento das exigências, com base no artigo 112, inciso II, do CTN. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o transporte de mercadorias em 21/12/2005, acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 118248, 118249 e 118246 emitidas por Unilever Bestfoods Brasil Ltda., com datas, de emissão e saída, em 19/12/05, acompanhadas do CTCR nº 016725, emitido em 21/12/2005, estando, segundo o Fisco, com prazo de validade vencido, nos termos dos artigos 58, inciso I, alínea “a” e 66, inciso I, Anexo V, ambos do RICMS/02.

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 22 a 38, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 82 a 87.

---

**DECISÃO**

Por meio do presente lançamento exige-se MI em face da imputação de ter ocorrido transporte das mercadorias relacionadas nas Notas Fiscais n.ºs 118248, 118249 e 118246 emitidas por Unilever Bestfoods Brasil Ltda., com datas, de emissão e saída, em 19/12/05, acompanhadas do CTCR nº 016725, emitido em 21/12/2005, após ter vencido o prazo de validade das notas fiscais.

A Coobrigada ora Impugnante, apresenta algumas teses de defesa que devem ser abordadas. Razão não tem em relação à primeira delas, uma vez em se tratando de infração objetiva, as questões postas sobre sonegação de impostos ou ausência de lesão ao erário não devem ser levadas à apreciação.

Do mesmo modo quanto à inconstitucionalidade e efeitos confiscatórios da multa, que fogem da apreciação por esta Casa, nos termos do art. 88, I, da CLTA/MG.

Não se pode falar em cerceamento de defesa, uma vez que a litigante está presente nos autos exatamente exercendo a ampla defesa.

Em relação ao prazo de validade das Notas Fiscais nºs 118248, 118249 e 118246, que constituem o mérito da presente discussão bem como representa o objeto do Auto de Infração, de se destacar as disposições contidas no artigo 58 do Anexo V, do RICMS/02, *in verbis*:

*“Art. 58 – O prazo de validade da nota fiscal inicia-se na data de saída do estabelecimento do contribuinte, sendo especificado no quadro a seguir:*

*I – saída de mercadoria:*

.....

*a) para a mesma localidade;*

.....

*Prazo de Validade - até às 24 (vinte e quatro) horas do dia imediato àquele em que tenha ocorrido a saída da mercadoria.*

*II - saída de mercadoria, para localidade situada acima de 100km (cem quilômetros) da sede do emitente, observando-se que, para o percurso dos 100km iniciais, o prazo de validade será o mesmo do campo anterior.*

*Prazo de Validade - 3 (três) dias.”*

Continuando a análise da questão, temos o disposto no artigo 66 do Anexo V do RICMS/02. E, de acordo com o dispositivo, a nota fiscal não perde sua validade nos seguintes termos:

*“Art. 66 - A nota fiscal não perderá sua validade como documento hábil para acobertar trânsito de mercadoria quando:*

*I - a mercadoria for entregue em depósito de empresa de transporte organizada e sindicalizada, dentro do seu prazo de validade, ressalvada a hipótese prevista na letra "c" do campo I do quadro de prazo de validade constante do artigo 58 desta Parte, se comprovado por emissão do respectivo conhecimento de transporte de cargas ou da Ordem de Coleta de Cargas;” (grifos nossos)*

Assim, em tese, os documentos fiscais encontravam-se com o prazo de validade vencido, haja vista a emissão extemporânea do CTCR.

Entretanto, a Coobrigada/Impugnante, apresenta em sua defesa a menção de que a data de saída foi aposta equivocadamente, juntando documentos internos para provar que a data correta de saída é o dia 20/12/05.

Com efeito, a “Solicitação de Emissão de Nota Fiscal” (fls. 70) foi emitida no dia 19/12/05, às 21:30, enquanto os espelhos dos sistema eletrônico de emissão de documentos fiscais indicam a emissão da primeira nota fiscal em 19/12/05, às 21:54.

No tocante à Transportadora, seus controles internos indicam a emissão da “Ordem de Coleta” às 21:51, do dia 19/12/05 e entrada no veículo na empresas às 22:00, com saída a 01:00; Neste caso, milita em favor da Autuada a presunção de que o funcionário, ao registrar o horário de saída como 01:10, estava, na verdade, já no dia 20/12/005, e não no dia 19/12/05, dia de emissão das notas fiscais.

Assim, considerando tais elementos, o CTCR que acompanhava as notas fiscais foi emitido dentro do prazo de validade das mesmas posto que sua emissão ocorreu em 21/12/2005 e as mercadorias saíram efetivamente da fábrica no dia 20/12/05.

Portanto, não é possível afirmar, com certeza, que as mercadorias saíram no dia 19/12/05, como consta das notas fiscais.

Desta forma, a dúvida impera, implicando na improcedência do lançamento, por força do artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*“Art. 112 – A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

.....

*II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;”*

Desta forma, fragilizada se mostra a presente autuação, pelo que deve ser cancelada a exigência formalizada no Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento, sendo que o Conselheiro Roberto Nogueira Lima sustentou seu voto com fulcro no artigo 112, inciso II, do CTN. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Elias Mansur (Relator) e Aparecida Gontijo Sampaio, que o julgava procedente. Designado relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Roberto de Castro. Conforme artigo 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no § 5º do artigo 137. Participou também do julgamento, a Conselheira Juliana Diniz Quirino.

Voto proferido pelo Conselheiro Paulo Roberto Elias Mansur, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Em 24.12.2005, no Posto Fiscal de Borda da Mata, a Fiscalização do Transito de Mercadoria e Conferência documental, constatou irregularidades no transporte, vez que a as notas fiscais estavam com prazo de validade vencido, nos termos da legislação tributária vigente.

A Autuada, empresa Quick Operadora Logística Ltda., apresentou ao Fisco, na oportunidade, o CRTIC de NR nº 016725 de 21/12/2005 de sua responsabilidade, emitido na cidade de Pouso Alegre, acompanhado das Notas Fiscais de números 118248, 118249 e 118246, todos de emissão de Unilever Bestfoods Brasil Ltda., estabelecida naquela cidade, com datas de emissão e saída de 19.12.2005.

Ficou comprovado nos termos do artigo 58, I, "A", 58, parágrafo 5º; 59 e 66, I, do Anexo V, do RICMS, o vencimento do prazo de validade, lavrando-se a penalidade cabível, multa isolada e também relativa à reincidência, no valor total de R\$84.390,14.

A mercadoria iria de Pouso Alegre à Goiânia.

Considerou-se a Unilever Bestfoods Brasil Ltda. como Coobrigada, e esta, em fls. 22 a 79, promoveu a Impugnação, acompanhada de documentos, onde, resumidamente, confessou em sua instrumento de impugnação, ao afirmar que tratava-se de ocorrência de erro material.

O item II, do artigo 58, do Anexo V, do RICMS, prevê que o prazo de validade das notas fiscais, em percurso superior a 100 km, é de 3 dias, devendo, no entanto, os primeiros 100 Km serem percorridos em 24 horas do dia seguinte a aquele em que tenha ocorrido a saída da mercadoria.

Em réplica, a Auditoria Fiscal manifesta-se pela procedência do lançamento, ressaltando a reincidência quanto à Coobrigada pela mesma acusação fiscal.

Pelos fundamentos acima apresentados, conclui-se que o CRTIC foi realmente emitido depois de vencido o prazo legalmente estabelecido para o trânsito da mercadoria, vez que o documento foi laborado com evidente irregularidade de preenchimento e prazo, o que confere como correta a exigência fiscal.

Diante disso, julgo procedente o lançamento.

**Conselheiro: Paulo Roberto Elias Mansur**

---

**Acórdão: 17.705/07/2<sup>a</sup> (Publicado no "MG" de 26/10/2007)**

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO ELETRÔNICO EMISSOR DE COMPROVANTE DE PAGAMENTO SEM AUTORIZAÇÃO PELA SEF/MG.** Constatada utilização de 02 (dois) equipamentos eletrônicos emissores de comprovantes de pagamento efetuados através de cartão de crédito ou débito (POS) sem autorização da repartição fiscal. Infração caracterizada nos termos do artigo 32, § 1º, Anexo V, do RICMS/02. Correta a exigência fiscal capitulada no artigo 54, inciso XIII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO ELETRÔNICO EMISSOR DE DOCUMENTO QUE SE CONFUNDE COM CUPOM FISCAL.** Constatada a utilização de 03 (três) equipamentos emissores de documentos que se confundem com documentos fiscais emitidos por ECF. Infração caracterizada. Correta a Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Acionado o permissivo legal, artigo 53, § 3º, da Lei 6.763/75, para cancelar as Multas Isoladas capituladas no artigo 54, incisos XII e XIII, alínea "a", da mesma lei. Decisões por maioria de votos.**

---

## RELATÓRIO

Versa o presente lançamento sobre a constatação mediante diligência fiscal realizada em 13 de março de 2007 de que o Contribuinte teria cometido as seguintes irregularidades:

- manter e/ou utilizar em seu estabelecimento, no recinto de atendimento ao público, 02 (dois) equipamentos para emissão de comprovantes de pagamentos efetuados por meio de cartões de crédito ou de débito em conta corrente, sem que houvesse autorização da SEF/MG para a sua utilização, pelo que se exige a Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso XIII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75;
- utilizar 03 (três) equipamentos não autorizados pelo Fisco, que possibilitava a emissão de documentos que se confundiam com documentos fiscais emitidos por equipamento emissor de cupom fiscal – ECF pelo que se exige a Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 11 a 19, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 57 a 64.

---

## DECISÃO

O presente PTA trata sobre a utilização de três equipamentos, não autorizados pelo Fisco, que possibilita a emissão de documentos que se confundiam com documentos fiscais emitidos por ECF, além de dois equipamentos tipo “POINT OF SALE” (POS) para vendas com cartão de crédito ou débito das administradoras de cartão, não interligados ao equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) e sem autorização para a administradora do cartão informar ao Fisco as transações relativas aos pagamentos efetuados através dos mesmos, todos em desacordo com o RICMS/02. Com isso foram exigidas as multas isoladas do art. 54, incisos XII e XIII , alínea “a”, da Lei 6763/75.

Na impugnação o Contribuinte refuta as acusações do Fisco, argumentando que autorizou as administradoras de cartão a fornecer o faturamento da empresa ao Estado, que os equipamentos não ficavam no setor de atendimento ao público, e, além disto, serviam para os clientes conferirem as placas encomendadas. Afirma que sua atividade é de prestação de serviços conforme Lei Complementar 116/2003 item 24 da na lista de serviços.

Cabe destacar que o uso de equipamentos tipo “POINT OF SALE” (POS) para vendas com cartão de crédito ou débito de administradoras de cartão não interligados ao equipamento de emissor de cupom fiscal (ECF) e a autorização para a administradora do cartão informar ao Fisco as transações relativas aos pagamentos efetuados através dos mesmos têm previsão legal nos art. 32 e 32-A do anexo V do RICMS/02, *in verbis*:

**“Art. 32 - A emissão eletrônica do comprovante de pagamento efetuado com cartão de crédito ou de débito automático em conta corrente por estabelecimento usuário de ECF será feita:**

*I - com a utilização do próprio ECF, devendo o comprovante estar vinculado ao documento fiscal relativo à operação ou prestação, vedada à utilização de qualquer outro equipamento:*

*a - que possibilite a não-emissão do comprovante, inclusive do tipo Point Of Sale (POS);*

*II - com a utilização de equipamento eletrônico não integrado ao ECF, inclusive os referidos nas alíneas do inciso anterior, desde que o estabelecimento usuário adote os procedimentos previstos no art. 32-A desta Parte; ou*

*III - manualmente, observado o disposto no inciso I do § 3º.*

*§ 3º - Em qualquer situação em que o ECF não possa ser utilizado ou quando houver falha na comunicação de dados entre o estabelecimento usuário e a administradora de cartão de crédito ou débito que impossibilite a emissão do comprovante pelo ECF, este será emitido:*

**Art. 32-A - Para a emissão eletrônica do comprovante de pagamento efetuado com cartão de crédito ou de débito automático em conta corrente**

*nos termos do inciso II do artigo anterior, o contribuinte, inclusive o enquadrado no Simples Minas, deverá autorizar a empresa administradora de cartão de crédito ou de débito a fornecer à Secretaria de Estado de Fazenda as informações relativas às transações efetuadas*

*§ 1º - A autorização de que trata o caput deste artigo deverá ser formalizada por meio do formulário TEF/CC - Comunicação de Opção de Usuário de ECF - Autorização para Empresa Administradora de Cartão de Crédito ou Débito, modelo 06.07.100, individualizado por estabelecimento e por empresa administradora de cartão de crédito ou de débito, assinado pelo sócio, responsável ou representante legal do contribuinte e protocolizado na repartição fazendária de circunscrição do contribuinte, em 2 (duas) vias, que terão a seguinte destinação:*

*I - 1ª via - repartição fazendária da circunscrição do contribuinte usuário - arquivo;*

*II - 2ª via - contribuinte – arquivo”.*

Como pode-se verificar, todas as empresas cadastradas no Estado que tenham atividade de comércio varejista não estão desobrigadas da comunicação dos valores das vendas efetuadas pelos equipamentos de cartão de crédito e conforme destacado no Auto de Infração, a atividade preponderante da empresa é a de comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores, CAE 41.8.1.60-3, atividade obrigada ao uso do ECF.

As alegações apresentadas pela Impugnante de que apenas utilizava os equipamentos para consulta do cliente dos números das placas para confecção das mesmas não procedem, pois infringem o disposto no art. 13 do Anexo VI do RICMS, que proíbe o uso no recinto de atendimento ao público de equipamento destinado exclusivamente ao controle interno, *in verbis*:

**“Art. 13 - Fica vedado o uso no recinto de atendimento ao público de equipamento destinado exclusivamente ao controle interno do estabelecimento, bem como de qualquer outro que emita documento que possa ser confundido com documento fiscal emitido por ECF”.**

Afirma que autorizou as administradoras de cartão a enviarem o faturamento ao Fisco mensalmente, mas tem-se que não há nos autos nenhuma correspondência da Impugnante ou das operadoras de cartão de crédito ou débito que comprovam a tentativa de regularizar a utilização dos POS.

Desta forma, estão plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes nos autos.

Conforme exposto, a infração é objetiva e o reconhecimento pela Impugnante da infração cometida não tem o condão de modificar o trabalho realizado pela Fiscalização. Portanto, neste caso, mantém-se a exigência fiscal.

Finalmente, no que se refere ao acionamento do permissivo legal, estabelece o artigo 53, §3º da Lei nº 6.763/75, que a multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que não seja tomada pelo voto de qualidade e observados os §§ 5º e 6º de tal artigo.

Há, nos autos, informação de que não foi constatada reincidência por parte da ora Impugnante na mesma infração.

Com base no dispositivo legal supracitado e tendo em vista os elementos dos autos, aliados à inexistência de efetiva lesão ao Erário e a não comprovação de ter a Impugnante agido com dolo, fraude ou má-fé, tem-se por cabível a aplicação do permissivo legal para cancelar ou reduzir as penalidades isoladas capituladas no art. 54, incisos XII e XIII “a” da Lei 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Livio Wanderley de Oliveira (Relator), que o julgava improcedente. Em seguida, também por maioria de votos, em acionar o permissivo legal, art. 53, §3º, da Lei 6763/75, para cancelar as Multas Isoladas capituladas no artigo 54, incisos XII e XIII, alínea “a” da Lei 6763/75. Vencido o Conselheiro Edvaldo Ferreira, que o acionava para reduzi-las a 10 % (dez por cento) de seus valores. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Voto proferido pelo Conselheiro Livio Wanderley de Oliveira, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Cuida o caso em tela de exigência de penalidades isoladas previstas nos incisos XII e XIII, "a", ambos do art. 54 da Lei 6.763/75, em virtude de pretensa utilização, pela atuada, em recinto de atendimento ao público, de equipamento de uso não autorizado pelo Fisco bem como de máquinas para emissão de comprovante de cartão de crédito (POS) em desacordo com a legislação tributária.

Após lavrar termo de constatação, com assentimento da sócia gerente e do respectivo TAD para fins de apreensão dos equipamentos, emitiu-se o Auto de Infração para exigir a penalidade acessória.

Na peça de defesa a Impugnante alega que as máquinas não se encontravam em recinto de aberto ao público e que não se encontra obrigada ao uso dos equipamentos fiscais tendo em vista não praticar operações sujeitas ao ICMS, mas ao ISSQN, conforme item 24 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03.

A legislação tributária exige o uso de equipamento emissor de cupom fiscal para todos contribuintes que praticam vendas no varejo e ao mesmo tempo veda o uso em local aberto ao público de equipamento não fiscal que emita documento fiscal capaz de ser confundido com o cupom fiscal. No entanto, para que ocorra a infração tributária requer-se a superação de alguns requisitos, a saber:

Primeiro, o usuário deve ser contribuinte do ICMS na condição de varejista, praticando operações que se amoldem ao arquétipo constitucional do tributo, independentemente de possuir inscrição regular. Ao revés, não é a inscrição no cadastro do Fisco que torna a sociedade empresária contribuinte do ICMS, mas a atividade sujeita à incidência do ICMS.

Em segundo lugar é condição necessária a demonstração da efetiva utilização do equipamento em recinto aberto ao público. Utilizar o emissor em local inacessível ao público não configura o ilícito, impedindo inclusive o acesso da fiscalização.

Como terceira condição, tem-se que o documento "paralelo" emitido possa, de fato, ser confundido com o cupom fiscal autorizado pelo Fisco.

Porém, no caso presente, ainda que a atuada esteja inscrita no CNAE de varejista, não ficou evidenciado a prática de operações sujeitas ao ICMS, principalmente após a alteração na Lista de Serviços promovida pela Lei Complementar 116/03.

O citado item 24 estatui que se sujeita à incidência do ISS a confecção de placas. Porém, uma simples interpretação literal poderia levar à conclusão que o estabelecimento comercial varejista na venda da placa de trânsito estaria fora do campo de incidência do ISS. No entanto, essa exegese não se afigura coerente. Os citados estabelecimentos apenas comercializam as placas confeccionadas por outro estabelecimento da própria sociedade empresária, constituindo-se em mera extensão daquele, funcionando de forma análoga aos estabelecimentos de "show-room", mas sujeitos ao ISS.

Ademais, resta claro que as placas de trânsito são encomendadas de maneira pessoal, aliás, personalíssima. Cada cidadão que possui um veículo automotor pode ser perfeitamente identificado pelo número da placa de seu veículo. Logo, este tipo de "bem" não poderá ser vendido como produto de prateleira, por total impossibilidade.

Portanto, caso opere apenas com comercialização dessas placas veiculares não será contribuinte do ICMS, submetendo-se às exigências do Fisco municipal. O fato de ser inscrito no Estado não torna a atuada, necessariamente, contribuinte do ICMS. Muitas sociedades simples requerem a inscrição estadual para obterem blocos de documentos fiscais e emitirem as respectivas notas fiscais nas entregas de seus produtos, evitando a dispendiosa busca de emissão de nota fiscal avulsa toda vez que necessitarem de entregar seus produtos. O exemplo típico é a empresa de recauchutagem de pneus.

Porém, caso se entenda que o estabelecimento pratique operações sujeitas ao ICMS, seria condição necessária a demonstração do uso do equipamento em recinto de atendimento ao



público. Não há, nos autos, a prova do uso em local aberto ao público, seja por testemunhas, seja ou por outro meio de prova. A mera alegação por parte do Fisco não nos afigura suficiente. Não há hierarquia entre a afirmativa do Fisco e a negativa geral da empresa. Em sede de direito processual, da mesma forma que não se admite negativa geral, também não se admite acusação sem provas. E o ônus de provar incumbe a quem acusa.

O alcance da presunção de legitimidade e veracidade no processo tributário administrativo não é amplo e nem se afasta dos princípios constitucionais. A legitimidade diz respeito o vínculo do agente e do procedimento à lei, quanto à competência, forma e motivação do auto de infração. E a veracidade deve ser entendida como a verdade dos fatos, até porque caso a acusação não seja verdadeira, o agente público estará cometendo o crime de denúncia caluniosa (art. 339 CP).

Mas essa veracidade não prescinde da prova dos fatos alegados. Não há no direito administrativo ou no processo administrativo tributário, em regra, a possibilidade de inversão do ônus da prova. Sequer a norma antielisiva foi assim considerada, como bem demonstra o art. 55-A da CLTA, ao encampar esse entendimento e exigir uma série de exigências para comprovação da desconsideração do negócio jurídico.

A presunção **iuris tantum**, aceita pela doutrina e jurisprudência com certa relutância é o que mais de aproxima da presunção de veracidade. Mas, mesmo aqui, requer-se a ocorrência de fatos que evidenciem a prática de condutas tributárias ilícitas. Logo, em regra, qualquer imputação de ilícito tributário praticado não prescinde da necessária prova da alegação do fato, ainda que indiciária, mas sempre capaz de formar o convencimento do julgador administrativo.

Hugo de Brito Machado assim se posiciona sobre o tema:

*“O ônus da prova dos fatos em disputa no procedimento administrativo fiscal não é do contribuinte, como alguns afirmam. O ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem o alega. Aplica-se a teoria geral da prova, que esta consubstanciada nas disposições do Código de Processo Civil. Ocorre que, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova. A não ser em tal circunstância, o ônus da provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco.” (Curso Direito Tributário, 28ª ed. Malheiros, pg. 469).*

O informalismo e a oralidade atinentes ao processo tributário administrativo não têm o condão de afastar a obediência aos princípios garantistas da ampla defesa e devido processo legal esculpido no texto constitucional.

Diante das razões expostas, julgo improcedente o lançamento.

**Conselheiro: Livio Wanderley de Oliveira**

---

Acórdão: 17.721/07/2<sup>a</sup>

(Publicado no “MG” de 10/11/2007)

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Imputação de que o Contribuinte entregou em desacordo com a legislação arquivos eletrônicos referentes à totalidade das operações, aquisições e prestações realizadas, conforme previsão dos artigos 10, 11, §2º e 39, todos do Anexo VII do RICMS/02. Exigência de Multa Isolada prevista no inciso XXXIV, artigo 54, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, o Fisco, ao iniciar os seus trabalhos não emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, exigido pela legislação, justificando, assim, o cancelamento da exigência fiscal. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

## RELATÓRIO

A presente autuação versa sobre a constatação de que o contribuinte transmitiu os arquivos eletrônicos referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2007, em desconformidade com a legislação tributária.

O contribuinte é usuário de sistema de processamento eletrônico de dados, com autorização para emissão de notas fiscais modelo 1 e para escrituração de livros fiscais, portanto, sujeito à obrigação de transmitir os arquivos eletrônicos, na forma da legislação vigente.

Tal fato propiciou a lavratura da presente peça fiscal para exigir a penalidade isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV da Lei 6763/75, com aplicação da multa de 5.000 UFEMGs por mês de infração.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 12 a 15, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 42 a 45.

---

## DECISÃO

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito fiscal da constatação de que a empresa autuada entregou os arquivos eletrônicos relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2007, em desacordo com a legislação tributária, fato que motivou a cobrança da penalidade isolada, conforme demonstrado na peça inicial.

Os argumentos da Impugnante são no sentido de dizer que a sua situação não se enquadra nas hipóteses previstas na legislação tributária.

Cita dispositivos legais, diz que é primária, alega ausência de dolo, tece outros comentários a respeito da certeza de seu procedimento e pede pela procedência de sua peça de defesa.

A Fiscalização, por sua vez, entende caracterizada a infração à legislação tributária, não aceita os argumentos da Impugnante, cita a legislação regente e pede pela manutenção integral do feito fiscal.

Conforme é sabido, a transmissão dos arquivos eletrônicos de forma regulamentar é de fundamental importância para a fiscalização. É de suma importância que o contribuinte proceda à entrega dos arquivos magnéticos em perfeita sintonia com a legislação vigente, sob pena de lavratura do Auto de Infração, como está sendo exigido no caso presente.

Dentro deste contexto, o renomado jurista José Eduardo Soares de Melo, em sua obra "ICMS – Teoria e Prática" 8ª Edição, nos ensina, *in verbis*:

*As obrigações acessórias consistem em atribuição de deveres aos administrados (contribuintes, responsáveis), relativos à emissão de notas fiscais, escrituração de livros, prestações de informações, e não causar embaraço à fiscalização, com o objetivo fundamental de serem registrados e documentados fatos que tenham, ou possam ter, implicação tributária.*

Na hipótese dos autos, a obrigatoriedade da entrega dos arquivos eletrônicos na forma determinada pela legislação não foi obedecida plenamente pela empresa Autuada, deixando de informar os registros 54 e 75.

Entretanto, não obstante os fatos narrados acima e os bem colocados fundamentos da manifestação fiscal de fls. 43/45, certo é que o presente feito encontra-se maculado desde o seu início, tendo em vista que a falta de lavratura do AIAF - Auto de Início de Ação Fiscal constitui vício insanável que obsta, indiscutivelmente, a constituição do crédito tributário.

Na lição do consagrado Aliomar Baleeiro, em sua obra "Direito Tributário Brasileiro" – 11ª Edição, atualizada pela conceituada Mizabel Abreu Machado Derzi, de acordo com o art. 142 do CTN, o lançamento é definido como procedimento administrativo com os seguintes objetivos: a) verificar a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente; b) determinação da matéria tributável; c) cálculo do montante do tributo devido; d) identificação do sujeito passivo e, e) aplicação da penalidade, se cabível no caso.

Porém, como medida acautelatória, em casos desta natureza, *data venia*, é imprescindível que o contribuinte não seja tomado de surpresa, com a imediata lavratura do Auto de Infração,

pois, necessária na espécie dos autos, a costumeira prudência por parte da Fiscalização em alertar o Contribuinte de sua falha, com a lavratura do AIAF – Auto de Início de Ação Fiscal.

Nessa esteira de entendimento, o Código Tributário Nacional, em seu art. 196, § único, é bastante claro ao determinar, *in verbis*:

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

*parágrafo único: Os termos a que se refere este artigo são lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos, quando lavrados em separado deles se entregará à pessoa, sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo”.*

Comentando o dispositivo acima citado, o ilustre Lúdio Camargo Fabretti, em sua obra “Código Tributário Nacional Comentado” – 7ª Edição, nos ensina, *in verbis*:

*É obrigação imposta pelo CTN que a autoridade administrativa ao iniciar a fiscalização no local, deve registrar o início dessa diligência, lavrando o termo de início de fiscalização e de sua entrega ao contribuinte, especificando os livros e documentos que devem ser exibidos no curso da fiscalização.*

*A legislação tributária aplicável fixará o prazo máximo para a conclusão dessa diligência.*

Finalmente, não se pode deixar de citar o artigo 58, da CLTA/MG, sustentáculo do lançamento, que têm a seguinte redação, *in verbis*:

*“Art. 58 - O Auto de Infração deverá conter os mesmos elementos da notificação de lançamento.*

*§ 3º: nos casos de crédito tributário não contencioso e da falta de entrega de documento fiscal, o Auto de Infração poderá ser expedido por processamento eletrônico, ficando dispensada a lavratura do TIAF”. (grifo nosso)*

Destarte, imprescindível à espécie ora em análise é a lavratura do AIAF – Auto de Início de Ação Fiscal, pois, conforme já mencionado, sem o citado procedimento a autuação já nasce maculada, pelo que não deve prosperar.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Edvaldo Ferreira (Revisor) e Helaine Couto Fiuza de Carvalho, que o julgavam procedente, nos termos da manifestação fiscal de fls. 43/45. Conforme art. 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no § 5º, art. 137 do mesmo diploma legal. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros supracitados, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida.

**Relator: Luiz Fernando Castro Trópia**

---

**Acórdão: 17.771/06/1<sup>a</sup>**

**(Publicado no “MG” de 28/09/2006)**

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – IMPORTAÇÃO- DIVERGÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO. Argüição de emissão de nota fiscal de entrada de mercadoria importada consignando base de cálculo diversa da prevista pela legislação vez que não se caracterizou o deferimento. Exigência remanescente da MI capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei nº 6763/75, tendo em vista que a Impugnante promoveu o parcelamento das exigências de ICMS e MR. Entretanto, diante das razões alegadas pela Impugnante, e considerando-se o disposto no art. 112, II do CTN justifica-se o cancelamento da exigência. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

## RELATÓRIO

A autuação versa sobre a importação de mercadoria sem o recolhimento devido do ICMS quando do desembarço aduaneiro. A Autuada, alegando ser possuidora de regime especial, se valeu indevidamente do instituto do diferimento, uma vez que tal regime especial não ampara o diferimento do tributo em operações desembaraçadas fora do Estado de Minas Gerais e transportadas por via rodoviária.

Desta forma, o diferimento foi descaracterizado, sendo exigido o ICMS à data do desembarço aduaneiro, a Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 199 a 205, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 218 a 224.

---

## DECISÃO

Inicialmente, destaca-se que a contenda desse PTA se restringe à exigência da Multa Isolada ( 40% da diferença da base de cálculo), uma vez que a Impugnante promoveu o parcelamento das exigências de ICMS e Multa de Revalidação, acatando a correção e legalidade das mesmas.

O dispositivo legal capitulado pelo Fisco prescreve:

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

.....

*VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada*

A Impugnante entende equivocada a tipificação da infração atribuída pelo Fisco, ao entendimento de que não lançou base de cálculo diversa, em face do seu entendimento de que a operação estava amparada pelo diferimento previsto do mencionado Regime Especial.

O Fisco discorre sobre o Regime Especial e as regras para a utilização do diferimento lançadas no item 41 do Anexo II do RICMS/02, destacando que a condição “*sine qua non*” prevista no dispositivo não foi observada pela Impugnante, razão pela qual a importação amparada pelo diferimento se mostrou equivocada.

Entende, assim, que, sendo inaplicável o diferimento, a ausência da menção à base de cálculo contraria o disposto na legislação, sujeitando-se à penalidade aplicada. Reforça seu entendimento citando trechos do Parecer DOET/SLT nº 031/2004.

Para se dirimir tal questão, necessário se faz uma curta regressão pelas regras de interpretação da legislação tributária.

No Brasil, a hermenêutica ganhou espaço surpreendente, até mesmo em detrimento de assuntos relevantes. É grande o número de militantes do direito que se aprofundam na discussão da interpretação da legislação, que se aplica, por exceção, ao texto tributário.

O Código Tributário Nacional – CTN trata da questão da interpretação da legislação tributária nos artigos 107 a 112. Neste contexto, a legislação tributária será interpretada nos moldes descritos nos artigos 108 a 112. Em seguida, persistindo dúvidas, aplicam-se as regras gerais do direito.

O brocardo jurídico “*em dubio pró-réu*”, encontra-se presente na interpretação da legislação tributária, mais especificamente no art. 112 do CTN, admitindo-se a tese do “*in dubio contra fiscum*”.

De início cabe diferenciar o sentido de interpretação e integração da legislação tributária. O art. 108 do CTN cuida de regras de integração da legislação tributária, ou seja, diante da ausência de dispositivo legal, busca-se, na ordem indicada no artigo, princípios que possam ser aplicados na correlação entre o fato e a norma de direito. Quer dizer, utiliza-se de outros conceitos jurídicos para aplicação da regra (normalmente dentro do texto tributário).

São consagradas algumas regras de interpretação, consideradas autênticas, extensivas ou restritivas. Dentre elas destacam-se: a) literal ou gramatical; b) lógica; c) sistemática; d) histórica e e) finalística ou teleológica.

A primeira delas, a literal ou gramatical, diz respeito à interpretação do texto na forma em que se encontra, ou seja, nada pode ser suprimido nem incluído. E esta é a primeira regra de interpretação na hipótese prevista no art. 111 do CTN.

Aqui, o que se pretende é perquirir o significado gramatical das palavras usadas no texto, tendo como parâmetro o dicionário.

Necessário se faz distinguir os significados das terminologias empregadas, que podem encerrar conceitos técnicos ou vulgares.

Contra este sistema de interpretação insurgem aqueles que entendem que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal.

A outra modalidade, a interpretação lógica, é derivada da interpretação gramatical ou literal. Nela, o que se busca, nos dizeres de Luciano Amaro, é a inteligência do texto, de forma que não descambe para o absurdo, dando à norma um sentido coerente.

Por sua vez, a interpretação sistemática procura o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se encaixa no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo. Não se pode dar sentido ao texto de forma fragmentada, sem se ater ao conteúdo geral.

Por outro lado, a interpretação histórica consiste no exame do sentido da norma através dos tempos, comparando o direito anterior e o atual, de forma a buscar o seu sentido, se a finalidade é ampliar ou restringir direitos. Além-se, também, ao contexto geral da aprovação da lei, verificando o anteprojeto, as emendas e o processo legislativo.

or fim, a finalística ou teleológica. Neste ponto, procura-se a intenção do legislador. O que ele (legislador) buscava com a edição do ato normativo. Para qual fim ela (a norma) se destinava. Cabe observar que as regras histórica e teleológica podem se interagir, ou mesmo resultar em um só processo de interpretação.

Neste contexto, cabe examinar a legislação anterior. O inciso VII, vigente até 31.10.2003, apresentava o seguinte texto:

*Art. 55 - ...*

*"VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"*

No período anterior a 31.10.2003, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo na hipótese dos arbitramentos realizados com base em parâmetros de tabelas, pauta de valores, documentos do próprio contribuinte, conclusão fiscal ou documentos extra-fiscais com menção apenas dos valores de venda, sem descrição de mercadorias, persistindo dúvidas quanto a se aplicar o disposto no inciso VII ou a previsão contida no inciso II do mesmo artigo 55, ou mesmo nenhuma das imputações fiscais.

Vários foram os posicionamentos da então SLT, no sentido de definir qual a penalidade, nos diversos casos ora mencionados.

Com efeito, a regra do novo inciso VII veio por fim à polêmica instalada, ou seja: quando identificados os tipos previstos no inciso II (saída, entrega, transporte, estoque ou depósito) sem documento fiscal, aplica-se a pena nele prevista. Ao contrário, quando o tipo se referir a subfaturamento ou arbitramento, por exemplo, aplica-se a pena capitulada no inciso VII, do art. 55 do mencionado Diploma Legal.

*In casu*, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se de aplicação indevida do instituto do diferimento, razão pela qual não pode a Impugnante ser imputada de uma prática que não deu causa, ou seja, ao deixar de informar um valor específico para um campo próprio da nota fiscal, o fez sob o pressuposto de que a obrigação de recolher o tributo estava postergada, por força de Regime Especial.

Assim, cabível a regra do inciso II, do art. 112, do CTN, a saber:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - ...*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

Por fim, resta destacar que não obstante a informação lançada nos autos de que a Autuada seria reincidente no art. 55, VII, da Lei nº 6763/75, para fins de aplicação do permissivo legal tal situação não se evidencia, uma vez que à época da autuação (2002), o inciso VII vigia com outra redação, não atingindo o tipo tributário ora em apreço. Assim, por segurança jurídica, não pode haver a caracterização de reincidência para o caso em análise.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Rosana de Miranda Starling e Juliana Diniz Quirino.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 17.817/07/2ª**

**(Publicado no “MG” de 10/11/2007)**

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – DATA DE SAÍDA POSTERIOR À DA AÇÃO FISCAL. Constatado o transporte de mercadoria acobertada por nota fiscal consignando data de saída posterior à da ação fiscal, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XIV da Lei 6763/75. No entanto, não pode a fiscalização mineira aplicar penalidade a este tipo de fato concreto, uma vez que o emitente e o destinatário encontram-se estabelecidos em outros Estados. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a constatação de que o sujeito passivo fazia transportar mercadoria (carne bovina congelada) acobertada pela nota fiscal 273.322, emitida pela empresa Autuada, no município de Cajamar, São Paulo, destinando mercadorias ao Estado do Rio de Janeiro (RJ), com data de saída em 10/07/07, posterior à ação fiscal que se deu no dia 08/07/07.

O fato motivou a cobrança da penalidade isolada capitulada no art. 55, XIV da Lei 6763/75.

Inconformada, a empresa Autuada apresenta, tempestivamente, por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 14/20, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 55/58.

---

**DECISÃO**

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito fiscal da constatação de transporte de mercadorias acobertadas por documento fiscal com data de saída posterior à da ação fiscal, pelo que a fiscalização exigiu a penalidade isolada capitulada no dispositivo retro mencionado.

Os argumentos da Impugnante são no sentido de dizer que cumpre fielmente com as suas obrigações contratuais, trabalhistas, comerciais, fiscais e outras.

Alega ausência de má fé, tendo o fato ocorrido em razão de mal entendido dentro da empresa. Aduz ter ocorrido um erro formal, chama a penalidade aplicada de onerosa e exacerbada, informa de sua não reincidência, cita decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais e doutrina, tece outras considerações e pede, ao final, pela procedência de sua peça de defesa.

A fiscalização, por sua vez, não aceita os argumentos da Impugnante, relata os fatos que propiciaram a lavratura da peça fiscal, cita a legislação pertinente e pede pela manutenção integral do feito fiscal.

Na verdade, o que se percebe dos autos, efetivamente, é que não ocorreu a infração à legislação tributária, senão veja-se.

A fiscalização, ao abordar o veículo transportador das mercadorias no Posto Fiscal de Além Paraíba (MG), entendeu por bem aplicar a penalidade isolada capitulada no art. 55, XIV da Lei 6763/75.

Diz o citado dispositivo legal, *in verbis*:

*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:*

*XIV- por transportar mercadoria acompanhada de documento fiscal com prazo de validade vencido ou emitido após a data limite para utilização ou acobertada por documento fiscal sem datas de emissão e saída, com data de emissão ou de saída rasuradas ou cujas datas de emissão ou saída sejam posteriores à ação fiscal – 50% do valor da operação ou prestação.*

O que se percebe, *data vênia*, é que a autuação ora em exame não tem amparo na legislação mineira, ou seja, não pode o Fisco mineiro aplicar penalidade ao fato concreto, onde a emissão da nota fiscal se deu no Estado de São Paulo (SP), com remessa de mercadorias para o Estado do Rio de Janeiro (RJ).

Não trata a espécie dos autos de transporte de mercadorias acompanhado de documentação falsa ou inidônea, mas de emissão de documento fiscal apresentando erro material, fato que não é da competência da fiscalização mineira.

Em casos dessa natureza, o local da operação não é o território mineiro e tal fato permite afirmar que a fiscalização mineira não tem amparo na legislação para lavrar a presente peça fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Edvaldo Ferreira (Revisor), Vander Francisco Costa e Mauro Heleno Galvão.

**Relator: Luiz Fernando Castro Trópia**

---

**Acórdão: 17.822/07/2ª**

**(Publicado no “MG” de 12/01/2008)**

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DIVERSAS IRREGULARIDADES. Constatado que a Autuada cometeu as seguintes irregularidades: 1) deixou de encadernar e de autenticar, junto à Administração Fazendária de sua circunscrição os livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, escriturados por PED; 2) consignou em documentos destinados a informar ao Fisco a apuração do imposto valores divergentes dos constantes do livro Registro de Apuração do ICMS – LRAICMS; 3) emitiu Notas Fiscais/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, por PED, sem autorização da SEF; 4) entregou arquivos eletrônicos do SINTEGRA, estabelecidos nos Convênios ICMS 57/95 e 115/2003, em desacordo com a legislação. Exigência das Multas Isoladas capituladas no artigo 54, incisos II, IX, XXIX, XXXIII e XXXIV da Lei 6.763/75. Corretas as exigências das multas isoladas mencionadas. Lançamento procedente. Decisão unânime. Acionado o permissivo legal, nos termos do art. 53, § 3º, da Lei 6763/75. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, mediante conferência de livros e documentos fiscais e análise dos arquivos magnéticos do contribuinte, do cometimento das seguintes irregularidades:

- 1) falta de encadernamento dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, escriturados por Processamento Eletrônico de Dados - PED, no período de 01/01/2005 a 31/12/2006, para a qual se exige MI de 500 UFEMGs por infração, nos termos do artigo 54, inciso XXXIII da Lei 6.763/75;
- 2) falta de autenticação, junto à Administração Fazendária de sua circunscrição, dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS escriturados por PED, no período de 01/01/2005 a 31/12/2006, para a qual se exige MI de 500 UFEMGs por livro, nos termos do artigo 54, inciso II da Lei 6.763/75;
- 3) consignação em documentos destinados a informar ao Fisco a apuração do imposto (Declaração de Apuração e Informação de ICMS – DAPI) valores divergentes dos constantes do

Livro de Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS, no período de 01/01/2005 a 31/12/2006, para a qual se exige MI de 500 UFEMGs por infração, nos termos do artigo 54, inciso IX, alínea "a" da Lei 6763/75;

4) emissão de Notas Fiscais/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, por PED, no período de 01/06/2005 a 31/12/2006, sem a obtenção de autorização da Secretaria de Estado da Fazenda - SEF para uso de sistema de processamento eletrônico de dados para esse modelo de nota fiscal, para a qual se exige MI de 500 UFEMGs por documento emitido, nos termos do artigo 54, inciso XXIX, alínea "a" da Lei 6.763/75;

5) entrega de arquivos eletrônicos do SINTEGRA, estabelecidos no Convênio ICMS 57/95, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de 01/01/2005 a 31/12/2006, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos, em desacordo com a legislação, visto que as informações constantes do registro 54 não correspondem às informações constantes do registro 50, para a qual se exige MI de 5.000 UFEMGs por infração, nos termos do artigo 54, inciso XXXIV da Lei 6.763/75;

6) entrega de arquivos eletrônicos estabelecidos no Convênio ICMS 115/2003, referentes às Notas Fiscais/Conta de Energia Elétrica – NF/CEE, modelo 6, emitidas em via única por sistema de processamento eletrônico de dados – PED, correspondentes aos meses de junho/2005, julho/2005, outubro/2005, novembro/2005, dezembro/2005 e janeiro/2006, contendo dados, relativos a valores e descrição dos fornecimentos, divergentes dos constantes das vias de NF/CEE encaminhadas aos clientes, contrariando o parágrafo único do art. 40-C do Anexo VII – Parte 1 – do RICMS/2002, para a qual se exige MI de 5.000 UFEMGs por infração, nos termos do artigo 54, inciso XXXIV da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 783/789, onde admite o descumprimento das obrigações acessórias, justifica que as irregularidades ocorreram por motivos alheios à sua vontade e informa que está promovendo ajustes no seu sistema operacional para a superação das deficiências detectadas pelo Fisco. Requer, ainda, a aplicação do permissivo legal para redução ou cancelamento das penalidades aplicadas.

O Fisco se manifesta às fls. 805/808, informando que as infrações cometidas são objetivas, encontram-se perfeitamente configuradas e não foram contestadas pela Impugnante.

---

#### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a exigência das penalidades isoladas, em virtude do cometimento pela Autuada das irregularidades ali relacionadas, apuradas mediante conferência de livros e documentos fiscais e análise dos arquivos magnéticos do contribuinte.

O Termo de Início da Ação Fiscal – TIAF lavrado encontra-se às fls. 02, tendo sido solicitados documentos para conferência da escrituração da movimentação e confronto com as declarações prestadas à Receita Estadual, no período definido para a auditoria de 01/01/2005 a 31/12/06.

O Auto de Infração encontra-se instruído com a documentação comprobatória dos ilícitos imputados à Autuada, quais sejam: comparativo LRAICMS x DAPI (Anexo I, fls. 14/15); NF/CEE, mod. 6, emitidas por PED sem autorização da SEF (Anexo II, fls. 16); comparativo Arquivos SINTEGRA (Anexo III, fls. 17/18); Comparativo itens NF/CEE x Arquivos Conv. 115/03 (Anexo IV, fls. 19); cópia dos Termos de Abertura e Encerramento dos livros RE, RS e RAICMS (Anexo V, fls. 20/596); DAPIs (Anexo VI, fls. 597/696); Relatório de Autorização de Uso PED (Anexo VII, fls. 695/696); Relatório SINTEGRA (Anexo VIII, fls. 697/721) e NE/CEE, mod. 6, Recibo de Entrega (Anexo IX, fls. 722/782).

Embora a Impugnante tenha admitido o descumprimento das obrigações acessórias que lhe fora imputado, restando os fatos incontroversos nos autos, para melhor compreensão, serão tecidas algumas considerações acerca de cada uma das irregularidades cometidas.

#### **Item 1**

A acusação neste item é de que a Autuada deixou de encadernar os livros escriturados por PED, na forma determinada pela legislação que rege a matéria, qual seja o art. 32, § 1º do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:



*“Art. 32 - Os formulários serão numerados por PED, em ordem numérica consecutiva, de 000.001 a 999.999, reiniciada a numeração quando atingido este limite, obedecida a independência de cada livro.*

*§ 1º - Os formulários referentes a cada livro fiscal serão encadernados, por exercício de apuração, em grupos de até 500 (quinhentas) folhas.”*

Restando comprovado nos autos a falta de encadernação como previsto pela legislação, sujeita-se o infrator à penalidade capitulada no art. 54, inciso XXXIII, da Lei 6.763/75, *in verbis*:

*“Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:*

*(...)*

*XXXIII - por deixar de encadernar ou por encadernar em desacordo com o estabelecido na legislação tributária as vias dos documentos fiscais ou os livros fiscais emitidos ou escriturados por processamento eletrônico de dados - 500 (quinhentas) UFEMGs por infração;*

*(...)”*

Desta forma, configurado o cometimento da irregularidade imputada, correta a exigência da penalidade aplicada.

### **Item 2**

A Autuada deixou também de autenticar, junto à repartição fazendária de sua circunscrição, os livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, escriturados por PED, descumprindo a determinação prevista no art. 37 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

*“Art. 37 - Os livros fiscais escriturados por PED, após encadernados, serão autenticados no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contados da data do último lançamento, pela Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito o contribuinte.”*

Restando comprovado nos autos a falta de encadernação, como previsto pela legislação, num total de 82 livros, no período compreendido entre janeiro de 2005 e dezembro de 2006, sujeita-se o infrator à penalidade capitulada no art. 54, inciso II, da Lei 6.763/75, *in verbis*:

*“Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:*

*(...)*

*II - por falta de livros fiscais devidamente registrados na repartição fiscal ou de livros fiscais escriturados por processamento eletrônico de dados devidamente autenticados - 500 (quinhentas) UFEMGs por livro;”*

Desta forma, configurado o cometimento da irregularidade imputada, correta a exigência da penalidade aplicada.

### **Item 3**

No tocante a este item, a acusação é de ter a Autuada consignado em documentos destinados a informar ao Fisco a apuração do imposto (Declaração de Apuração e Informação de ICMS – DAPI) valores divergentes dos constantes no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS, no período de 01/01/2005 a 31/12/2006.

A referida obrigação acessória está prevista na legislação tributária, especificamente nos artigos 128 e 129 da Parte Geral e artigo 153 do Anexo V, todos do RICMS/02, *in verbis*:

*“Art. 128 - Os dados relativos à escrita fiscal do contribuinte serão fornecidos ao Fisco, mediante preenchimento e entrega da Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal (DAMEF), da Guia de Informação das Operações e Prestações Interestaduais (GI/ICMS) e da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), modelo 1 e DAPI Simples, previstas no caput dos arts. 148 e 152 da Parte 1 do Anexo V, e de outros documentos instituídos para esse fim.*

**Art. 129** - O imposto, salvo disposição em contrário da legislação tributária, será apurado mensalmente, com base na escrita fiscal do contribuinte.

(...)

**Art. 153** - A DAPI 1 e a GIA-ST serão preenchidas com base nos lançamentos extraídos da escrita fiscal e contábil do contribuinte.”

Conforme demonstrado no Anexo I (fls. 14/15), os valores consignados na DAPI pelo Autuado estão divergentes dos constantes na sua escrita fiscal, contrariando, desta forma, a imposição contida no dispositivo legal retrotranscrito. Desta forma, restando comprovada a infringência à determinação legal mencionada, sujeita-se o infrator à penalidade capitulada no art. 54, inciso IX, alínea “a” da Lei 6.763/75, *in verbis*:

“**Art. 54** - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

**IX** - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais - por infração, cumulativamente:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs;”

Desta forma, configurado o cometimento da irregularidade imputada, correta a exigência da penalidade aplicada.

#### **Item 4**

Neste item o Autuado é acusado de ter emitido Notas Fiscais/Conta de Energia Elétrica, mod. 6, por PED, no período de 01/06/05 a 31/12/06, sem possuir autorização da SEF para tal mister.

Cumprе ressaltar que o contribuinte somente poderá emitir documento fiscal por PED após devidamente autorizado a fazê-lo, pela repartição fazendária de sua circunscrição, conforme previsão do art. 1º, § 1º e art. 2º do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

“**Art. 1º** - A emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por sistema de Processamento Eletrônico de Dados (PED) obedecerão às normas e condições estabelecidas neste Anexo.

§ 1º - As normas deste Anexo são obrigatórias para o contribuinte que, por meio de equipamento que utilize ou tenha condição de utilizar arquivo eletrônico:

I - emitir um ou mais documentos fiscais;

II - escriturar um ou mais livros fiscais;

III - emitir e escriturar um ou mais documentos e livros fiscais.

**Art. 2º** - O pedido para uso, alteração, recadastramento e cessação de uso de PED será feito mediante protocolização, na Administração Fazendária (AF) a que o estabelecimento requerente estiver circunscrito, do formulário Pedido/Comunicação de Uso de Sistema de Processamento Eletrônico de Dados, modelo 06.04.65, disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda na internet ([www.fazenda.mg.gov.br](http://www.fazenda.mg.gov.br)), preenchido de acordo com as instruções contidas no Manual de Orientação constante da Parte 2 deste Anexo, em 3 (três) vias, que, após a decisão de que trata o artigo 3º desta Parte, terão a seguinte destinação:”

Desta forma, tendo a Autuada emitido documento fiscal por PED sem a devida autorização, em descumprimento do dispositivo legal retrotranscrito, impõe-se a aplicação da penalidade capitulada no art. 54, inciso XXIX, alínea “a” da Lei 6.763/75, *in verbis*:

“**Art. 54** - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

*XXIX - por utilizar sistema de processamento eletrônico de dados para escrituração ou emissão de livros e documentos fiscais em desacordo com o disposto na legislação tributária:*

*a) 500 (quinhentas) UFEMGs por formulário, documento ou livro utilizado, emitido ou escriturado em desacordo com a legislação tributária;”*

#### **Itens 5 e 6**

Quanto a estes itens, a aplicação da sanção prevista no artigo 54, inciso XXXIV da Lei 6763/75 decorre da constatação de que o Contribuinte entregou os arquivos eletrônicos referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de 01/01/2005 a 31/12/2006, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos, em desacordo com a legislação, visto que as informações constantes do registro 54 não correspondem às informações constantes do registro 50, bem como os referentes às Notas Fiscais/Conta de Energia Elétrica – NF/CEE, modelo 6, emitidas em via única por sistema de processamento eletrônico de dados – PED, correspondentes aos meses de junho/2005, julho/2005, outubro/2005, novembro/2005, dezembro/2005 e janeiro/2006, contendo dados, relativos a valores e descrição dos fornecimentos, divergentes dos constantes das vias de NF/CEE encaminhadas aos clientes.

Exigiu-se o pagamento de 150.000 UFEMGs pela falta de entrega dos arquivos eletrônicos, sendo 5.000 UFEMGs por infração constatada, considerando-se o período de 30 meses.

No caso, a obrigatoriedade de manutenção e entrega de arquivos eletrônicos está prevista no Anexo VII do RICMS/02:

*“Art. 10 – Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.*

*(...)*

*Art. 11 – A entrega do arquivo eletrônico de que trata o artigo anterior, observado o disposto o artigo 39 desta Parte, será realizada, mensalmente, através de sua transmissão, via internet, para a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações e prestações.*

*(...)*

*§ 2º - O recibo de entrega do arquivo será gerado após a transmissão da mídia.*

*(...)*

*Art. 39 – O contribuinte fornecerá ao Fisco, quando exigido, os documentos e o arquivo eletrônico de que trata este Anexo, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, contado da data da exigência, sem prejuízo do cumprimento da obrigação prevista no artigo 11 da Parte 1 deste Anexo e do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meio eletrônico.*

*(...)*

*Art. 40-C - (omissis)*

*Parágrafo único - A via do documento fiscal representada pelo registro fiscal com os dados constantes do documento fiscal, gravados em meio óptico não regravável e com chaves de codificação digital vinculadas, se equipara à via impressa do documento fiscal para todos os fins legais.”*

Como restou provado, o Contribuinte não cumpriu sua obrigação, entregando os arquivos eletrônicos, na forma e nos prazos previstos em regulamento (art. 11 do Anexo VII do RICMS/02), até o dia 15 do mês subsequente ao das operações ou prestações.

Os arquivos eletrônicos foram entregues em desacordo com a legislação tributária: incompletos (faltando registros) e incorretos (contendo dados divergentes), permitindo a aplicação da sanção prevista no artigo 54, inciso XXXIV da Lei 6.763/75:

*“Art. 54 – As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:*

*(...)*

*XXXIV – por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais – 5.000 (cinco mil) UFEMGs por infração.”*

Portanto, ao deixar de entregar os arquivos eletrônicos mencionados, nos prazos e forma previstos no Anexo VII, o Contribuinte incorreu em infração à legislação tributária.

Dessa forma, restaram-se configuradas as irregularidades apontadas pelo Fisco, quais sejam, as entregas em desacordo com a legislação dos arquivos eletrônicos referidos, afigurando-se corretas as exigências na forma lançada no Auto de Infração.

Por oportuno, cabe ressaltar que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir do não pagamento do tributo ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, como no caso. Em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta por lei.

Saliente-se que a intenção do agente é, portanto, irrelevante (art. 136 do CTN) para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo as infrações objetivas, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

É imperioso destacar que as infrações descritas no Auto de Infração são formais e objetivas e encontram-se perfeitamente caracterizadas.

Nos termos do artigo 2º da Consolidação da Legislação Tributária e Administrativa do Estado de Minas Gerais, aprovada pelo Decreto 23.780, de 10 de agosto de 1984 – CLTA/MG, "constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, regulamento ou ato administrativo de caráter normativo".

Saliente-se, ainda, por oportuno, que não tendo sido constatada reincidência para a Autuada, conforme informação de fls. 810, e não estando a hipótese incluída nas vedações previstas nos demais itens do § 5º do artigo 53 da Lei 6.763/75, revela-se possível a aplicação do permissivo legal contido no § 3º do já mencionado artigo.

Os demais argumentos trazidos pela Impugnante em sua peça defensiva não são suficientes para ilidir a imputação efetivada pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Em seguida, por maioria de votos, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6.763/75, para reduzir as Multas Isoladas a 1% do seu valor. Vencido o Conselheiro Edvaldo Ferreira que o acionava para reduzi-la a 30%. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos Conselheiros signatários, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão e Sauro Henrique de Almeida.

**Relator: Edvaldo Ferreira**

---

**Acórdão: 18.489/07/3<sup>a</sup>**

**(Publicado no “MG” de 10/11/2007)**

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – DESTINATÁRIO DIVERSO. Exigência da Multa Isolada capitulada no inciso V do artigo 55 da Lei 6763/75 por emissão de notas fiscais consignando destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias foram entregues. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, ser excluídas as exigências relativas à nota fiscal que tem canhoto de entrega assinado, à nota fiscal com data de emissão posterior a do período fiscalizado e àquelas em que o destinatário declarou, após a**

**ação fiscal, ter recebido as mercadorias. Infração parcialmente caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de emissão de notas fiscais no período compreendido entre 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2007, consignando destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias foram entregues.

Exigência da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso V da Lei nº 6763/75.

A imputação fiscal foi fundada nos seguintes elementos:

1) em visita *"in loco"* no endereço da SOVALE – Sociedade Educacional Vale do Mucuri Ltda. situada à Praça Frei Gaspar nº 358, Bairro, Centro, em Poté/Minas Gerais, o Fisco verificou que a mesma ali não construiu e nem recebeu as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação;

2) declaração do destinatário de que não adquiriu as mercadorias constante das notas fiscais objeto de autuação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 65/70, fazendo acostar os documentos de fls. 72/129, em síntese, aos seguintes fundamentos:

- o fato da SOVALE não ter construído no endereço visitado pelo Fisco não quer dizer que ela não adquiriu as mercadorias, não havendo declaração sua negando tal aquisição;
- as questionadas notas fiscais consignam, como destinatárias, a SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri (27 notas), a Shama Engenharia e Informática Ltda (2 notas) e a S.O.S. Cobrança e Assessoria Ltda (4 notas), mas apenas a S.O.S. Cobrança e Assessoria Ltda. respondeu a correspondência da fiscalização, sendo que de todas as notas autuadas, apenas para quatro há declaração e, para as demais referentes a SOVALE e Shama Informática, não existe declaração de nenhuma delas;
- o feito fiscal é frágil, inconsistente e não tem suporte legal e fático;
- no caso da destinatária Shama Engenharia e Informática Ltda., esta confirma a realização das duas operações, conforme declaração por ela fornecida, com identificação das notas, suas datas, seus valores e firma reconhecida;
- no caso da destinatária S.O.S. Cobrança e Assessoria Ltda., existe a correspondência endereçada à fiscalização por pessoa cuja identidade gera dúvidas, bem como sua função na empresa não é clara, mas uma das quatro notas questionadas (nº 003430) teve a mercadoria recebida justamente pelo Sr. Benício, conforme assinatura em seu canhoto, mesma pessoa que declarou não conhecer a empresa e nem ter dela comprado coisa alguma e, este fato desacredita a declaração por ele firmada;
- as Notas Fiscais nºs 003723 e 003786, emitidas em 11 e 16 de janeiro de 2007 estão, portanto, fora do período objeto da presente fiscalização;
- a Nota Fiscal nº 003666 teve o seu recebimento pelo Sr. Renato B Andrade, de acordo com a assinatura do canhoto do documento;
- para o caso da destinatária SOVALE, das vinte e sete notas autuadas, duas delas (as de nºs 002516 e 003755) foram canceladas e das demais constam os canhotos de recebimento das mercadorias assinados por empregados da FM Engenharia Ltda., encarregada da obra realizada, ou por carreteiros que a ela prestavam serviço;
- as operações constantes das notas fiscais autuadas foram feitas, todas elas, sob cláusula FOB, como se constata pelo campo próprio das notas fiscais, não tendo a vendedora responsabilidade pelo destino que é dado à mercadoria pelo comprador;
- a SOVALE não fornecerá ao Fisco a declaração por ele solicitada, pois adquiriu as mercadorias constantes das notas fiscais e, se negar, terá que explicar a origem das mercadorias utilizadas para construção da UNIPAC de Teófilo Otoni;
- os boletos bancários emitidos para efeito de controle de pagamento das vendas efetuadas foram recebidos pelas mesmas pessoas que receberam as mercadorias, como se pode verificar pelas assinaturas constantes de suas vias;
- o ICMS referente às questionadas operações foi recolhido por substituição tributária, não havendo interesse em saídas sem acobertamento fiscal;

- discute a multa isolada aplicada, afirmando que a infração de emitir nota fiscal tendo destinatário diverso, sendo este consumidor final, tem efeitos e conseqüências tributárias completamente diversas da situação em que o destinatário (diverso) é o contribuinte do imposto;

- a avaliação dos efeitos das infrações deve ser feita e considerada pelos julgadores, para efeito de graduação da penalidade, sendo que a própria Administração, com a inclusão dos §§ 2º, 3º e 4º ao artigo 55 da Lei nº 6763/75, assim procedeu e limitou o valor da multa isolada, quando a operação tiver tributação reduzida, for isenta ou tributada por substituição tributária.

Ao final, requer seja julgado improcedente o lançamento e, alternativamente, reduzido o valor da multa com base no § 3º do artigo 53 da Lei nº 6763/75.

Foi promovida reformulação no crédito tributário às fls. 132/135 da qual é concedida vista à Impugnante que retorna aos autos às fls. 140/142 reafirmando suas razões de defesa e apresentando declaração firmada pelo sócio da SOVALE e, também reitor da UNIPAC de Teófilo Otoni, admitindo a realização das operações e relacionando as notas fiscais acobertadoras das transações.

O Fisco, em manifestação de fls. 153/156, refuta as alegações da defesa, em resumo, com os seguintes argumentos:

- a autuação refere-se à consignação em notas fiscais de destinatários diversos daqueles a quem a mercadoria realmente se destinou, sendo que o Fisco visitou o estabelecimento da SOVALE situado em Poté e constatou que as mercadorias constantes das notas fiscais emitidas não foram para lá encaminhadas, não havendo nenhuma menção nas mesmas de que as mercadorias seriam entregues em outro local;

- a declaração prestada à fl. 147 pela SOVALE ratifica que realmente o destinatário que recebeu as mercadorias é diverso daquele especificado nas notas fiscais, uma vez que a SOVALE declara que recebeu as mercadorias no endereço situado em Teófilo Otoni;

- a Autuada informa, ainda, que as operações realizadas com a SOVALE, foram todas elas com a cláusula “FOB” e afirma, também, que o vendedor não tem controle e nem responsabilidade pelo transporte, mas não há referência nesse sentido nas notas fiscais e nem nos respectivos CTCs;

- todos os questionamentos que foram comprovados foram acatados, não havendo nenhuma fundamentação ao que agora se propõe.

Ao final, requer seja julgado procedente o lançamento considerando a reformulação do crédito tributário.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise da presente autuação fiscal a qual se refere à imputação fiscal de emissão de notas fiscais no período compreendido entre 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2007, consignando destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias foram entregues.

Lavrado o Auto de Infração para formalizar a exigência da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso V da Lei nº 6.763/75.

A imputação fiscal foi fundada nos seguintes elementos:

1) em visita “*in loco*” no endereço da SOVALE – Sociedade Educacional Vale do Mucuri Ltda. à Praça Frei Gaspar nº 358, Bairro, Centro, em Poté/Minas Gerais, o Fisco verificou que a mesma ali não construiu e nem recebeu as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação;

2) declaração do destinatário de que não adquiriu as mercadorias constante das notas fiscais autuadas.

Alega a Impugnante que o Auto de Infração é frágil e inconsistente, pois em seu próprio relatório alega o Fisco que em visita “*in loco*” no endereço da Praça Frei Gaspar, nº 358, em Poté/MG, verificou que a SOVALE (uma das destinatárias constantes das notas fiscais questionadas) “*não construiu e nem recebeu as mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas em quadro anexo*”.

Importante neste ponto descrever que a imputação fiscal é justamente a constante do Auto de Infração uma vez que o Fisco, mesmo após a declaração trazida pela Impugnante em sua última manifestação nos autos, continua afirmando que a imputação fiscal é de que a entrega foi

efetivada a pessoa diversa daquela discriminada nos documentos fiscais questionados, sendo esta caracterizada até mesmo pelo endereço diverso.

Neste ponto, portanto o entendimento do Fisco é completamente diverso do entendimento da Impugnante, pois a mesma alega, desde sua primeira manifestação, que o fato da SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri não ter construído naquele endereço, não quer dizer que não adquiriu as mercadorias, uma vez que ela pode, perfeitamente, ter adquirido as mercadorias para aplicá-las naquele ou em outro endereço de seu interesse.

Outro fato importante a ser tratado diz respeito à alegação da Impugnante de que o Auto de Infração seria falho no sentido de que não foi carreada aos autos qualquer declaração da SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri Sociedade Educacional Vale do Mucuri no sentido de negar o recebimento das mercadorias.

Realmente a declaração existente nos autos da SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri foi apresentada pela ora Impugnante e é exatamente no sentido de que recebeu parte das notas fiscais objeto de autuação. Esta declaração será analisada em um próximo momento nesta decisão.

Entretanto, o feito fiscal, no que tange à SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri, é sustentado no fato de ter sido procedida visita no local discriminado nas notas fiscais objeto da autuação e lá não ter sido constatado o recebimento das mercadorias constantes das referidas notas fiscais. Este é o fundamento da autuação no que tange à SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri e não a existência de declaração.

Analisando as questionadas notas fiscais relacionadas no Anexo ao Auto de Infração, as mesmas consignam, como destinatárias, três pessoas jurídicas. São elas:

- SOVALE – Sociedade Educacional Vale do Mucuri - 27 notas;
- Shama Engenharia e Informática Ltda - 2 notas;
- S.O.S. Cobrança e Assessoria Ltda - 4 notas.

Realmente, destas três destinatárias, apenas a S.O.S. Cobrança e Assessoria Ltda. respondeu a correspondência da fiscalização.

Analisando cada caso em concreto, tem-se que para a destinatária Shama Engenharia e Informática Ltda., por exemplo, esta confirmou a realização das duas operações, conforme declaração por ela fornecida, com identificação das notas fiscais, suas datas, seus valores e firma reconhecida. Este documento está juntado aos autos à fl. 73.

Com base nesta declaração da Shama Engenharia e Informática Ltda. o próprio Fisco acatou as alegações da Impugnante e reformulou o crédito tributário dele excluindo a exigência relativa às notas fiscais destinadas à referida empresa, quais sejam, 003064, emitida em 24 de outubro de 2006 e 003447, emitida em 05 de dezembro de 2006.

Relativamente à destinatária S.O.S. Cobrança e Assessoria Ltda., as exigências são fundadas na declaração de fl. 11 assinada pelo Sr. Benício Pinheiro Ávila. O argumento da Impugnante de que em tal declaração estaria consignado datilograficamente o nome de “Berício” Pinheiro Ávila não invalida tal declaração, pois é facilmente percebido tratar-se de mero erro datilográfico que não está presente na assinatura que, inclusive, não está rasurada.

Questiona ainda a Impugnante como o Sr. Benício poderia declarar, como fez, que não conhecia a empresa Atacadão Material de Construção Ltda., nem seus proprietários e que dela não comprou nada e nada a ela deve, se há documento com assinatura semelhante à dele no canhoto de uma nota fiscal.

Efetivamente na Nota Fiscal nº 003430 há uma assinatura bastante semelhante àquela constante na declaração prestada ao Fisco, conforme documento de fl. 11. Assim, diante do fato de que o Fisco não questionou diretamente a assinatura no canhoto de recebimento da mercadoria e que neste consta inclusive identificação do número de identidade (fl. 77), não pode ser mantida a exigência também com relação a este documento.

Entretanto, este fato não é suficiente para desacreditar a declaração anterior trazida pelo Fisco, muito menos para jogar por terra toda a exigência fiscal no tocante à destinatária S.O.S. Cobrança e Assessoria Ltda., pois a Impugnante também não apresentou nenhum outro elemento que dê sustentação a seus argumentos.

No que tange, no entanto, à Nota Fiscal nº 003786, a exigência também não pode subsistir, não pelo fundamento de invalidade da declaração apresentada pelo representante legal

da S.O.S Cobrança e Assessoria Ltda., mas pelo fato da mesma ter sido emitida em 16 de janeiro de 2007 fora, portanto, dos períodos objetos da presente fiscalização. Acrescente-se que este mesmo fundamento levou o próprio Fisco à exclusão da exigência relativa à Nota Fiscal nº 003723, como se verá no momento oportuno.

Para o caso da destinatária SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri, das vinte e sete notas relacionadas no Anexo ao Auto de Infração, duas delas, as de números 002516 e 003755, foram canceladas pelo emitente, como se comprova pela juntada dos referidos documentos às fls. 81/86, com todas as suas vias. Estes documentos também levaram o próprio Fisco a excluir as exigências relativas a estes documentos conforme manifestação de fl. 132.

Relativamente à Nota Fiscal nº 003723, é importante frisar que a mesma foi emitida em 11 de janeiro de 2007 (fl. 88).

Conforme documento de fls. 06, o período fiscalizado está compreendido entre 1º de junho de 2005 e 31 de dezembro de 2006. Sendo assim, a Nota Fiscal nº 003723 foi emitida em período diferente do fiscalizado estando, portanto, fora dos exercícios objeto da fiscalização que são, repita-se pela importância, parte de 2005 e 2006.

Levando esta situação em consideração, o próprio Fisco promoveu a exclusão da exigência relativa à Nota Fiscal nº 003723, conforme documento de fl. 132, por estar a mesma "fora do período".

Informa a Impugnante que, no que respeita às demais notas fiscais destinadas à SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri, constam junto a ela, os canhotos de recebimento das mercadorias assinados pelos Srs. Leandro Oliveira Santos – Auxiliar Administrativo, CI MG 13809255, Gileno Almeida Santos – Eletricista, CI 0849590027, Rafael Costa Teófilo – Auxiliar Administrativo, CI MG 11026975 e Valdete Duarte Oliveira – Motorista, CI9962303-1 e que estes seriam todos empregados da FM Engenharia Ltda., estabelecida na Rua Júlio Leander, nº 40 Ipiranga, Teófilo Otoni/MG, construtora encarregada da obra realizada pela SOVALE.

Alega ainda que outros canhotos estariam assinados pelos Srs. Paulo Xavier de Melo – CI 683766 e Edilson Coimbra Lauber- CI M. 4.253.2171, estes, carreteiros prestadores de serviços à FM Engenharia Ltda.

Apesar de todos os argumentos apresentados pela Impugnante é prova das mais contundentes a declaração por ela mesma apresentada e assinada pelo Sr. Neilando Alves Pimenta em nome da SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri.

Por meio desta declaração, apresentada na segunda manifestação da Impugnante à fl. 147, fica claro que a SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri adquiriu as mercadorias constantes das notas fiscais ali discriminadas não sendo possível a manutenção das exigências sobre tais documentos fiscais, pelo que a multa isolada a eles relativa deve ser excluída.

Neste ponto, não se pode acatar a argüição do Fisco de que, para estes documentos, referentes à compra e transporte das mercadorias para a SOVALE – Sociedade Educacional Vale do Mucuri, situada à Rua Engenheiro Celso Murta, 600, B. Olga Côrrea, Teófilo Otoni, estaria comprovada a imputação fiscal.

O fato de o Fisco ter procedido a visita "in loco" no estabelecimento da SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri situado em Poté, por si só não permite a conclusão de que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação não foram encaminhadas para aquele local, e admite prova em contrário que, no caso dos autos, é exatamente a declaração de fl. 147.

Importante destacar que não podem ser excluídas todas as exigências, inclusive aquelas não constantes da referida declaração, pois não se encontra plenamente comprovada nos autos a argüição da Impugnante de que as operações se deram sob cláusula FOB.

Ademais, não há nenhuma menção nas notas fiscais de que as mercadorias seriam entregues em outro local.

Atente-se para o fato de que, efetivamente, o Fisco em momento algum, questionou se a SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri adquiriu ou não mercadorias, e sim se as mesmas foram entregues no destinatário mencionado nas notas fiscais. Mas, não é possível desprezar as informações constantes da declaração de fl. 147, pois há previsão no Regulamento do ICMS de entrega em local diverso daquele constante do campo próprio da nota fiscal em caso de obra. E, no caso dos autos, é patente a existência de uma obra no local discriminado.



Mais uma vez, frise-se pela importância, que a Impugnante informa que as operações realizadas com a SOVALE - Sociedade Educacional Vale do Mucuri foram todas elas, com a cláusula "FOB", ou seja, com transporte por conta e risco da destinatária. Afirma, também, que o vendedor, nesta condição, não tem controle e nem responsabilidade pelo transporte das mesmas e nem tampouco se referidos documentos foram ou não registrados pela compradora. Efetivamente, nas operações sob cláusula FOB, se comprovada a real entrega das mercadorias conforme descrito nas notas fiscais, a responsabilidade da vendedora se encerraria com a entrega da mercadoria ao transportador. Entretanto, no caso dos autos, a Impugnante não alcançou demonstrar que este seu argumento fosse real, pois não há referência nesse sentido nas notas fiscais e nem nos respectivos CTCs.

Discute, também, a Impugnante o fato da exigência fiscal referir-se exclusivamente a multa isolada e ser o montante desta extremamente elevado.

É verdade que o ICMS referente às operações deve ter sido recolhido, antecipadamente, pela sistemática da substituição tributária, ou seja, não existiria razão por parte da empresa em emitir o documento fiscal em nome de outra pessoa que não o próprio destinatário.

Entretanto, a par do interesse em reduzir a tributação da mercadoria, deve o contribuinte atender a todas as obrigações ditadas na legislação, sejam elas principais, tais como o pagamento do imposto, ou acessórias, como o correto preenchimento dos documentos fiscais no que tange aos destinatários.

A Multa Isolada aplicada para a infração indicada, capitulada no inciso V do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, encontra-se plenamente adequada ao caso dos autos. A simples leitura do dispositivo confirma esta afirmação, a saber:

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

.....  
*V - por emitir ou utilizar documento fiscal em que conste, como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar - 50% (cinquenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;."*

Não compete ao órgão julgador administrativo perquirir, como pretende a Impugnante, qual teria sido a justificativa do legislador em prescrever a penalidade para esta situação, quando em casos de não emissão de documento fiscal apurados em levantamento quantitativo o percentual é de 20 %.

Pede ainda a Impugnante que se avalie os efeitos da infração para efeito de graduação da penalidade e acionamento do permissivo legal constante do artigo 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, que estabelece poder ao órgão julgador administrativo para reduzir ou cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória, mas também estabelece requisitos e condições para que este mister possa ser efetivado.

Neste diapasão, cabe aqui a verificação do inteiro teor tanto do próprio § 3º citado pela Impugnante, quanto dos §§ 5º e 6º do artigo 53, por conterem estes os requisitos impeditivos do acionamento do permissivo legal. Senão veja-se:

#### *"CAPÍTULO XIV*

##### *Das Penalidades*

*Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:*

.....  
*§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.*

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

*1) de reincidência;*

2) de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;

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

4) de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;

5) de aproveitamento indevido de crédito;

6) de imposição da penalidade prevista na alínea "b" do inciso X do art. 54 desta lei.

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior." (grifos não constam do original)

Com base nos dispositivos legais supra citados verifica-se a impossibilidade de acionamento do permissivo legal ao caso em tela, uma vez haver informação nos autos de que a Impugnante é reincidente na prática da infração punida com a Multa Isolada capitulada no inciso V do artigo 55 da Lei nº 6.763/75 (fls. 159/175).

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restou parcialmente caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência constante do Auto de Infração, à exceção das exclusões acima referidas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 134/136 e ainda para excluir das exigências as Notas Fiscais 003430, 003786 e as constantes da declaração de fls. 147. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

#### **Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência relaciona-se aos seguintes fundamentos.

A penalidade exigida no presente lançamento (art. 55-V da Lei 6763/75) é incompatível com o remetente da mercadoria se o transporte é contratado sob a cláusula *fob*, ou seja, se os destinatários é que retiraram a mercadoria no estabelecimento do emitente do documento, a responsabilidade pela entrega da mercadoria a outro destinatário passa a ser desses destinatários.

*Art. 55 –*

*(...)*

*V - por emitir ou utilizar documento fiscal em que conste, como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar - 50% (cinquenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;*

Nesse sentido, considerando-se que nas notas fiscais remanescentes, após a reformulação do crédito tributário pelo Fisco, foram contratadas sob a citada cláusula, ou seja, o transporte era por conta dos destinatários, não se pode imputar à remetente das mercadorias a

utilização do documento fiscal para entrega da mercadoria a destinatário diverso do constante do mesmo.

Dessa forma, entendo que o lançamento deve ser julgado improcedente.

**Conselheiro: Edwaldo Pereira de Salles**

## **22 - PRESTAÇÃO SERVIÇO COMUNICAÇÃO**

---

**Acórdão: 17.775/06/1<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 07/09/2006)**

---

### ***EMENTA***

**RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA.** Dispensável a perícia requerida, vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E TELECOMUNICAÇÃO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.** Recolhimento a menor do ICMS devido, em face da não tributação de diversos serviços de comunicação e telecomunicação. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 6º, inciso XI da Lei 6763/75 e artigo 44, § 4º do RICMS/96. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, durante o exercício de 2000, em decorrência da não tributação dos serviços de comunicação/telecomunicação, relacionados no Anexo 1 da peça fiscal. Exige-se ICMS e Multa de Revalidação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 182 a 200, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 329 a 374.

Indeferido o requerimento de prova pericial (fl.375), o mesmo foi agravado às fls.376 a 378.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 394 a 411, opina pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

#### **DA PRELIMINAR**

##### **1. Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos**

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial.

Os quesitos propostos se referem à classificação das diversas atividades relacionadas com a de prestação de serviços de telecomunicação. No entanto, a caracterização dessas atividades já está sendo discutida nos autos. O que importa não é determinar quais são os serviços autuados que podem ser classificados como atividade-meio, quais podem ser classificados como serviço de valor adicionado ou quais correspondem à locação de equipamentos. A discussão relevante é se a atividade-meio e o serviço de valor adicionado estão inseridos no conceito de prestação de serviço de comunicação/telecomunicação.

Também não altera o cerne da discussão se algum serviço é prestado por terceiro, pois quem fornece as condições para a prestação de tais serviços é a própria Autuada, contribuinte do ICMS.

Da mesma maneira nada acrescenta à solução da lide definir quais os serviços autuados que correspondem à locação de meios, porque de acordo com o ponto de vista fiscal, independente de quais sejam esses serviços, eles fazem parte da prestação de serviço e deveriam ser tributados pelo imposto estadual.

Nota-se, portanto, que resta configurado a irrelevância da prova pericial, não devendo, por conseguinte, ser acolhido tal pedido.

Assim, o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento no art. 116, incisos I e II da CLTA/MG.

### **Do Mérito**

Decorre a exigência fiscal da constatação do recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de ter a Autuada deixado de ofertar à tributação do imposto os serviços suplementares e outras importâncias recebidas do tomador do serviço, concernentes à prestação de serviço de comunicação/telecomunicação relacionados no Anexo 1.

Referida irregularidade foi apurada no exercício de 2000 e encontra-se discriminada no Relatório Fiscal de fls. 07/09 e Anexos.

O primeiro ponto de discordância é quanto à decadência dos créditos anteriores a dezembro de 2000. Entretanto, tendo a Fazenda Estadual intimado o Sujeito Passivo do Auto de Infração n.º 01.000151371.11, em 22 de dezembro de 2005, não há que se falar em decadência das exigências fiscais àquela data, como defende a Impugnante.

Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial é de cinco anos, nos termos do art. 173, inciso I do CTN, tendo início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ser realizado.

Cabe acrescentar que conforme dispõe o § 4º, do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o pagamento antecipado e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Como se depreende, a regra do citado artigo se circunscreve àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento como no caso, em que a irregularidade apontada diz respeito a recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que diminuiu ou anulou a obrigação tributária principal.

Dessa maneira, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN, conforme inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Tendo a Autuada sido intimada regularmente do Auto de Infração em 22 de dezembro de 2005, não há que se falar em decadência do crédito tributário relativo ao exercício de 2000.

Quanto ao mérito propriamente dito, a Contribuinte atua, de acordo com seu estatuto social, na prestação de serviços de telecomunicações e atividades necessárias e úteis à execução desses serviços, na conformidade das concessões, autorizações e permissões que lhe forem outorgadas.

Ela refuta a acusação fiscal de falta de inclusão na base de cálculo do imposto de valores cobrados dos tomadores de serviços de comunicação, com o argumento de que no Anexo 1 do Auto de Infração encontram-se incluídas atividades que não configuram fato gerador do imposto, por não serem serviços de comunicação ou operação de circulação de mercadoria, como no caso de locação de bens móveis, nem serviço de telecomunicação propriamente dita, como serviço de hora programada e de informação "102", além de instalação, manutenção, mudança interna e externa de linha.

A exigência do imposto sobre tais serviços decorre do art. 155, inciso II da Constituição Federal, estando amparada legalmente no art. 6º, inciso XI, da Lei n.º 6.763/75, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS:

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

*XI - na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, ressalvado o serviço de comunicação realizado internamente no estabelecimento pelo próprio contribuinte;*

Percebe-se que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto pelo inciso III, do art. 2º, da Lei Complementar n.º 87/96, não se manteve atada ao porto da transmissão de comunicação, se estendendo a todas as prestações onerosas

de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Nesse sentido, considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações bem como esclarecer o contribuinte para que o mesmo corretamente pudesse cumprir suas obrigações tributárias, foi firmado o Convênio ICMS 69/98, que veio explicitar o que já estava previsto na lei complementar. Através do Decreto n.º 39.836/98, este dispositivo foi implementado neste Estado, dando nova redação ao § 4º, do art. 44, do RICMS/96 (Parte Geral), *in verbis*:

*"§ 4º - Na hipótese do inciso X, incluem-se também na base de cálculo do imposto, quando for o caso, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independente da denominação que lhes seja dada." (gn).*

Os dados que serviram de base para a identificação dos serviços não oferecidos à tributação foram extraídos do CD, constantes dos autos às fls. 177, contendo os arquivos eletrônicos dos livros Registro de Saídas, período de março a dezembro de 2000, planilhas com a totalidade dos serviços prestados em janeiro e fevereiro e planilhas em "Access", com a descrição dos serviços de novembro e dezembro daquele ano.

No Anexo 1 (fls. 10/22) encontra-se a descrição resumida de todos os serviços, os seus valores, alíquota aplicada e o imposto cobrado. Destaca-se, entre a grande variedade de serviços autuados, pelos valores respectivos: "TC PAC Aluguel de modem", mudança externa de linha base, serviço de hora programada, serviço de informação 102, "SLDD".

No que se refere à matéria abordada, cabe mencionar a opinião do Fisco, de que o contrato-base de prestação de serviço de comunicação não pode ser suplantado por um outro contrato dele derivado, a título, por exemplo, de aluguel ou locação de equipamentos necessários à prestação dos serviços de comunicação e telecomunicação.

De fato, não se pode negar que a locação de um equipamento ou meio físico não é uma atividade isolada da atividade da Autuada, mas apenas uma etapa para a consecução da prestação do serviço de telecomunicação, este sim o seu negócio.

Assim como determinou a hipótese de incidência, por delegação da Constituição Federal, a Lei Complementar n.º 87/96 também estabeleceu a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação:

*"Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:  
(...)*

*III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste art.:*

*II - o valor correspondente a:*

*a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição"; (grifamos).*

Da mesma forma, a Legislação Estadual reproduz a previsão expressa da LC n.º 87/96, estando assim previsto no Regulamento do ICMS/96:

*"Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:  
(...)*

*II - nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga". (grifamos)*

Vale aqui mencionar entendimento da Superintendência de Legislação Tributária, manifestado em respostas a consultas das empresas operadoras do serviço de comunicação sobre a inclusão na base de cálculo desses valores.

*Ex vi* a Consulta 266/1998:

“CONSULTA DE CONTRIBUÍNTES n.º. 102/99 (MG de 22/07)

PTA N.º. 16.000017984-87

CONSULENTE: Maxitel S.A.

ORIGEM: Belo Horizonte.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – TELECOMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO** – A base de cálculo do ICMS relativo à prestação de serviço de telecomunicação inclui todos os valores cobrados do tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação.

RESPOSTA:

"A base de cálculo relativa à prestação de serviço de comunicação se constitui do preço do serviço como definido pelo inciso VII do art. 13 da mesma Lei 6763/75, estando nele compreendido todos os valores cobrados do usuário, tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação.

Nesse sentido, firmou-se o Convênio ICMS 69/98, já implementado em Minas Gerais, através do Decreto 39.836, de 24/08/98, estabelecendo como integrante da base de cálculo do ICMS, relativamente à prestação de serviço de comunicação, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Desta forma, é de se concluir por negativa a indagação da consulente, tendo em vista que os serviços por ela prestados e relacionados nos itens "a", "b" e "f" da sua exposição integram a base de cálculo do ICMS em razão do que acima se expôs. Vale salientar que todos os valores cobrados do usuário em valor da prestação, inclusive aluguel de equipamentos (rádios) que se mantém na propriedade da consulente integrarão a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação."

Assim, tanto o valor da assinatura, como das facilidades adicionais e a locação do aparelho telefônico são parte da base de cálculo do ICMS, conforme estabelecido na legislação tributária."

Em relação aos serviços de valor adicionado e suplementares, cabe aqui citar o Convênio n.º 69, de 19 de junho de 1998. Embora contestado pela Impugnante, trata-se de norma infraconstitucional, com natureza interpretativa da expressão "serviços de comunicação", tendo relacionado de forma exemplificativa diversos serviços prestados pelas empresas de comunicação/telecomunicação que integram a base de cálculo do imposto. *In verbis*:

CONVÊNIO ICMS 69/98

"Firma entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação.

**Cláusula primeira** Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a **serviços suplementares** e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada".gn

É de se notar que a expressão "serviços de comunicação", adotada pelo Constituinte e detalhada pelo legislador infraconstitucional, comporta todos os serviços de comunicação que são prestados pelas empresas concessionárias de comunicação/telecomunicação e não apenas a singela transmissão e recebimento de mensagem telefônica entre dois pontos.

Como se pode observar através da descrição analítica dos diversos itens da tabela de códigos tarifários, tratam-se de serviços básicos e auxiliares de comunicação disponibilizados pela

prestadora que, uma vez instalados, ativam, capacitam toda a estrutura física do serviço de comunicação.

Como mencionado pelo Fisco, a Telemar Norte Leste S. A. é genuinamente, uma prestadora de serviço de telecomunicação, e todas as suas atividades são voltadas para o desenvolvimento desta prestação de serviço, que está sujeita ao tributo de competência estadual. Logo, a motivação única dos clientes, ao celebrarem contratos de prestação de serviço com esta Empresa, é a de ter à sua disposição a possibilidade de se comunicar e não de usufruir determinadas utilidades intrínsecas de algum bem.

Todas as parcelas cobradas pelo prestador de serviço de comunicação em função de sua atividade, sejam preparatórias, sejam auxiliares, sejam acessórias, serão sempre aderentes à prestação de serviço que ele se propõe a realizar, que se constitui em atividade fim, e serão todas levadas a compor a base calculada, em cada caso concreto, para efeito de apuração do preço do serviço, base de cálculo do ICMS nessa prestação.

Abalizado aos limites do texto constitucional sobre a incidência do imposto, não restam dúvidas de que os serviços complementares e facilidades adicionais são serviços de comunicação sujeitos aos ICMS.

Portanto, não resta dúvida de que os serviços relacionados no Anexo 1 do Auto de Infração fazem parte da infra-estrutura técnica, mecânica e eletrônica necessária à comunicação, como instrumentos indispensáveis à atividade-fim da Impugnante.

Quanto à aplicação das alíquotas, é importante trazer à colação os esclarecimentos constantes da manifestação fiscal:

“O critério adotado por esta fiscalização para se determinar a alíquota a ser aplicada às prestações de serviço de comunicação/telecomunicação não oferecidas à tributação pela Impugnante foi o mesmo estabelecido no artigo 43, inciso I, alíneas “a” e “f”, do RICMS/96 (vigente à época), ou seja, para as prestações vinculadas a serviços de comunicação na modalidade de telefonia, 25%, e para as demais, não relacionadas à telefonia, alíquota de 18%.

Desse modo, o que foi determinante para se estabelecer a alíquota foi a espécie de serviço prestado e não as diversas rubricas relacionadas a esse serviço. Assim, se para a prestação do serviço de telefonia, a Impugnante pôs a disposição, e cobrou, do usuário do serviço de comunicação atividades, como: DVI aluguel TA multi (fls.11), TC ISDN instalação (fls. 11 e 22), Mud ext linha básica (fls. 12,17), TC Data STD mudança externa (fls.14,17), DVI mudança externa (fls.19) e DVI mudança interna (fls.21), vinculadas à prestação de serviço de comunicação na modalidade de telefonia, a alíquota aplicada foi a de 25%, própria para essa espécie de prestação de serviço de comunicação.

Ao contrário, não estando a atividade vinculada ao serviço de telefonia, aplicou-se a alíquota de 18%, como: aluguel de datafone, de modem, de porta “frame relay”, instalação de modem, de SLDD, mudança de SLDD; serviços técnicos administrativos, etc.

Em razão do exposto, através de banco de dados, com identificação dos serviços de comunicação prestados pela Impugnante e seus códigos tarifários, relacionados ou não com telefonia, o Fisco levantou quantias recebidas e aplicou alíquota de 25% ou 18%, conforme o serviço prestado pela Autuada, para encontrar o valor do imposto por ela devido e não recolhido, nos diversos períodos do exercício de 2000”.

O Fisco, reexaminando o conteúdo de todo o Anexo 1, de fls. 10 a 23, apenas para fins de contraditar a fala da Impugnante e para demonstrar a correção do trabalho fiscal e o rigoroso critério adotado, traz as considerações em sua manifestação, que explicam e detalham a linha tomada no lançamento, para utilização de uma ou de outra alíquota.

Quanto ao caso de responsabilidade por sucessão inerente à Autuada e à sucedida Telemar, acha-se consignado no art. 132 do CTN, o qual se encontra inserido na Seção II do referido Código. O disposto nesta Seção, aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Percebe-se, nesse caso, o caráter declaratório do lançamento, que se reporta à data do fato gerador da obrigação tributária. Segundo o CTN, portanto, a responsabilidade por sucessão abrange também os créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas

constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão. Tais créditos tributários são decorrentes de fatos geradores ocorridos anteriormente à data da sucessão.

Com efeito, o STJ, em reiteradas decisões, postou-se pelo entendimento de que a multa moratória acompanha o principal, devendo o sucessor responder pelo montante do crédito. Destaque para o REsp 432049-SC, transcrito pelo Fisco às fls. 370, onde o Ministro Relator expressa o entendimento de que “na expressão créditos tributários estão incluídas as multas moratórias”, equivalentes, *in casu*, à multa de revalidação, que decorre do não recolhimento do principal à época própria.

De todo o acima exposto, verifica-se que ficou plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em negar provimento ao Agravo Retido. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Juliana Diniz Quirino, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir as rubricas relativas aos serviços de locação, instalação e mudança de linhas, conforme argumentos de fls. 189/191 dos autos. Pela Impugnante/Agravante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Prado Amarante de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros supracitados, a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 17.793/06/1ª (Publicado no “MG” de 05/10/2006)**

---

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E TELECOMUNICAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Falta de recolhimento do ICMS devido, em face da não tributação relativa à aquisição de sinais de TV do exterior. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 6º, incisos XI e XIII da Lei 6763/75 e artigo 1º, inciso X do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre cobrança de ICMS concernente à aquisição de sinais de TV do exterior, apurado mediante análise dos documentos contábeis do Contribuinte confrontados com a documentação fiscal.

Exige-se ICMS 18% (dezoito por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 810/819, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 865/873.

---

**DECISÃO**

Decorre a exigência fiscal da constatação de falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de ter a Autuada deixado de ofertar à tributação do imposto os valores concernentes à aquisição de sinais de TV do exterior, apurados mediante análise dos documentos contábeis do Contribuinte confrontados com a documentação fiscal.

Referida irregularidade foi apurada no período de 01/01/2000 a 31/08/2005 e encontra-se discriminada no Relatório Fiscal de fls. 10/16.

Inicialmente, vale acrescentar considerações a respeito do serviço de comunicação, na modalidade de TV a cabo.

A Constituição de 1988 transferiu, sem nenhuma reserva, para os Estados, a competência para tributar o serviço de comunicação, que até então pertencia à União. Por essa razão, todos os fatos ligados à atividade, por qualquer meio e seja qual for o seu alcance, acham-se submetidos à taxação do ICMS.

A competência tributária do Estado está definida no artigo 1º, da Lei Complementar n.º 87/96, que ganha contornos definitivos no inciso III, do art. 2º: “O imposto incide sobre prestações



*onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza*”, dispositivo este que foi recepcionado pelo artigo 6º, inciso XI, da Lei 6763/75.

Um dos pontos desse dispositivo que merece comentário é a expressão *por qualquer meio*. Assim dele se depreende que não está a salvo do tributo qualquer modalidade de prestação de serviço de comunicação.

Importante, também, aqui salientar as disposições contidas no art. 2º, da Lei Complementar nº 87, que determina:

*Art. 2º - O imposto incide sobre:*

.....

*III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.*

Nos termos da LC 87/96, caracterizada portanto, a hipótese de incidência do ICMS sobre, dentre outras modalidades, a recepção, transmissão e retransmissão de comunicação. De se destacar que o referido ordenamento integra a legislação tributária mineira, nos termos da Lei nº 6763/75 e Regulamento do ICMS.

No caso presente, de aquisição de sinais de TV no exterior, a hipótese é de importação de serviços de comunicação, uma vez que a programação adquirida será levada aos assinantes, na forma estabelecida entre as partes.

Neste caso, a tributação se mostra correta, for força da determinação contida no Regulamento do imposto, recepcionando a incidência contida na LC 87/96. Com efeito, dispõe o art. 2º do RICMS/02:

*Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:*

*XI – na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção, quando onerosas, de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior...*

*XIII – no recebimento, pelo destinatário, de serviço de transporte ou de comunicação, prestado no exterior;*

Por outro lado, não se pode falar em obrigação de fazer, mas sim em importação de serviço de comunicação, uma vez que presta serviço de comunicação toda aquela pessoa que, em função de um contrato de prestação de serviço, oneroso, gera, emite, recepciona, transmite, retransmite, repete, ou amplia, conjunta ou isoladamente, comunicação, de qualquer natureza, no interesse de alguém, que é tomador do serviço.

No caso de TV por assinatura, os contratos são os formados pelas pessoas que adquirem a forma de prestação de serviço de comunicação que tem por fim a veiculação de mensagens, sejam publicitárias, educativas etc., e que serão recebidas pelo público assinante da TV.

As programadoras, ou produtoras de programação, se vinculam a uma operadora de TV, por intermédio de contratos de prestação de serviço de comunicação, em que esta se compromete a levar as mensagens produzidas pelas programadoras até os domicílios dos assinantes.

A seu turno, a programadora produtora celebra diversos contratos com tomadoras de seus serviços que tem por objeto levar, por seu intermédio, as mensagens de interesse desses tomadores até ao assinante do serviço de TV por assinatura, o que se efetiva com o implemento das prestações na forma dos contratos descritos anteriormente.

Ambos os contratos têm por objeto a prestação de serviço de comunicação e se encontram no âmbito de incidência do ICMS.

Não obstante a alegação da Impugnante referente ao ajustado entre ela e a programadora sediada no estrangeiro ser cessão de direitos autorais, que lhe permitem a difusão da mensagem (programa televisivo) pela qual paga-se *royalty*, tem-se que a atividade da fornecedora de programas audiovisuais, pelo acima exposto, está sujeita às regras de tributação do ICMS previstas no item 8 do § 5º da Lei 6.763/75.

Registre-se, por oportuno, que pelos documentos acostados aos autos a própria Autuada contabilizou os valores referentes ao pagamento pela aquisição de sinais de TV do exterior, exatamente como aquisição de sinais.

Oportuno, também, demonstrar as disposições contidas no Convênio ICMS 113/04, mais precisamente nas Cláusulas primeira, parágrafo único, inciso VII e Segunda, *in verbis*:

*“Cláusula primeira- Os prestadores de serviços de comunicação, nas modalidades relacionadas no parágrafo único, deverão inscrever-se nas unidades federadas de situação dos destinatários dos serviços, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:*

*.....*  
*Parágrafo único- O disposto no “caput” aplica-se às seguintes modalidades de serviços de comunicação, conforme nomenclatura definida pela Agencia Nacional de Telecomunicação – ANATEL:*

*.....*  
*Serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por assinatura Via Satélite-DTH;*

*.....*  
*Cláusula Segunda- O recolhimento do imposto será efetuado por meio de documento de arrecadação estadual, no prazo e forma estabelecidos pela legislação de cada unidade federada..”*

Portanto, a atividade de Programadora não se trata apenas de cessão de direitos, mas se caracteriza como prestação de serviço de comunicação sujeita ao ICMS, entendimento já esposado por este Conselho de Contribuintes no Acórdão proferido de nº 2.932/04/CE.

Quanto à ilegalidade da utilização da taxa SELIC, correto o índice utilizado, tendo em vista o disposto no artigo 90 do RICMS/96 ou RICMS/02. O artigo 226 da Lei n.º 6.763/75 estabelece a vinculação dos critérios adotados para a cobrança de juros moratórios e de correção de débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais. Para disciplinar tal norma legal, o Secretário de Estado da Fazenda de Minas Gerais exarou a Resolução n.º 2.880, de 13-10-97, estabelecendo a aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para cobrança e cálculo dos juros moratórios.

De todo o acima exposto, verifica-se que ficou plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Aparecida Gontijo Sampaio e Juliana Diniz Quirino.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

## **23 - PRESTAÇÃO SERVIÇO TRANSPORTE**

---

Acórdão: 16.721/06/2ª

(Publicado no “MG” de 27/04/2006)

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – PRESTAÇÃO DESACOBERTADA. Constatado que o Contribuinte, nos exercícios de 2000 a 2004, acobertou prestações de serviço de transporte, iniciadas em Minas Gerais, com CTCR autorizados por outra unidade da Federação, acarretando falta de recolhimento do imposto a este Estado. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação. Reformulação do crédito tributário, realizada pelo Fisco, para excluir prestações de serviço de transporte de natureza municipal. Acolhimento parcial das**

alegações da Autuada para considerar o crédito presumido de 20%, nos termos do inciso V, art. 75, RICMS/02. Infração, em parte, caracterizada.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL.** Constatado que o Contribuinte realizava prestações de serviço de transporte, iniciadas no Estado, sem se inscrever no cadastro de contribuintes da SEF/MG, nos termos do inciso I, art. 16, Lei 6763/75. Exigência de Multa Isolada, prevista no inciso I, art. 54, Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o acobertamento de prestações de serviço de transporte, nos exercícios de 2000 a 2004, iniciadas em Minas Gerais, com CTCRC autorizados por outra unidade da Federação, acarretando falta de recolhimento do imposto a este Estado, culminando nas exigências de ICMS e Multa de Revalidação.

Versa, ainda, o trabalho fiscal, sobre a realização, pela Autuada, de prestações de serviço de transporte, iniciadas no Estado, sem se inscrever no cadastro de contribuintes da SEF/MG, nos termos do inciso I, art. 16, Lei 6763/75, acarretando a exigência de Multa Isolada, prevista no inciso I, art. 54, Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2968/2971, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 2976/2979, reformulando o crédito tributário para excluir prestações de serviço de transporte de natureza municipal (fls. 2984/3081).

---

#### **DECISÃO**

Cuida o caso em tela de exigências de ICMS e Multa de Revalidação, tendo em vista o acobertamento de prestações de serviço de transporte, nos exercícios de 2000 a 2004, iniciadas em Minas Gerais, com CTCRC (conhecimento de transporte rodoviário de cargas) autorizadas por outra unidade da Federação, acarretando falta de recolhimento do imposto a este Estado.

Versa, também, o trabalho fiscal, sobre a realização, pela Autuada, de prestações de serviço de transporte, iniciadas no Estado, sem se inscrever no cadastro de contribuintes da SEF/MG, nos termos do inciso I, art. 54, Lei 6763/75, acarretando a exigência de Multa Isolada, prevista no inciso I, art. 54, Lei 6763/75.

O Fisco juntou aos autos todos os CTCRC utilizados pela Autuada para acobertar suas prestações de serviço de transporte, iniciadas no Estado de Minas Gerais, durante os anos de 2000 a 2004, perfazendo um total de 20 volumes.

A partir da competência definida pela Constituição da República, a lei estabeleceu como fato gerador do ICMS o início da prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, de qualquer natureza.

Definiu, também, a lei, como contribuinte do imposto, qualquer pessoa que realize prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

Por fim, estabeleceu como obrigação do contribuinte inscrever-se na repartição fiscal, antes do início de suas atividades.

Dessa forma, em diligência realizada no endereço onde o Contribuinte desenvolvia suas atividades, o Fisco constatou a falta de inscrição estadual do estabelecimento, exigindo a penalidade prevista no inciso I, art. 54, Lei 6763/75, contra a qual não houve nenhum questionamento por parte da Autuada.

**Art. 54 – As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:**

**I – por falta de inscrição: 500 (quinhentas) UFEMGs**

Correta, portanto, a penalidade exigida.

No que tange à irregularidade de falta de recolhimento do ICMS sobre as prestações de serviço de transporte iniciadas em Minas Gerais e acobertadas por CTCRC autorizadas pelo Estado de São Paulo, constata-se a correção da imputação fiscal ao compulsar os documentos juntados pelo Fisco nos 20 (vinte) volumes dos autos.

São todos CTRC autorizados pelo Fisco de São Paulo, os quais não tiveram qualquer imposto recolhido para a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, ainda que referentes a prestações de serviço de transporte cujo início da prestação ocorreu dentro do Estado.

Quanto à Impugnação em si, não há qualquer contra argumentação por parte da Autuada. Ela se limita, tão-somente, a solicitar a concessão de crédito presumido, nos termos do art. 75 do Regulamento, além da verificação da ocorrência, dentre essas prestações, de alguma que tenha se iniciado e se encerrado dentro do mesmo município.

Nesse sentido, o Fisco procedeu à reformulação do crédito tributário para excluir, das exigências fiscais, aquelas prestações de natureza estritamente municipal (fls. 2984/3081).

No que pertine ao crédito presumido, de fato, o inciso V do art. 75 do RICMS/02, com seu correspondente no RICMS/96, assegura, ao prestador de serviço de transporte, o crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação.

Salienta-se que a alínea c do citado dispositivo possibilita a utilização do crédito presumido por empresas de transporte inscritas em outras unidades da Federação e que estejam iniciando prestações no Estado de Minas Gerais, além, também, da possibilidade de utilização pelo transportador autônomo.

Nessa linha de abrangência do Regulamento, entende-se que, no caso em tela, ainda que as prestações tenham sido acobertadas por CTRC autorizados por outra unidade da Federação, ainda assim caberia a concessão, à Autuada, da redução em questão, considerando-se a ora Impugnante, nas prestações sob análise, como uma empresa de transportes inscrita em outra unidade da Federação que veio a iniciar prestações de transporte no Estado de Minas Gerais.

Não se vê razoabilidade, com a vênua devida, de sua exclusão de tão ampla e genérica previsão da legislação, ainda que a Autuada tenha infringido a legislação mineira no que tange à falta de inscrição estadual e falta de recolhimento do imposto pertinente a este Estado.

Dessa forma, conclui-se pela concessão da redução do imposto, nos termos do inciso V, art. 75, RICMS/02, e seu correspondente no RICMS/96, referente ao período correspondente.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para acatar a reformulação do crédito tributário efetuado pelo Fisco às fls. 2984/3081 e, ainda, reduzir o ICMS em 20%, nos termos do inciso V do art. 75 do RICMS/02. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e José Eymard Costa.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 18.194/07/1<sup>a</sup> (Publicado no “MG” de 05/07/2007)**

---

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE AÉREO DE CARGAS –PRESTAÇÃO INTERESTADUAL DESACOBERTADA. Acusação fiscal de prestação de serviço de transporte aéreo de cargas interestadual com início no Estado de Minas Gerais, sem a correspondente emissão dos documentos fiscais hábeis e sem o respectivo recolhimento do ICMS devido. Legítimas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei nº 6763/75. Exclusão da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XVI, do citado Diploma Legal, em face da emissão regular dos conhecimentos de transporte aéreo.**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL. Constatada falta de inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais de empresa prestadora de serviços de transporte aéreo de cargas. Descumprimento do disposto no artigo 96, inciso I, do RICMS/02, sendo legítima a exigência da Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso I, da Lei 6763/75. No entanto, exclui-**

**se do crédito tributário a majoração da multa isolada, em virtude de não caracterizada a reincidência.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de emissão de documento fiscal na prestação de serviço de transporte aéreo de cargas interestadual, com o início no Estado de Minas Gerais e do respectivo recolhimento do ICMS, bem como falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de Minas Gerais. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, inciso XXVI e artigo 54, inciso I, majorada pela reincidência prevista no artigo 53, §6º, todos da Lei 6763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 457 a 470, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 575 a 577.

---

#### **DECISÃO**

Da Preliminar

Da análise do Auto de Infração recebido pelo Impugnante, verifica -se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades, nos termos do artigo 58, da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº. 23.780/84, não devendo, portanto, ser acatada a arguição de nulidade do AI.

Do Mérito

Versa a presente autuação sobre a constatação de que o Contribuinte prestou serviços de transporte aéreo de cargas em Minas Gerais, tendo como início dos serviços em causa os municípios de Juiz de Fora, Varginha e Uberaba, sem a correspondente emissão dos documentos competentes, devidamente autorizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais e sem o recolhimento do ICMS devido a este Estado, nos termos da legislação tributária em vigor.

O imposto que está sendo exigido refere-se às prestações de serviços de cargas não relacionadas no Auto de Infração nº. 01.000145590.54, embasado em documentos obtidos através da informação do Fisco Paulista no Avulso de Conferência nº. 05.06.0044-04.

Importante salientar que tais serviços de transporte aéreo foram acobertados por documentos identificados como “Conhecimento Aéreo Nacional” (inclusos no PTA em comento), emitidos pelo estabelecimento situado na Av. Nações Unidas nº. 10989 – conjunto 801 – Vila Olímpia, na cidade de São Paulo (SP), CNPJ nº. 33.727.132/0001-79, e cuja AIDF foi, de acordo com a indicação expressa nos referidos documentos, autorizada pelo Fisco Paulista.

Exigiu-se, também, penalidade isolada pela falta da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS no Estado de Minas Gerais, nos termos da legislação em vigor.

A Impugnante alega que definitivamente não efetuou, no período de 2001 a 2004, relativamente ao Estado de Minas Gerais, qualquer prestação de serviço aéreo de cargas.

Verificando o processo pode-se perceber que o Fisco Paulista encaminhou cópias reprográficas dos conhecimentos aéreos nacionais autorizados por aquele Estado, (Ofício nº. 649/2005, anexado pág. 51 do PTA.). Nos conhecimentos anexados ao processo em epígrafe, pode-se verificar que em todos eles constam Minas Gerais como início da prestação de serviço de transporte aéreo de cargas.

Assim, está devidamente comprovado no processo que o Contribuinte efetuou prestação de serviço aéreo de cargas iniciada neste Estado, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes e sem o recolhimento do imposto.

Da análise dos autos, verifica-se que o Autuado baseia sua Impugnação na tese da inexigibilidade do ICMS na prestação de serviço de transporte aéreo intermunicipal, interestadual e internacional de passageiros e cargas. Cita as Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIN nºs 1089-1 e 1600-8 para alicerçar sua fundamentação.

Relativamente à ADIN nº. 1089-1, trata-se de discussão já vencida, vez que a mesma teve como objeto o questionamento do regramento da exigência do ICMS na prestação de serviço de transporte aéreo por meio do Convênio 066, de 14 de dezembro de 1988. Com a edição da Lei Complementar nº. 87, de 16 de setembro de 1996, a hipótese de incidência tributária na prestação de serviço de transporte aéreo é prevista no artigo 2º, inciso II da norma complementar à Carta Constitucional, afastando, a partir de 01 de novembro de 1996, o arrazoado da Impugnante.

Com relação à ADIN nº. 1600-8, trata-se também de discussão já vencida, pois questionada a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de navegação aérea, o Supremo Tribunal Federal - STF, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o pedido formulado e declarou a inconstitucionalidade da instituição do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual, internacional e sobre a prestação de serviço de transporte aéreo internacional de cargas.

Como já mencionado, a autuação versa sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de carga interestadual, não enquadrada, portanto, na decisão prolatada pelo STF.

Extrai-se ainda dos autos, fartamente, documentos emitidos pelo Autuado com o destaque do ICMS na prestação de serviço de transporte aéreo de cargas interestadual, com origem em Juiz de Fora/MG. Tais documentos, "Conhecimento Aéreo Nacional", foram autorizados pelo Fisco Paulista.

Comprova-se também, pela extensa documentação fiscal acostada aos autos, a habitualidade das prestações de serviço de transporte aéreo de cargas do Autuado com origem em Minas Gerais (fls. 55 a 363), não havendo dúvidas acerca da obrigatoriedade de inscrição estadual de seu estabelecimento no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais e do recolhimento do ICMS.

Todavia, com relação à Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XVI, da Lei 6763/75, o Impugnante junta aos autos cópia do Ajuste SINIEF 10/89, que trata da operacionalização das operações das empresas aéreas, quanto aos documentos que deverão ser emitidos e as obrigações acessórias a serem cumpridas.

Com efeito, a legislação mineira, na esteira do mencionado convênio, no Anexo IX, do RICMS/02, assim prescreve:

*Art. 25 - As empresas, nacionais ou regionais, concessionárias de serviços públicos de transporte aéreo regular de cargas poderão manter inscrição única em relação a seus estabelecimentos localizados no Estado, com escrituração fiscal e apuração do imposto centralizadas em qualquer dos estabelecimentos.*

*§ 1º - Cada estabelecimento centralizador terá escrituração própria, que será feita no estabelecimento de localização da contabilidade da concessionária.*

Nesta linha, a centralização da escrita do Autuado está em sua sede em São Paulo, bastando, para operar em Minas Gerais, a inscrição estadual em um dos municípios em que der início às prestações de serviço.

Continuando, a legislação, agora no Anexo V, do RICMS/02, prescreve:

*“Art. 98 - As empresas, nacionais e regionais, concessionárias de serviço público de transporte aéreo regular de passageiros e de cargas, poderão imprimir centralizadamente o Conhecimento Aéreo, mediante autorização da Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito o estabelecimento no qual se realizar a escrituração contábil do contribuinte, e terá numeração seqüencial única para toda a Federação”.*

Desta forma, a autorização para utilização do conhecimento de transporte se deu pelo Fisco paulista, sendo que o documento poderia ser utilizado pela empresa aérea em todo território nacional.

Pode-se afirmar que algumas obrigações acessórias mencionadas no Anexo V do RICMS/02 não foram cumpridas, mas não são elas suficientes para descaracterizar a legalidade dos conhecimentos de transporte.

Assim, há de cancelar a Multa Isolada capitulada no inciso XVI do art. 55 da Lei nº. 6763/75.

Também, com relação à Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso I, da Lei 6763/75, a mesma deve ser mantida pelo seu valor simples, excluída a majoração, por não restar caracterizado nos autos a reincidência.

Muito embora a autuação anterior tenha sido aprovada por este Conselho, a publicação da decisão somente ocorreu em 06.01.05, enquanto os fatos geradores da obrigação ocorreram nos períodos de 2001/2004.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas pelo Impugnante. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no inciso XVI, do art. 55 da Lei 6763/75, bem como excluir a majoração da penalidade do inciso I do art. 54 da mesma Lei. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Wagner Dias Rabelo.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

## **24 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

---

**Acórdão: 17.741/06/3a** (Publicado no “MG” de 12/10/2006)

---

### ***EMENTA***

**RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA.** Prescindível a produção de prova pericial requerida para elucidação da controvérsia, caracterizando-se o pedido meramente protelatório, hipótese de descabimento prevista no inciso IV do art. 116 da CLTA/MG. Correto o indeferimento. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADO – ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Constatando-se ausência de fundamento legal para responsabilizar a Coobrigada pelo crédito tributário, impõe-se sua exclusão do pólo passivo.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA.** Irregularidade apurada no confronto de arquivos magnéticos, regularmente copiados do sistema informatizado do Contribuinte, com sua escrita fiscal, verificada nos exercícios de 2002 a 2004, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso II, art. 55, da Lei 6.763/75, ajustada ao disposto no art. 2º da Lei 15.956/05. Infração caracterizada, com a ressalva do citado ajuste.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre saídas de mercadorias ao desabrigo de notas fiscais, detectadas no confronto de documentos extrafiscais (controles paralelos em arquivos magnéticos) com a escrita fiscal, durante os exercícios de 2002 a 2004, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso II, art. 55, da Lei 6.763/75, ajustada ao disposto no art. 2º da Lei 15.956/05.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído Impugnação às fls. 830/865.

O Fisco, em manifestação de fls. 871/882, refuta as alegações da defesa.

Novamente, comparece o Fisco aos autos, após interveniência da Impugnante em fase de vistas (fls. 952/954), aduz que esta, em vez de manifestar-se sobre os documentos juntados, ateuve-se a investir contra a Manifestação Fiscal, em flagrante ofensa ao art. 98, caput, da CLTA.

### **DA INSTRUÇÃO PROCESSUAL**

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência de fls. 885, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 887/888 e juntada de documentos de fls. 889/937.

Posteriormente, baixa-se novamente os autos para adaptação da Multa Isolada do art. 55, II, da lei 6.763/75 ao disposto no art. 2º da lei 15.956/05, implicando na redução do crédito original total para R\$4.894.523,36.

### **DO RECURSO DE AGRAVO**

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 956.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 972/982, opina pela procedência parcial do lançamento.

---

## **DECISÃO**

### **DAS PRELIMINARES**

#### **1. Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos**

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passarão a compor o presente Acórdão.

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, em virtude de que os quesitos propostos às fls. 863/865, se respondidos, em nada contribuiriam ao desfecho da controvérsia.

Questiona-se a competência do Autuante para fiscalizar a empresa, alegando que ele não tem formação em ciências contábeis, quais procedimentos contábeis terão sido empregados na fiscalização e perguntas outras cujas respostas encontram-se nos autos. Tais quesitos não demandam exame, vistoria ou avaliação, conforme art. 114 da CLTA/MG.

O pedido tem caráter meramente protelatório, donde sua prescindibilidade.

A denegação de prova pericial fez-se motivada, diversamente do alegado, com alicerce no art. 116, IV, da CLTA/MG, em hipótese alguma obstaculando a defesa.

Dessa forma, correto o indeferimento do pedido de prova pericial.

#### **2. Da incompetência do agente para efetuar o lançamento**

Preâmbulo rotineiro de defesas elaboradas pelo escritório de advocacia contratado pela Impugnante é a alegação de nulidade do AI, a pretexto de que o fiscal autuante não possui formação superior contábil e, por conseqüência, não se acha capacitado a produzir o lançamento.

Se de outras vezes não logrou sucesso, desta não será diferente.

O Decreto-lei invocado pela Impugnante (9.205/46) apenas criou o Conselho Federal de Contabilidade e definiu as atribuições do Contador e do Técnico em Contabilidade.

O próprio CTN, no art. 194, prescreve que a legislação tributária é quem deve regular a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Eis que a Lei 6.763/75, em seu art. 201, estabelece a competência para fiscalizar:

**Art. 201** - *A fiscalização tributária compete à Secretaria da Fazenda, por intermédio dos seus funcionários fiscais e, supletivamente, em relação às taxas judiciárias, à autoridade judiciária expressamente nomeada em lei.*

**§ 1º** - *Compete exclusivamente aos Agentes Fiscais de Tributos Estaduais e aos Fiscais de Tributos Estaduais o exercício das atividades de fiscalização e de lançamento do crédito tributário.*

Não se conhece qualquer dispositivo legal que atribua a competência de fiscalizar e efetuar o lançamento de tributo de ofício a contabilista ou que a restrinja a servidor fiscal com formação superior em Ciências Contábeis.

A investidura em cargo público efetivo depende de aprovação em concurso público de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo, na forma prevista em lei. Logo, é a lei do Estado de competência para instituir e cobrar o tributo que estabelece quais requisitos são necessários ao servidor competente para o exercício da atividade fiscalizatória e de lançamento de crédito tributário. Além do mais, não se olvide a disposição do CTN (art. 142) que atribui competência privativa à autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento. Na mesma linha seguem o art. 188 do RICMS e o art. 45, § 2º da CLTA/MG.

Improcedente a nulidade suscitada sob este fundamento.

#### **3. Da Coobrigação**

Lavrando o AI, o Fisco nomeou a empresa Progresso Transportes e Comércio Ltda. como coobrigada pelo crédito tributário, sob fundamento de que as duas empresas funcionavam no mesmo prédio (esquina da Rua Bário com a Avenida Presidente Kennedy, no Bairro Edgar Pereira) e registravam suas operações comerciais utilizando-se de um mesmo programa e um



único computador. Disse ainda que a consideração da escrita fiscal desta empresa beneficiou a Autuada, e por isso imputou-lhe co-responsabilidade.

A coobrigação resulta de solidariedade e esta de lei. A única hipótese legal que se vê para a imputação desta solidariedade passiva seria, na espécie, a configuração de situação prevista no art. 21, XII, da lei 6.763/75, ou seja:

**Art. 21** - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

**XII** - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

Ao que transparece, imputar responsabilidade solidária a uma pessoa jurídica com base nesse inciso soa muito estranho, porque o motivo seria ato ou omissão, cuja autoria implica prática por um ser concreto e não abstrato. No caso, quem responde pela Coobrigada são os mesmos proprietários da Autuada, logo, não faz sentido esta imputação. De mais a mais todos os estabelecimentos de um mesmo contribuinte respondem pelo crédito tributário obrigado por um deles:

**Art. 24** – (...)

**§ 2º** - Todos os estabelecimentos do mesmo titular serão considerados em conjunto, para efeito de responder por débito do imposto, acréscimos de qualquer natureza e multas.

Pode até ser a situação do art. 124, I, do CTN:

**Art. 124.** São solidariamente obrigadas:

**I** - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Isto, todavia, não restou provado, razão pela qual exclui-se a Coobrigada do pólo passivo da obrigação tributária.

#### **4. De outras alegações preliminares**

Quer a Impugnante que o lançamento seja nulo por não observância dos procedimentos regulares que o precedem. Os arquivos eletrônicos teriam sido capturados antes de lavratura de TIAF, portanto, não estando o Contribuinte sob ação fiscal e que se fizera mediante coação, com utilização de força policial, ante mera requisição verbal, que poderia ser recusada e exigida requisição formalizada por escrito.

Em visita à empresa autuada, o Fisco procedeu à copiagem de arquivos eletrônicos que se prestaram ao levantamento da irregularidade imputada ao sujeito passivo. Isso se deu em 10/05/2004, um ano antes da lavratura de TIAF. Obviamente não se podia falar ainda em início formal de ação fiscal, o que não invalida as informações obtidas com a medida. Na verdade, como dispõem os artigos 47 da CLTA/MG, 190 e 193 do RICMS/02, constitui obrigação do contribuinte disponibilizar ao Fisco livros, documentos e arquivos eletrônicos que contenham informações comerciais e fiscais, desde que solicitação exista, ainda que verbal:

#### **CLTA**

**Art. 47** - Os livros e documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatória ao fisco estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exhibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los.

#### **RICMS/02**

**Art. 190** - As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.(Grifo apostro)

**Art. 193** - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e

*entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exhibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000, observado o seguinte:*

*I - se os livros, meios eletrônicos e os documentos não forem exibidos após requisição verbal, a autoridade que os tenha exigido intimará, por escrito, o contribuinte ou o seu representante a exhibi-los no prazo definido na intimação;*

Intimação por escrito é procedimento previsto para a hipótese de recusa de cumprimento de requisição verbal.

No caso dos autos, mui diversamente da alegação não provada de que houve coação, o Fisco fez a cópiagem dos arquivos eletrônicos, inclusive com autorização do sujeito passivo, como se vê às fls. 808/810, ocasião em que não houve qualquer embaraço e, em consequência, nenhuma pressão ou emprego de força policial. Aliás, assegura o Fisco que o policial sequer adentrou ao recinto do Contribuinte.

Ausente qualquer incidente quando do procedimento fiscal de cópiagem. Segue-se que após a diligência, foi entregue ao Contribuinte disquete com listagem dos arquivos copiados e validação. O que o Fisco fez foi copiar os arquivos eletrônicos e não apreender os equipamentos. Obviamente os arquivos originais ficaram em poder do Contribuinte, não foram deletados. Mantendo consigo os arquivos originais, não tem cabimento argüição de cerceamento do direito de defesa por não recebimento de cópia dos arquivos copiados.

Ocorrendo atendimento de requisição verbal, sem coação, sem uso de força policial, desnecessária faz-se intimação escrita. Poderia o sujeito passivo, se quisesse alegar a ausência do TIAF em seu favor, ter-se valido do tempo que medeia 10/05/2004 a 09/05/2005, esta última data correspondente ao recebimento do TIAF 136089 (fls. 03), para oferecer denúncia espontânea. Não o fez. A lavratura do TIAF um ano após teria apenas beneficiado ao infrator, o mesmo acontecendo em eventual omissão de consignação, no RUDFTO, da data do início da ação fiscal.

Outra alegação proferida pela Autuada e não provada é de que os Anexos I a III do AI não conferem com os arquivos originais, sendo resultado de processamento de dados. Bem esclarece o Fisco, não aconteceu alteração de qualquer dado, apenas inserção de subtotais mensais.

De concluir-se que, salvo a questão da cobrança imposta à empresa Progresso Transportes e Comércio Ltda., nenhuma outra alegação preliminar merece acolhida.

### **DO MÉRITO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias ao desabrigo de notas fiscais, irregularidade detectada nos exercícios de 2002 a 2004, mediante o confronto de arquivos magnéticos copiados no estabelecimento Autuado com sua escrita fiscal, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso II, art. 55, da Lei 6763/75, ajustada ao disposto no art. 2º da Lei 15.956/05.

Quanto ao mérito, o sujeito passivo restringiu-se a negar infração aos dispositivos apontados e a pedir a redução da MI de 40% para 20%.

De simples explanação sobre o trabalho fiscal em si torna-se factível concluir pela confirmação da infração e propriedade da MI imposta, posteriormente ajustada ao limite determinado pela lei 15.956/05.

O Anexo V (a partir de fls. 802) contém um relatório que explicita, de maneira mui precisa, todo o procedimento fiscal resultante na detecção da irregularidade imputada ao sujeito passivo e apuração do crédito tributário.

Quando da visita ao estabelecimento do Contribuinte, verificou-se que no computador PRONORC7 fazia-se, através do mesmo programa, SIAC, o gerenciamento conjunto das duas empresas, PRONORTE e PROGRESSO. Encontrou-se duas bases de dados, uma denominada "SIAC" e outra "2004", ambas na unidade F do micro. Na pasta "SIAC", analisou-se o arquivo FATURA.DBF e constatou-se que correspondia exatamente às entradas e saídas devidamente escrituradas de ambas as empresas, sendo que a PRONORTE estava identificada pelo código "01" e a PROGRESSO pelo código "05", conforme arquivo EMPRESAS.DBF, impresso às fls. 805.

Na pasta “2004”, analisou-se o arquivo “CR.DBF”, contendo todas as operações de entradas e saídas de ambas as empresas, tanto aquelas escrituradas em livros fiscais quanto outras mais. A estrutura desse arquivo permite identificar todas as operações de saída (“S”) por empresa (código 01 ou 02). Assim, cruzou-se os dois arquivos, “CR.DBF” x “FATURA.DBF”, verificando apenas as saídas. O resultado foi o arquivo “exclusões”, presente nos autos às fls. 758/801, Anexo IV ao AI, correspondente a todas as saídas do CR.DBF que possuíam correspondentes no FATURA.DBF, logo, tinham sido escrituradas. Restou, portanto, o que veio a dar origem, por exercício, aos Anexos I, II e III, fls. 12/757, representando as saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Segundo o Autuante, todas as saídas desacobertas estavam identificadas pelo código 01, por conseguinte, correspondendo a operações efetuadas pela PRONORTE, razão porque apenas a ela foram atribuídas as irregularidades. Isso fica patente em esclarecimento do Fisco às fls. 888 (letra “d”).

Os valores mensais de saídas não oferecidos à tributação foram levados à planilha de fls. 09 para receberem a alíquota média mensal, também ali apurada com base nos valores de saída e tributo regularmente escriturados, conforme se verifica no LRS (cópia às fls. 889/923). Apurados os valores mensais não recolhidos, em vez de exigi-los diretamente, foram carregados à conta gráfica do Contribuinte (fls. 10/11), para, finalmente, comporem o crédito tributário.

Sobre o montante de saídas sem notas aplicou-se a MI do art. 55, II, da lei 6.763/75, 40%, que a Impugnante implora seja reduzida a 20%. A teor de tal dispositivo, não cabe a redução pleiteada, porque a apuração da irregularidade não se fez exclusivamente com base em “documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte”, mas, como visto, em controles paralelos de operações mercantis, considerados documentos extrafiscais.

Não sobeja acrescer que o valor da multa isolada foi ajustado a 2,5 vezes o imposto exigido, conforme determina o art. 2º da lei 15.956/05 (fls. 967), o que implicou em reduzir o montante do crédito tributário original para R\$4.894.523,36.

Em suma, o procedimento fiscal desmerece ressalva e, ao que se afigura, sustenta as exigências, porque pautado na legalidade.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, ressalvada a exclusão da Coobrigada do pólo passivo da obrigação tributária, além da adequação da Multa Isolada à limitação prevista no artigo 2º da Lei 15956/05.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, negou-se provimento ao Agravo Retido. Ainda em preliminar, também à unanimidade, rejeitaram-se as prefaciais argüidas. No mérito, também à unanimidade, julgou-se parcialmente procedente o lançamento, nos termos da redução da Multa Isolada realizada pelo Fisco às fls. 967, com fulcro no §2º, do art. 55, da Lei 6763/75, e ainda para excluir a Coobrigada do pólo passivo da obrigação tributária. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor), André Barros de Moura e Lúcia Maria Bizzotto Randazzo. Pela Impugnante/Agravante, sustentou oralmente o Dr. Fernando José Dutra Martuscelli e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Elcio Reis.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 17.749/07/2ª**

**(Publicado no “MG” de 12/01/2008)**

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – ELEIÇÃO ERRÔNEA – Excluído do pólo passivo da obrigação tributária o Coobrigado (André Faria Campos), em face da sua exclusão do quadro societário da empresa, através da alteração contratual, arquivada na Junta Comercial.**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – NOTA FISCAL INIDÔNEA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas inidôneas. Procedimento do Fisco respaldado nos artigos 69 e 70, inciso V, do RICMS/02.**

**Infração caracterizada. Legítimas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no inciso X do artigo 55 da Lei 6763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a empresa Autuada aproveitou indevidamente créditos de ICMS, destacados em notas fiscais declaradas inidôneas, no mês de março de 2004, pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso X, da Lei 6763/75.

Devidamente intimados, inconformados, os Coobrigados apresentam, conjunta e tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 172/193 e a Autuada, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 201/204.

Em atendimento a despacho de procurador da Advocacia Geral do Estado, frente à constatação de dissolução irregular da sociedade, o Fisco reemite o Auto de Infração, doc. Às fls. 163/164 – incluindo os sócios-gerentes no pólo passivo, como coobrigados.

O Auto de Infração é novamente reemitido para incluir no pólo passivo o sócio Celso Castelani, conforme fls. 212/214, que apresenta a impugnação de fls. 221/224 contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 287/288.

Em sessão realizada aos 17/07/2007 a 2ª câmara de Julgamento do CC/MG concede prazo de 30 dias à Autuada para recolhimento do ICMS devido apenas com os acréscimos legais, excluindo-se as multas, tendo em vista que os atos declaratórios foram publicados após o início da ação fiscal. A Autuada e os Coobrigados não se manifestam.

---

#### **DECISÃO**

##### **Em Preliminar**

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, uma vez que o Auto de Infração relaciona todos os documentos necessários à formulação da impugnação, e esta câmara concedeu em sessão do dia 17 de julho de 2007 novo prazo à Autuada para recolhimento do imposto devido sem aplicação da penalidade. Desta forma, foi assegurado ao impugnante todos os direitos constitucionais, não ficando caracterizado em momento algum o cerceamento ao direito de defesa, amplamente exercido pelas impugnações da Autuada e dos Coobrigados e, portanto não merece acolhida a preliminar.

##### **No Mérito**

O trabalho fiscal destaca dois pontos controversos:

- 1) o estorno do crédito decorrente da declaração de inidoneidade de notas fiscais e,
- 2) a inclusão dos sócios administradores no polo passivo como Coobrigados.

No que se refere ao primeiro ponto, consta dos autos a relação das notas fiscais declaradas inidôneas (fls.12/19), cópias das 1ªas vias das notas fiscais (fls. 23/98), ato declaratório de inidoneidade ou falsidade documental nº 13.062.711.00051 com data de 06/05/2004 (fls. 117/118) publicado no dia 08.05.2004 (fls. 120), assim como outros documentos que objetivam comprovar e validar o lançamento fiscal.

A Impugnante alega ausência de elemento essencial com base na falta de apresentação dos atos declaratórios. O procedimento da fiscalização com relação aos atos declaratórios de inidoneidade observou todas as imposições legais, foi publicado e as cópias estão presentes nos autos conforme relacionado acima. Portanto não merece acolhida a alegação da Impugnante com base no art. 57, IV da CLTA/MG.

A inidoneidade foi declarada em função do impedimento das atividades do emitente das notas fiscais, conforme edital publicado, em 20/04/2004 no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro (Doc. de fl. 121), motivação clara e justificada para a declaração da inidoneidade dos documentos e para o estorno dos respectivos créditos de ICMS aproveitados indevidamente.

A inidoneidade não nasce com a emissão do ato, mas é inerente e existente desde a emissão do documento, servindo a publicação para atender aos princípios da formalidade e publicidade dos atos administrativos.

A apresentação da 1ª via do documento fiscal é um dos requisitos para a garantia do direito ao crédito, mas não o único. A impugnante alega ter realizado operações mercantis, mas a

única evidência apresentada são as notas fiscais declaradas inidôneas, sem carimbos obrigatórios no transito de mercadorias e sem identificar o veículo transportador, portanto não restando comprovada a efetiva operação mercantil.

A legislação nacional também é neste sentido, como pode ser observado no art. 23 da Lei Complementar 87/96:

*Art. 23. O direito de crédito para efeito de compensação com o débito do imposto, (...) esta condicionado à idoneidade da documentação.*

O procedimento fiscal encontra-se respaldado no artigo 69 do RICMS/02, *in verbis*:

*"Art. 69 – O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.*

*Parágrafo Único – o crédito somente será admitido após sanada a irregularidade porventura existente no documento fiscal".*

Ademais, a Impugnante não atendeu ao disposto no artigo 70, inciso V, do RICMS/02, pois não foram carreados aos autos quaisquer comprovantes de recolhimento do imposto, tal como autorizado na legislação.

*"Art. 70 – Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:*

*(...)*

*V – a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago".*

Considerando que a publicação do ato declaratório de inidoneidade se deu no dia 08/05/04 e o início dos trabalhos fiscais ocorreu em 27/04/04, a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes converteu o julgamento em diligência, para que o Fisco reabrisse o prazo de 30 (trinta) dias para que a Autuada e/ou o Coobrigado pagassem o crédito tributário apenas com os acréscimos moratórios, excluindo-se as multas aplicadas. Intimados para tal providência, os mesmos não se manifestaram.

Ora, se a empresa Pereira e Marques Comércio e Representação Ltda., conforme consta do Ato Declaratório de Inidoneidade nº 13.062.711.000051, inexistia para todos os efeitos legais à época das emissões das notas fiscais, logo o ICMS nela destacado, fantasiosa e graciosamente, efetivamente não foram recolhidos, não podendo produzir o pretendido direito ao crédito para a Dependente.

As multas e a correção monetária com base na SELIC foram aplicadas conforme determina a legislação tributária mineira, não sendo competência deste Conselho avaliar sobre sua constitucionalidade.

A possibilidade de responsabilizar os sócios e administradores esta prevista no art. 135, II do CTN, para casos específicos. No presente caso o motivo que autoriza responsabilizar os administradores é o fechamento irregular da sociedade empresária caracterizado nos autos.

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

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

A identificação dos responsáveis deve ser feita com base no documento arquivado na Junta Comercial, a alteração do contrato social da empresa ( fls. 136/138), que comprova a entrada do sócio Celso Castelani e a saída de André Faria Campos.

Tendo a fiscalização utilizado este documento para incluir o sócio Celso Castelani, não pode o Estado ignorar a saída de André Faria Campos que vem no mesmo documento, portanto é devida a exclusão deste, do polo passivo da lide.

Não cabe a este Conselho julgar a legalidade ou falsidade das assinaturas, ou documentos, fato este que deve ser tratado no juízo competente, portanto irrelevante laudo anexo, devendo prevalecer o documento registrado na Junta Comercial que merece fé pública.

A alteração do lançamento para a inclusão do polo passivo é correta para garantir a todos o direito de ampla defesa e do contraditório, e assim tem pronunciado nossos tribunais. A inclusão aleatória não deve ser tolerada, mas no presente caso foi fundamentada com o encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, situação que autoriza a chamada dos administradores para responder pelos créditos tributários.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de cerceamento do direito de defesa. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir do pólo passivo da obrigação tributária o sócio André Faria Campos. Vencido, em parte, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia que o julgava parcialmente procedente para excluir, ainda, os sócios Eduardo Machado Lopes e Celso Castelani. Vencidos, em parte, os Conselheiros Edvaldo Ferreira (Revisor) e Lúcia Maria Bizzotto Randazzo, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Vander Francisco Costa. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Benedito Miranda e, pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Marcius Alexandre Simões Dias. Conforme art. 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no § 5º, art. 137 do mesmo diploma legal.

**Designado: Vander Francisco Costa**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Edvaldo Ferreira, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O referido acórdão, pelo voto de qualidade, decidiu excluir do pólo passivo da relação tributária o sócio gerente André Faria Campos com base na alteração do contrato social da empresa arquivado na Junta Comercial (fls. 136/138), que comprova a sua retirada da sociedade e a conseqüente admissão do sócio Celso Castelani.

Porém, embora o referido documento tenha sido datado em 10 de fevereiro de 2004 (o ilícito foi cometido em março), a data de registro na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais não está legível, relativamente ao ano, se 2003 ou 2004, tanto na cópia de fls. 138, quanto naquela de fls. 277. Acrescente-se que a autenticação desta última data-se de 20/04/2003, curiosamente anterior à constituição da sociedade.

Cumprе ressaltar, ainda, que a legitimidade da referida alteração contratual está sendo contestada na Impugnação de fls. 221/224, sob a alegação de que a mesma foi efetivada mediante fraude (falsificação da assinatura do sócio admitido).

Saliente-se, ainda, que a responsabilidade do mencionado sócio fica patente em face das declarações do Contabilista Wanderson Ribeiro Gonçalves, prestadas no inquérito junto à Polícia Civil do Estado de Minas Gerais (fls. 113/114v), onde o mesmo informa que promoveu a escrituração dos documentos objeto da presente exigência fiscal nos livros da Autuada e procedeu a apuração do imposto, tendo recebido a documentação das mãos do sócio André Faria Campos, pessoa com quem mantinha os contatos relativos aos negócios da Autuada.

Além disso, não há contestação quanto à eleição do referido sócio para figurar no pólo passivo da relação tributária, sendo tal fato incontroverso nos autos.

Assim, considerando o contido no conjunto probatório dos autos, afigura-se correta a eleição do sócio André Faria Campos para figurar no pólo passivo da relação tributária, na qualidade de responsável solidário pelo crédito tributário exigido.

Registre-se, por oportuno, que o voto da conselheira Lúcia Maria Bizzotto Randazzo foi proferido com base nos mesmos fundamentos aqui expendidos.

Diante disso, julgo procedente o lançamento.

**Conselheiro: Edvaldo Ferreira**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.**

A autuação versa sobre a constatação de que a empresa Autuada aproveitou indevidamente créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas inidôneas, no mês de março de 2004, pelo que se exige ICMS, MR e MI (art. 55, X, da Lei 6763/75).

Com relação à autuação propriamente dita, não há como acatar os argumentos da empresa Impugnante, tendo em vista a legalidade da declaração de inidoneidade das notas fiscais, constante dos Atos Declaratórios devidamente publicados no órgão oficial do Estado de Minas Gerais.

Não existe, também, qualquer indício de legalidade nas operações praticadas entre a Impugnante e a fornecedora das mercadorias constantes dos documentos fiscais declarados inidôneos pelo Fisco, como, por exemplo, aposição de carimbos de Postos Fiscais nos documentos, prova efetiva do pagamento das operações realizadas ou outras provas.

Nesse sentido, além dos inúmeros julgados no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, todos favoráveis à Fazenda Pública Estadual, destaca-se também a doutrina, na obra de José Eduardo Soares de Melo "ICMS – Teoria e Prática" – 9ª Edição, *in verbis*:

Reputo necessária, obrigatória, louvável sob todos os aspectos, a preocupação fazendária em coibir os negócios ilícitos, espúrios, e, sobretudo, sonegatórios que tenham por escopo permitir transferências de créditos, simuladas em pseudas vendas de bens e prestações de serviços.

A superioridade do interesse público sobre o privado constitui princípio de Direito Administrativo, haurido pela compreensão dos inúmeros postulados constitucionais. A arrecadação dos tributos decorre da competência da pessoa de direito público, significando um autêntico poder-dever, indispensável para atender à eficaz prestação dos serviços públicos.

O que se vislumbra, no entanto, é a ilegalidade da inclusão dos sócios da empresa Autuada no pólo passivo da obrigação tributária.

A inclusão do sócio Celso Castelani, data vênua, não deve prosperar, pois, conforme se vê de sua peça de defesa, o mesmo sustenta que jamais figurou como sócio da empresa Autuada, informando que teria sido vítima de uma falsificação na alteração do contrato social da empresa e a investigação sobre este fato, com todo respeito, ainda não foi concluída pelo foro competente.

Importante enfatizar, diga-se de passagem, que o Coobrigado acima referido traz comprovações efetivas da falsificação de sua assinatura aposta na alteração contratual da empresa, Termo de Declarações junto à Polícia Civil, bem como parecer de perito credenciado, tudo no sentido de deixar clara a sua inocência nos autos.

Não obstante os bem colocados argumentos dos votos vencedores, na apreciação da matéria em análise, oportunidade em que foi citado o art. 135, do CTN, certo é que a alteração contratual registrada na JUCEMG carece de legitimidade, uma vez contestada por falsidade na assinatura do sócio e, repita-se, sem conclusão do procedimento investigatório a esse respeito.

Da mesma forma, a questão da inclusão do sócio André Faria Campos, *data vênua*, não se deu de forma legítima, pois, oriunda de um procedimento contestado pelo seu sucessor na empresa Autuada, fato que nos leva, no mínimo, a um raciocínio de dúvida sobre tal procedimento da fiscalização.

A garantia de ampla defesa em casos dessa natureza é de fundamental importância, no entanto, o Fisco deve se pautar por um procedimento legítimo de inclusão dos sócios no pólo passivo da obrigação tributária, não deixando margens a argumentos que possam repercutir futuramente no andamento do feito.

Finalmente, de se considerar que a participação dos sócios da empresa Autuada nas operações realizadas não se deu com dolo.

Não bastassem os argumentos expendidos em defesa dos sócios Celso Castelani e André Faria Campos, como partes ilegítimas no pólo passivo da relação jurídica, da mesma forma, a questão da inclusão do sócio Eduardo Machado Lopes se vê maculada de ilegalidade.

Segundo o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – Comentários, Doutrina e Jurisprudência, 3ª Edição – José Jayme de Macedo Oliveira nos ensina que *os sócios gerentes ou representantes de sociedades por quotas de responsabilidade limitada são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias, contraídas em nome da sociedade, se agem com excessos de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.*

Diferente da hipótese versada na matéria em foco, não houve a apuração de que os sócios teriam agido com dolo ou mesmo excesso de poderes nas operações praticadas, mas sim uma presunção por parte do Fisco, aliada a uma investigação criminal ainda não concluída.

Destarte, considerando todo o exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir os Coobrigados Celso Castelani, André Faria Campos e Eduardo Machado Lopes do pólo passivo da obrigação tributária.

**Conselheiro: Luiz Fernando Castro Trópia**

## **25 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

---

**Acórdão: 3.266/07/CE (Publicado no “MG” de 06/10/2007)**

---

### ***EMENTA***

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatado saída de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal sob a forma de transferência de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001, em operação interestadual. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei 6763/75. Infringência apurada através de Documentos para Transação Bilateral emitidos pela Coobrigada/Concessionária. Infração plenamente caracterizada. Reformada a decisão anterior para restabelecer a exigência fiscal.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE NÃO-TRIBUTADA.** Constatada a falta de estorno do ICMS relativo aos excedentes de redução de metas de consumo de energia elétrica transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em julho/2001, indevidamente aproveitado tendo em vista que a energia elétrica adquirida veio a ser objeto de operação subsequente não-tributada pelo imposto. Legítimas as exigências de ICMS e multa de revalidação. Item não objeto do Recurso.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência interna de outros estabelecimentos durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001. Exigência de Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXII, da Lei 6763/75, vigente à época. Infringência apurada através de Documentos para Transação Bilateral e de Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo emitidos pela Coobrigada/Concessionária. Infração plenamente caracterizada. Reformada a decisão anterior para restabelecer a exigência fiscal.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatado entrada interestadual de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal e sem retenção do ICMS/ST pelo remetente, sob a forma de transferência de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXII, da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada. Reformada a decisão anterior para restabelecer as exigências fiscais.

**Recurso de Ofício provido. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades, durante o período de racionamento de energia elétrica no exercício de 2001:

1) saída interestadual de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, nas transferências de excedentes de redução de metas de consumo, no mês de julho/2001, pelo que se exige Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II da Lei 6763/75;



2) falta de estorno do ICMS, no mês de julho/2001, relativo aos excedentes de redução de suas metas de consumo de energia elétrica transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, pelo que se exige ICMS e multa de revalidação (item não objeto do Recurso);

3) entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, nos meses de junho e outubro de 2001, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência de outros estabelecimentos do mesmo grupo, pelo que se exige Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXII da Lei 6763/75, vigente à época;

4) entrada interestadual de energia elétrica desacobertada de documento fiscal e sem retenção do ICMS/ST, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência de outros estabelecimentos, pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXII da Lei 6763/75, vigente à época.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.445/07/2.ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir os itens 1, 3 e 4 do Auto de Infração.

#### **DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade prevista no art. 139 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

Cumprido ressaltar que seguir-se-á, para efeito de análise, a mesma seqüência numérica do Auto de Infração, reiterando que o item 2 não é objeto do Recurso.

#### **1- SAÍDA DESACOBERTADA DE ENERGIA ELÉTRICA EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL**

Quanto a este item do Auto de Infração, trata-se da constatação de saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, em operações interestaduais, sob a forma de transferências de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica no mês de julho de 2001, conforme demonstrado no Anexo II de fl. 10, infringência pela qual foi exigida apenas a MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

A exigência apenas da penalidade isolada, na operação interestadual que destina energia elétrica a outro Estado, justifica-se por estar tal operação contemplada pela rubrica de não-incidência do imposto (imunidade), prevista na alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Observa-se que a autuação em tela está fundamentada na existência do Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A (fls. 15) e dos Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 16/17, nos quais consta a Autuada como cedente de energia elétrica.

As cópias dos citados documentos identificam a empresa cedente (a Autuada), a cessionária, o montante de energia comercializado em kwh, tendo sido firmados com o conhecimento da Concessionária Distribuidora (Coob. CEMIG).

Para uma melhor compreensão da conjuntura da política energética vigente à época dos fatos relatados, insta salientar que no período da crise de fornecimento de energia elétrica ocorrida no país em 2001, uma das providências adotadas pelo Governo Federal, através da edição da Medida Provisória nº 2.147, de 15 de maio de 2001, foi a criação e instalação da Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica (GCE) do Conselho de Governo e o estabelecimento das diretrizes do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica, que tinha por objetivo compatibilizar a demanda de energia com a oferta, de forma a evitar interrupções intempestivas ou imprevistas do suprimento de energia, definindo os elementos e as medidas necessárias para a redução compulsória da demanda de energia elétrica.

Nesse sentido, os consumidores comerciais, industriais e do setor de serviços e outras atividades enquadrados no grupo A constante do inciso XXII do art. 2º da Resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) nº 456, de 29 de novembro de 2000, deveriam observar metas de consumo de energia elétrica correspondentes a percentuais compreendidos entre setenta e cinco e oitenta e cinco por cento da média do consumo mensal verificado nos meses de maio, junho e julho de 2000, na forma estabelecida pela GCE, conforme determinação do art. 17 da Medida Provisória nº 2.148-1, de 22 de maio de 2001.

Todavia, a Resolução da CGE nº 13, de 1º de junho de 2001, permitia que as metas de consumo pudessem ser compensadas entre consumidores mediante leilões do MAE ou transações bilaterais, sendo que para possibilitar a venda do excedente de redução de meta (valor, em kwh, equivalente à expectativa de consumo ou ao consumo verificado em nível inferior à meta do respectivo mês, nos termos do inciso VI do art. 2º da referida Resolução) os consumidores deveriam obter certificados emitidos pelas respectivas concessionárias.

Forçoso esclarecer que o MAE representa o ambiente organizado e regido por regras claramente estabelecidas no qual se processam a compra e a venda de energia entre seus participantes, tanto através de contratos bilaterais como em um mercado de curto prazo, tendo como limites os sistemas interligados Sul/Sudeste/Centro-Oeste e Norte/Nordeste.

Assim sendo, a sistemática de compra e venda dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo de Energia Elétrica foi homologada pela Resolução da ANEEL nº 227, de 21 de junho de 2001, em razão do mencionado Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica.

Para efeito de tais negociações faziam-se necessários os seguintes documentos, a saber: o Certificado de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo e/ou o Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A e o Documento para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo, emitidos, no caso, pela Concessionária, mediante requisição do consumidor.

Nesses casos, a Coobrigada CEMIG, faturava a energia elétrica para seus clientes pela quantidade contratada, observada a redução estabelecida, e não pela efetivamente consumida. Para tanto, emitia nota fiscal/conta de energia elétrica sobre o total da quantidade contratada, neste fazendo incidir o imposto, que era integralmente creditado pelos clientes, independentemente do consumo da energia elétrica em sua totalidade ou de sua revenda parcial. Reitera-se que tal parcela, no caso, não consumida pela Autuada é justamente a que foi revendida desacobertada de nota fiscal.

Os contratos bilaterais (Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fls. 15 e Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 16/17), base do trabalho fiscal, celebrados em atendimento à mencionada Resolução ANEEL nº 227, de 2001, identificam a Autuada como sendo a empresa cedente de energia elétrica, bem como a cessionária e o montante de energia a ser transferido. Todos os documentos citados foram firmados com a anuência/autorização da Concessionária, ora Coobrigada CEMIG.

A participação da Coobrigada CEMIG, ao autorizar a comercialização da energia elétrica e posteriormente transportá-la e entregá-la à empresa cessionária, levou o Fisco a incluí-la no pólo passivo da obrigação tributária, face ao disposto no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Contudo, segundo o entendimento da Coobrigada, a transferência não é propriamente de energia elétrica, mas do "direito de uso" do excedente, que, a seu ver, é contrato típico do Direito Civil, o qual não pode ser desfigurado para que sobre ele incida imposto cujo alvo é a venda.

Não obstante, a própria Constituição Federal trata energia elétrica como um tipo de mercadoria quando estabelece a incidência de ICMS sobre a mesma, conforme § 3º do art. 155.

Nota-se, contudo, que as operações de consumo de energia elétrica revestem-se de determinadas especificidades, tal como a de não ser um bem suscetível de ser estocado pela empresa distribuidora para posterior revenda.

Assim, verifica-se que para efeitos de caracterização da energia elétrica como mercadoria não cabe invocar a tese do "domínio pleno", qual seja, a de que a propriedade plena da coisa adquirida perfaz-se com a tradição real ou a entrada física da mercadoria no estabelecimento.

Todavia, tratando-se de mercadoria (incluindo energia elétrica), é freqüente a negociação da coisa adquirida sem que tenha ocorrido a entrada física no estabelecimento originariamente adquirente, transitando diretamente do estabelecimento alienante originário para o segundo adquirente, hipótese em que se dá a chamada "remessa por conta e ordem de terceiros", eis que a legislação estabelece a presunção de tradição, conforme disposto no inciso VI e no § 1º do art. 6º da Lei nº 6.763/75, como segue:

**"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;**

(...)

**§ 1º - Equipara-se à saída a transmissão da propriedade da mercadoria ou bem, ou de título que os represente, quando estes não transitam pelo estabelecimento do transmitente".**

O fato de que o excedente de energia não-consumida não tenha entrado fisicamente no estabelecimento da Autuada não descaracteriza a consumação do contrato de compra e venda mercantil. Na hipótese, fora repassado a terceiro, pela própria Coobrigada CEMIG, mediante a apresentação do Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fls. 15 e dos Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 16/17, pela vendedora e adquirente, operando-se destarte a venda à ordem, cujos procedimentos acessórios estão dispostos no art. 321 do Anexo IX do RICMS/96, vigente à época.

Destaca-se que toda movimentação (física ou jurídica) de mercadoria há de ser feita devidamente acobertada de documento fiscal.

No caso em tela, a Autuada, que adquirira energia elétrica e se creditara integralmente do ICMS, está obrigada a emitir nota fiscal de venda em nome do destinatário, estabelecido em outra Unidade da Federação, e mencionar que o fornecimento se faria através da Coobrigada CEMIG.

Como a Coobrigada já emitira a nota fiscal/conta de energia elétrica em nome da Autuada, deveria ainda emitir outra nota fiscal, sem destaque do ICMS, relativamente à quantidade a ser diretamente fornecida ao destinatário, mencionando como natureza da operação "remessa por conta e ordem de terceiros".

A princípio, entretanto, pode parecer que as obrigações acessórias relacionadas com a transferência de excedente de redução de meta de consumo de energia elétrica só foram implementadas com o advento do Decreto nº 42.145, de 2001, sob o argumento de que tais dispositivos são de edição posterior à parte das operações objeto da autuação.

Ocorre, porém, que a responsabilidade da Autuada em relação à emissão da nota fiscal de saída já estava prevista à época anterior à vigência do Decreto nº 42.145, de 2001, a teor do disposto no inciso VII do art. 16 e no parágrafo único do art. 39 da Lei nº 6.763, de 1975, no inciso I do art. 130 da Parte Geral, nos incisos I e II do art. 1º e no inciso III do art. 12, ambos do Anexo V, e no inciso I do art. 321 do Anexo IX, todos do RICMS/96.

Igualmente, a responsabilidade da Coobrigada CEMIG, que é a única que detém a estrutura física básica para a transmissão da energia elétrica, advém do disposto no inciso II do art. 321 do Anexo IX do RICMS/96 referente à "remessa por conta e ordem de terceiros" na operação de "venda à ordem".

Dessa forma, mesmo anteriormente à vigência das disposições contidas no Decreto nº 42.145, de 2001, uma vez ocorrido o fato gerador do ICMS, a Coobrigada/Impugnante não pode alegar a irretroatividade do Decreto nº 42.145, de 2001, na busca de afastar o cumprimento da obrigação acessória de emissão de documento fiscal, uma vez que as operações praticadas estão sob o disciplinamento da "venda à ordem" disciplinada no Capítulo XXXIX do Anexo IX do RICMS/96.

Conforme já exposto, a obrigação de emitir e entregar ao destinatário o documento fiscal correspondente já tinha previsão legal.

A figura jurídica de transferência do "direito de uso" invocada pela Impugnante para fundamentar a comercialização do excedente de redução de metas não tem o condão de ocultar a real operação de venda (revenda) de energia elétrica, pois a negociação dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta é considerada, para efeito de incidência do imposto, como negociação de títulos representativos da mercadoria, o que remete ao disposto na alínea "b" do § 8º do art. 6º da Lei nº 6.763, de 1975, como segue:

**"Art. 6º - Omissis**

(...)

**§ 8º - São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:**

(...)

**b) - o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saía do estabelecimento estava na posse do respectivo titular."**

De qualquer maneira, a obrigatoriedade de emissão de documento para as operações torna-se ainda mais evidente com o acréscimo do art. 50A do Anexo IX do RICMS/96, pelo Decreto nº 42.145, de 2001, como segue:

**Art. 50A - O comercializador de energia elétrica, inclusive o que atuar no Mercado Atacadista de Energia - MAE, além do cumprimento das obrigações principal e acessória previstas na legislação observará o seguinte:**

**I - na hipótese de não possuir Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para fins de acobertamento da operação e de registro pelo destinatário;**

**II - nas operações em que a energia elétrica não transite pelo estabelecimento comercializador, será aplicado o disposto no artigo 321 do Anexo IX;**

**III - na hipótese de ser dispensado da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirá Nota Fiscal Avulsa.**

**§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se a todos aqueles que comercializarem energia elétrica oriunda de produção própria ou de excedente de redução de meta. (grifos nossos)**

Afigura-se correta, portanto, a exigência fiscal da MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em virtude da constatação da saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal em operação interestadual, sob a forma de transferência de excedentes de redução de metas.

A penalidade isolada foi adequada ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, redação dada pela Lei nº 15.956, de 29 de dezembro de 2005 (fls. 10).

### **3 – ENTRADA DESACOBERTADA DE ENERGIA ELÉTRICA EM OPERAÇÕES INTERNAS**

Com relação a este item do Auto de Infração, trata-se da constatação de entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, em operações internas, sob a forma de recebimento, em transferência de outros estabelecimentos, de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica nos meses de junho e outubro de 2001, conforme demonstrado no Anexo III de fls. 11, infringência pela qual é exigida a MI de 20% (vinte por cento) prevista à época dos fatos geradores, no inciso XXII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Observa-se que autuação em tela também está fundamentada na existência dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A, nos quais consta a Autuada como cessionária, bem como dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo.

As cópias dos documentos de Transação Bilateral identificam a empresa cedente da energia elétrica, a Autuada como sendo a cessionária e o montante de energia comercializada em kWh, tendo sido firmados com o conhecimento da Concessionária Distribuidora (Coobrigada).

Conforme já abordado em relação ao item 1, acima, tem-se que a entrada de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal ocorreu em um período atípico de racionamento de energia elétrica, que motivou a expedição de normas em cumprimento das diretrizes do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica implantadas pela Medida Provisória nº 2.147, de 2001.

Dessa forma, através dos Documentos para Transação Bilateral nos quais consta a Autuada como cessionária, bem como dos Certificados, verifica-se que a mesma recebeu energia elétrica em transferência desacobertada de documentação fiscal, uma vez que não foram apresentados os documentos fiscais de entrada correspondentes.

Acrescenta-se que na apuração do valor da MI, a base de cálculo foi obtida pelo Fisco no Anexo III de fls. 11 através da multiplicação do valor da quantidade de energia recebida (em kWh), colhido do Documento para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo (fls. 16/17), no

qual consta a Atuada como cessionária, bem como dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo, pelo valor do preço médio ponderado praticado no MAE (R\$/kWh) referente ao mês de recebimento da energia elétrica (de acordo com a Resolução da CGE nº 13, de 2001).

No caso dos autos, a Atuada, que adquiriu energia elétrica de outros estabelecimentos, está obrigada a exigir do remetente a nota fiscal de entrada em seu nome, com destaque do ICMS incidente na operação e mencionando que o fornecimento se faria através da Coobrigada.

Como a Coobrigada já emitira a nota fiscal/conta de energia elétrica em nome do estabelecimento ora remetente, deveria ainda emitir outra nota fiscal, sem destaque do ICMS, relativamente à quantidade a ser diretamente fornecida à Atuada, mencionando como natureza da operação "remessa por conta e ordem de terceiros".

A princípio, entretanto, pode parecer que as obrigações acessórias relacionadas com a transferência de excedente de redução de meta de consumo de energia elétrica só foram implementadas com o advento do Decreto nº 42.145/01, sob o argumento de que tais dispositivos são de edição posterior às operações objeto da autuação.

Ocorre, porém, que a responsabilidade da Atuada em relação à exigência da nota fiscal de entrada já estava prevista à época anterior à vigência do Decreto nº 42.145/01, a teor do disposto no inciso VII do art. 16 e no parágrafo único do art. 39 da Lei nº 6.763/75.

De modo semelhante, a responsabilidade da Coobrigada CEMIG, que é a única que detém a estrutura física básica para a transmissão da energia elétrica, advém do disposto no inciso II do art. 321 do Anexo IX do RICMS/96 referente à "remessa por conta e ordem de terceiros" na operação de "venda à ordem".

Relativamente ao *quantum* da MI aplicada, verifica-se correta a exigência no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor apurado, tendo em vista a previsão contida no inciso XXII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, vigente à época dos fatos geradores.

#### **4 – ENTRADA DESACOBERTADA DE ENERGIA ELÉTRICA EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

Por fim, afiguram-se, também, corretas as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação, prevista no inciso XXII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, relacionadas às entradas interestaduais de energia elétrica desacobertas de documento fiscal, sob a forma de recebimento, em transferência de outros estabelecimentos, de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica no exercício de 2001.

A legislação que respalda a exigência encontrava-se prevista no RICMS/96, vigente à época:

#### **ANEXO IX**

**Efeitos a partir de 21/12/2000** - *Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 8º, III, "b", ambos do Dec. 41.549, de 20/02/2001, - MG de 21.*

**Art. 49** - *O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, fica responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização, mediante aplicação da alíquota interna sobre o valor da operação relativa à entrada da mercadoria e recolhido por meio de GNRE.*

Na situação dos autos, prevalecia a responsabilidade do destinatário mineiro pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuava a retenção.

#### **RICMS/96 – PARTE GERAL**

**Art. 29** - *Em todas as hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, a responsabilidade pela substituição tributária caberá ao estabelecimento atacadista, distribuidor*

*ou depósito que receber a mercadoria, para distribuição no Estado, sem a retenção do imposto.*

Considerando-se a legislação supra, além dos fundamentos já expostos no item 3, corretas as exigências em questão.

Com referência à responsabilidade tributária imposta à Coobrigada CEMIG, verifica-se que em se tratando de concessionária de serviço público federal de energia elétrica foi encarregada da emissão dos documentos indispensáveis à comercialização dos excedentes (Documentos para Transação Bilateral e Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo).

É também de sua atribuição o controle da utilização da meta estabelecida, a verificação de saldos quantitativos negociáveis, bem como o fornecimento (transmissão) da energia revendida ao destinatário final, fazendo-o, todavia, sem emissão da nota fiscal de "remessa por conta e ordem de terceiros", devendo aplicar-se, na hipótese, o disposto no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que deve ser reformada a decisão recorrida para restabelecer as exigências relacionadas aos itens 1, 3 e 4 do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso de Ofício. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Luiz Fernando Castro Trópia, que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos vencidos, o Conselheiro Edvaldo Ferreira.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**