

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

PRINCIPAIS DECISÕES  
2008  
NÚMERO 32

GOVERNADOR DO ESTADO  
**Aécio Neves da Cunha**  
SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA  
**Simão Cirineu Dias**  
PRESIDENTE DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
**Mauro Heleno Galvão**  
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  
Cláudia Gomes Silva Salvador  
Carlos de Paula Santos  
Denise Brant Moraes Mayer  
José Roberto de Carvalho Figueira  
Livio Wanderley de Oliveira  
Maria Angélica Pinheiro de Oliveira  
Maria Goretti Guimarães  
Rogério de Oliveira Dias  
Valéria do Carmo Melo Peres

Av. João Pinheiro, 581  
Funcionários  
Belo Horizonte – MG  
Tel. (31) 3217 8500 - Fax (31) 3217 8543  
ccmg@fazenda.mg.gov.br  
www.fazenda.mg.gov.br

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

**COMPOSIÇÃO 2008 – 1º Semestre**

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

CONSELHEIROS EFETIVOS

**Representantes dos  
Contribuintes:**

André Barros de Moura  
Antônio César Ribeiro  
Luciana Mundim de Mattos  
Paixão  
Luiz Fernando Castro Trópia  
Rodrigo da Silva Ferreira  
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 SUPLENTE

**Representantes dos  
Contribuintes:**

Cássia Adriana de 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  
Lívio Wanderley de Oliveira  
Lúcia Maria Bizzotto Randazzo  
Luiz Geraldo de Oliveira

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

**COMPOSIÇÃO 2008 – 2º Semestre**

**Presidente do CC/MG:** Roberto Nogueira Lima  
**Vice-Presidente:** André Barros de Moura

CONSELHEIROS EFETIVOS

**Representantes dos  
Contribuintes:**

André Barros de Moura  
Antônio César Ribeiro  
Edécio José Caçado Ferreira  
Luciana Mundim de Mattos  
Paixão  
Luiz Fernando Castro Trópia  
Sauro Henrique de Almeida

**Representantes do Fisco:**

Edwaldo Pereira de Salles  
Mauro Heleno Galvão  
Maria de Lourdes Medeiros  
René de Oliveira e Sousa Júnior  
Raimundo Francisco da Silva  
Roberto Nogueira Lima

CONSELHEIROS SUPLENTE

**Representantes dos  
Contribuintes:**

Breno Frederico Costa Andrade  
Janaina Oliveira Pimenta  
Lucas Carneiro Machado  
Luiz Villela Vianna Neto  
Vander Francisco Costa  
Wagner Dias Rabelo

**Representantes do Fisco:**

Antônio Jorge Freitas Lopes  
Caio Júlio Cezar de Sousa Rêgo  
Danilo Vilela Prado  
José Luiz Drumond  
Maria José Veras Ruas  
Ricardo Wagner Lucas Cardoso

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

**COMPOSIÇÃO 2009 – 1º Semestre**

**Presidente do CC/MG:** Mauro Heleno Galvão

**Vice-Presidente:** André Barros de Moura

CONSELHEIROS EFETIVOS

**Representantes dos  
Contribuintes:**

André Barros de Moura  
Antônio César Ribeiro  
Edécio José Caçado Ferreira  
Luciana Mundim de Mattos  
Paixão  
Luiz Fernando Castro Trópia  
Sauro Henrique de Almeida

**Representantes do Fisco:**

Edwaldo Pereira de Salles  
Mauro Heleno Galvão  
Maria de Lourdes Medeiros  
René de Oliveira e Sousa Júnior  
Raimundo Francisco da Silva  
Roberto Nogueira Lima

CONSELHEIROS SUPLENTE

**Representantes dos  
Contribuintes:**

Breno Frederico Costa Andrade  
Janaina Oliveira Pimenta  
Lucas Carneiro Machado  
Luiz Villela Vianna Neto  
Vander Francisco Costa  
Wagner Dias Rabelo

**Representantes do Fisco:**

Antônio Jorge Freitas Lopes  
Caio Júlio Cezar de Sousa Rêgo  
Danilo Vilela Prado  
José Luiz Drumond  
Maria José Veras Ruas  
Ricardo Wagner Lucas Cardoso

## APRESENTAÇÃO

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, instituído pelo Decreto-Lei nº. 1.618, de 8 de janeiro de 1946 como supremo intérprete das leis tributárias do Estado, vem, ao longo de sua história, trilhando os caminhos institucionais que lhe foram traçados desde então, na incansável busca da celeridade e qualidade no julgamento do contencioso administrativo-tributário.

As decisões deste órgão julgador, desde que reiteradas no mesmo sentido, firmam precedentes aplicáveis aos casos idênticos, salvo modificação pelo próprio Conselho ou em virtude de lei.

Atualmente, o processo tributário administrativo encontra o seu fundamento de validade no art. 263 da Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989 e disciplinamento nos artigos 131 a 200 da Lei nº. 6.763 de 1975.

Ao longo de sua história, o Conselho de Contribuintes passou por diversas revisões em sua organização e funcionamento, mantendo, entretanto, sua finalidade essencial de decidir as questões originadas do exercício da revisão do ato de constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Na busca de seu mister constitucional, 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.

É a própria Carta Máxima que assegura ao cidadão litigante a garantia ao devido processo legal e contraditório, estendidos de forma igualitária ao processo judicial e ao administrativo (art. 5º LV), sem prejuízo da inafastabilidade de acesso ao judiciário (art. 5º, XXXV).

Não se olvide que o processo tributário administrativo submete-se também, de forma subsidiária, aos princípios maiores da norma geral do processo administrativo, trazidos pela Lei nº. 14.184, de 2002, Lei Geral do Processo Administrativo desse Estado, que por sua vez, extraiu seus fundamentos na Carta de 1988 e nos demais instrumentos normativos de estatura jurídica internacional, como o Pacto de São José da Costa Rica.

Na linha de aprimorar sua prestação de serviço público, além do módulo de Acompanhamento Processual, disponível para consulta pública na Internet e da Sala do Advogado, o Conselho de Contribuintes vem promovendo, desde 2007, sessões itinerantes no interior do Estado.

As Câmaras itinerantes visam aproximação com o público interno e externo, traduzindo-se em trabalho inédito e de vanguarda deste órgão julgador, em consonância com o desiderato constitucional previsto para os órgãos colegiados do Poder Judiciário Estadual e Federal (art. 107, § 2º; art. 115, § 1º e art. 125, § 7º, todos da CR/88).

Ainda no contexto de descentralizar e ampliar a participação no interior do Estado, o Conselho passou a transmitir para as Superintendências Regionais do Estado, desde 2008, alguns julgamentos por videoconferência, possibilitando, inclusive, a defesa oral sem necessidade de deslocamento para a Capital.

No encaixo da celeridade processual, o prazo médio de permanência do PTA no Conselho de Contribuintes nos últimos 12 (doze) meses foi de 150 dias, proporcionando ao cidadão-administrado e ao Fisco uma resposta mais rápida na solução da lide tributária-administrativa.

Necessário enfatizar que o bom desempenho na análise dos processos e na produção das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Conselho depende de um controle de qualidade efetivo dos trabalhos fiscais enviados ao órgão julgador.

As decisões emanadas do Conselho, favoráveis ou não às partes decorrem do trabalho sério, imparcial e transparente desenvolvido em prol da sociedade mineira e a satisfação dos membros desse Órgão revisor advém da consciência tranquila do dever cumprido e da seriedade no trato daquilo que lhe compete.

Assim, o corpo fiscal da SEF/MG deve enxergar nas decisões contrárias ao feito fiscal um convite à reflexão, ocasião em que o Conselho exerce seu papel pedagógico de apontar para a Fiscalização o melhor caminho a trilhar.

Convém esclarecer que este Boletim será editado na gestão atual, mas as decisões e o sucesso obtido pelo órgão devem ser atribuídos ao Conselheiro Roberto Nogueira Lima, que me antecedeu e exerceu a Presidência do Conselho nos exercícios anteriores, a quem presto minha homenagem pelo longo e profícuo trabalho desenvolvido na condução dos destinos deste Conselho de Contribuintes.

Ao Dr. Simão Cirineu Dias, Secretário de Estado de Fazenda, que tem demonstrado em suas ações a importância que credita ao órgão julgador tributário administrativo, um especial reconhecimento.

Também não poderia deixar de reconhecer e agradecer o carinho e atenção dada a este Conselho por parte da equipe do gabinete da Secretaria de Estado de Fazenda.

Do mesmo modo, agradeço ao corpo técnico e administrativo do Conselho e a todos que contribuíram, de alguma forma, para o bom desempenho dos trabalhos do órgão.

Com muito pesar e sentimento de perda faço especial agradecimento ao colega José Roberto de Carvalho Figueira, colaborador incansável e fundamental para o sucesso deste Boletim, pessoa humana admirável que recentemente nos deixou para abrilhantar com seu jornalzinho "Aconselhando" as mentes de outra dimensão.

Este Boletim traz, também, além dos principais acórdãos disponibilizados nos anos de 2007 e 2008, o inteiro teor das palestras proferidas no IV Seminário deste órgão realizado em 2008, mantendo acesa a chama do debate das idéias.

Dessa forma, será enriquecedor apreender os ensinamentos do letrado jurista Professor Eduardo Bottallo acerca dos contornos constitucionais do processo administrativo tributário.

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

Por fim, destaque-se que os demais acórdãos não informados neste Boletim encontram-se, na íntegra, disponibilizadas na página do Conselho no "site" [www.fazenda.mg.gov.br](http://www.fazenda.mg.gov.br).

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais**



## ÍNDICE

### **PALESTRAS PROFERIDAS NO IV SEMINÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS ..... 14**

1 – EXPOSIÇÃO DE ABERTURA.....	14
2 – A ESTRUTURA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO DE 1988 .....	20
3 – O INGRESSO DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS NAS CONTAS DE DISPONIBILIDADES E A PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.....	28
4 – SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: OS EFEITOS DO ENTENDIMENTO DA ANATEL NA ELEIÇÃO DO SUJEITO ATIVO NA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS ADICIONAIS E LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS .....	43
5 – O DIREITO E A VERDADE CONSTRUÍDA: PROVAS, INDÍCIOS E PRESUNÇÕES ....	61

### **ACORDÃOS DE 2008 – MATÉRIAS: .....73**

1 – ALÍQUOTA DE ICMS .....	73
2 – BASE DE CÁLCULO .....	76
3 – CONFLITO DE COMPETÊNCIA ICMS/ISSQN .....	86
4 – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.....	90
5 – DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO .....	201
6 – EXPORTAÇÃO .....	214
7 – IMPORTAÇÃO .....	226
8 – MERCADORIAS – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA .....	264
9 – MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA .....	271
10 – MICROGERAES.....	307
11 – NOTA FISCAL.....	318
12 – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.....	330
13 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO .....	346
14 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE .....	368
15 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	397
16 – RESTITUIÇÃO .....	399
17 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	408
18 – TAXAS.....	456

# PALESTRAS PROFERIDAS NO IV SEMINÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## 1 – EXPOSIÇÃO DE ABERTURA

---

**Dr. Simão Cirineu Dias**

Secretário de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Bom dia a todos. Em primeiro lugar eu gostaria de saudar a todos os servidores que aqui estiverem presentes, pelo seu dia, dia do Servidor Público.

Senhores componentes da mesa, Dr. Alberto Guimarães – Subadvogado Geral Adjunto da Advocacia Geral do Estado; Dr. Pedro Meneguetti – Subsecretário da Receita Estadual, nosso companheiro de lida diária; Dr. Roberto Nogueira Lima – Presidente do Conselho; Dr. João Afonso Nunes – Presidente do Conselho do Estado do Espírito Santo; Dr. André Barros – Vice-Presidente do Conselho; senhores e senhoras representantes de entidades de classe.

Neste momento de abertura do IV Seminário do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, parablenizo toda a equipe do Órgão Julgador pela iniciativa de realização desse fórum, que vem marcando de forma positiva o calendário anual da Secretaria de Fazenda.

Este é o momento ideal para reflexões sobre diversos temas tributários que cercam o caminhar da Fazenda e dos contribuintes.

É o espaço próprio e democrático, para que os convidados possam debater e procurar soluções para problemas que afetam a produção e a atividade empreendedora. Mostramos com isso um amadurecimento próprio de instituições fortes que não se fecham ao entendimento.

Noutro giro, quero aproveitar para falar rapidamente sobre o processo de evolução da administração fiscal e tributária. Falaremos um pouco sobre história.

Como é sabido, os tributos tiveram origem com a evolução do homem, com a criação das primeiras sociedades. Supõe-se que, as primeiras manifestações tributárias foram voluntárias e feitas em forma de presentes aos líderes tribais pelos seus serviços prestados a comunidade.

A arrecadação de tributos, num primeiro momento, foi utilizada para armar guerras ou promover festas. Os tributos passaram a ser compulsórios e exigidos de maneira impositiva quando os vencidos de guerra foram forçados a entregar a totalidade, ou parte de seus bens, aos vencedores.

Como em Roma, por exemplo, quando a história nos dá notícia de arbitrariedade de arrecadação e de uso da força com fins arrecadatários.

Mais tarde, começou a cobrança pelos chefes de Estado de parte da produção dos súditos. Apesar de não ser precisa a data em que os primeiros tributos ou impostos foram cobrados, é sabido que o Egito e os povos do Oriente,

na antiguidade, os conheceu. Há referência a eles, na bíblia, nos evangelhos e em outros documentos antigos. Desenhos egípcios mostram Faraós que acumularam grandes riquezas originárias de impostos.

Na idade média, os tributos eram cobrados como se fossem obrigações ou dádivas dos servos para com seus senhores. Por outro lado, o fim dado aos impostos arrecadados, foram, em vários episódios, objeto de lutas de classe, sendo causa direta ou indireta, de várias das mais famosas revoluções, rebeliões e transformações sociais.

Entre esses episódios, podemos destacar a Revolta dos Barões contra João Sem Terra, que resultou na Carta Magna de 1215; a revolta contra o "Poll Tax", de 1377 até a decapitação de Carlos I e a Revolução de 1688 na Inglaterra.

Na França de Luiz XIV, o povo, onerado pelas constantes majorações tributárias, acabou por reagir violentamente na revolução francesa de 1789.

Nos Estados Unidos, a independência americana em 1776 está associada às sucessivas tentativas de tributação por parte da metrópole, quando os colonos contestaram o direito legislativo do parlamento inglês.

No Brasil, também, ocorreram conflitos motivados pela tributação, a exemplo, a Inconfidência Mineira (1788 a 1792), caracterizada pela tentativa de evitar a "Derrama" por parte da coroa portuguesa.

Por aqui, a tributação era bastante tumultuada, desarticulada e não havia um sistema tributário propriamente dito. A estruturação tributária sistemática somente apareceu a partir da primeira Constituição Republicana.

A reforma tributária de 1967 representou um marco na problemática das relações intergovernamentais. O desenho tributário dela decorrente, se caracterizou pela centralização do poder decisório e pela institucionalização do sistema de transferências.

Mesmo assim, a reforma de 67 modernizou o sistema tributário vigente com introdução, na competência do Estado, do imposto do tipo valor agregado, o ICM no lugar do cumulativo imposto estadual sobre vendas e consignações.

O ICM passou a ser, de forma mais significativa do que era o IVC, a principal base de financiamento dos Estados, chegando a representar cerca de 90% das receitas tributárias estaduais.

Por sua vez, a reforma constitucional de 1988, foi concebida de maneira a atenuar os desníveis e as distorções existentes na estrutura tributária brasileira. Houve uma importante reformulação na repartição das receitas públicas no sentido de desconcentrar os recursos tributários da União em favor dos Estados e principalmente dos Municípios.

Surgiu o ICMS no lugar do ICM, mantendo-se a mesma técnica do valor agregado, mas com uma base ampliada através da incorporação dos impostos únicos sobre a energia elétrica, comunicações, combustíveis, transportes e minerais.

Mas com o passar dos anos, a União voltou a centralizar fortemente a arrecadação, após a criação de inúmeros tributos pela via da instituição das contribuições, sem que fossem repassados aos Estados e Municípios, à exceção

da CIDE combustíveis, promovendo novo desequilíbrio no sistema federativo de partilha.

Feitas essas considerações, é absolutamente importante destacar que a evolução das concepções do Estado trouxeram um novo objetivo para o tributo, o de propiciar o bem estar social, desempenhando papel fundamental como instrumento de justiça social e de diminuição das diferenças econômicas entre classes.

Na atualidade, espera-se que o sistema tributário seja eficiente, busque a simplificação administrativa, tenha flexibilidade para responder às mudanças do ambiente e seja transparente e justo.

As considerações feitas aqui, induzem à conclusão de que as relações entre Fisco e contribuintes foi tensa em inúmeras ocasiões em razão da tributação excessiva e desordenada.

Diante disso, surge a possibilidade de vermos o chamado círculo vicioso, onde ocorre a sonegação porque tributa-se demais e tributa-se demais porque é sabido que haverá sonegação.

E é por isso e para isso que precisamos remodelar o sistema tributário atual, com os Estados tendo como objetivo claro os valores da eficiência, simplificação administrativa, flexibilidade e transparência dos tributos.

Neste contexto, a Secretaria de Estado de Fazenda entende que o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte possa arcar sem prejudicar suas atividades econômicas, por isto mesmo, não pode ser confiscatório.

Para viabilizar tais assertivas, a Fazenda de Minas vem buscando aprimorar um modelo de gestão, construindo novos parâmetros de administração tributária.

No Governo de Minas e na Secretaria de Fazenda, com a adoção do Programa Estado para Resultados, busca-se aumentar ainda mais a transparência nas ações da administração e agilizar a prestação de serviços aos cidadãos.

Esse novo modelo se inicia com a capacitação gerencial de todos servidores fazendários, alinhando-se aos mais avançados conceitos gerenciais.

É sabido que qualquer modificação de rumo, de norte numa instituição, passa necessariamente pelos processos de motivação e capacitação dos atores envolvidos, neste caso, os servidores fazendários.

Para que se crie um clima organizacional positivo e voltado para o atendimento dos objetivos é preciso engajamento de toda equipe, do mais humilde colaborador ao próprio Secretário de Fazenda. Deve-se buscar a valorização dos colaboradores para que diante de um planejamento sério, centrado em linhas racionais e inovadoras, todos os marcos projetados sejam alcançados.

Esta profissionalização da administração tributária resulta em retorno imediato aos clientes da Fazenda Pública, que são todos os contribuintes.

Este tratamento, igual àquele dado pelo mercado, muito mais que mero modismo, demonstra a nova visão fazendária, com foco no seu cliente/contribuinte, razão de ser da Instituição e merecedor de respeito incondicional no dia a dia das relações fazendárias.

Clientes também no sentido de não apenas aqueles contribuintes que promovem a entrega da receita ao tesouro do Estado, mas de toda uma sociedade, eis que, afinal, somos todos contribuintes e demandamos atendimento junto às repartições públicas.

Não é à-toa que excelência no atendimento é uma das prioridades do Governo de Minas e vamos persegui-la a todo tempo à frente dessa Secretaria.

Por outro lado, pesados investimentos em tecnologia e tratamento das informações foram efetuados e estarão presentes nos próximos orçamentos de modo a construirmos um perfeito sistema de troca de informações, onde Fisco e contribuintes possam se utilizar de modernas ferramentas tecnológicas, com aplicativos de primeira linha e absoluta segurança na transmissão de dados.

Uma terceira linha de ação, com certeza, também será enfrentada, a simplificação das exigências fiscais. Com atendimento de qualidade e repassando informações absolutamente confiáveis e em tempo real, será possível transformar o atual rígido e burocrático controle fiscal, substituindo-o por novas linhas de prestação de informações. Reduzindo significativamente a entrega e arquivamento de papéis, ganhamos todos nós, empresários e administração pública, com a simplificação e racionalização dos procedimentos.

Com informações seguras, rápidas e precisas, outro vetor poderá ser desenvolvido com um novo regulamento do ICMS.

Este novo instrumento deve ter como norte, assegurar aos contribuintes o cumprimento dos seus deveres fiscais, sem ônus exagerado pelo descumprimento de obrigações acessórias.

Obrigações acessórias essas que poderão ser reduzidas, enxugadas, a partir de um novo modelo racional e justo de administração tributária.

Evidente que a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um encargo mais pesado para desestimular as condutas indevidas, ilícitas. Sendo tomada como instrumento de combate à sonegação e aos desvios é uma proteção importante para aqueles empresários corretos que pagam seus tributos nos dias adequados.

Não se trata, a toda evidência, de desestimular o cumprimento das obrigações, mas destacar o adimplemento de recolher o tributo, valorizando as ações positivas dos contribuintes e a parceria entre eles e o Fisco.

Deve sim ser reforçado o caráter penal/tributário, ampliando-se as ações criminosas, quando caracterizada a formação de quadrilha, e as ações dolosas contra a Fazenda Pública.

A adoção desse conjunto de procedimentos e medidas nos conduz, no mínimo, a três caminhos: a redução do custo para os contribuintes e para o setor público; o crescimento da arrecadação, sem aumento de impostos; a transparência das ações.

Com medidas que visam trazer agilidade no atendimento e segurança na informação, ocorrerá, sem dúvida, uma redução no custo das empresas, eliminando-se burocracias e controles desnecessários e a redução do chamado custo Brasil, tão combatido pelos empresários e que onera o sistema de produção e circulação de bens e serviços.

Várias iniciativas nesse sentido já foram tomadas como: o processo da nota fiscal eletrônica e a contabilização eletrônica, o chamado sistema público de escrituração digital - SPED, que visa promover atuação integrada do Fisco nas três esferas de Governo, uniformizando o processo de coleta de dados contábeis e fiscais.

Outro trabalho importante é a sincronização dos cadastros, com a adoção do número de inscrição do cadastro de pessoa jurídica como identificador cadastral dos contribuintes no âmbito dos Estados e Municípios.

É a proposta de uma nova Secretaria de Fazenda, onde todos os serviços poderão ser realizados diretamente dos estabelecimentos industriais, comerciais e de serviços, sem os dispêndios inerentes à locomoção e deslocamento de funcionários e atendimento virtual sem filas e transtornos na repartição fiscal.

O crescimento da arrecadação sem aumento de tributação vem do alargamento da base tributária quando, diante de um novo processo de auditoria eletrônica, todos os contribuintes passarão a recolher, sendo possível até mesmo adequar a carga tributária, ajustando o valor exigido em relação a determinados setores da economia.

Novos processos de controle fiscal impedirão a simulação e a ação de alguns que deliberadamente teimam em não cumprir as determinações legais, reduzindo a competitividade das outras empresas, resultando assim, em crescimento de arrecadação, diante de um controle mais rígido e eficiente, sem ser burocrático e violador dos direitos constitucionais.

Por outro lado, a transparência nas ações, com ampla divulgação dos recursos obtidos e dos investimentos realizados pelo Estado, será capaz de modificar os costumes arraigados em alguns, que ainda não compreenderam a função social do tributo.

Com aplicação eficaz e eficiente dos recursos, será possível criarmos um novo paradigma, onde os clientes da Secretaria de Fazenda deixarão de entregar parcela do patrimônio apenas pela compulsoriedade, mas o farão por reconhecer a tarefa que lhes cabe no mundo moderno. Esta tarefa, também chamada de responsabilidade social, consiste em recolher aos cofres públicos aquilo de direito, mas paralelamente, acompanhar a correta aplicação e destinação dos recursos.

Será o tempo de uma nova mentalidade, que cada uma das partes cumprirá sua obrigação, por enxergar legitimidade nas ações.

É a mudança daquela fase histórica, com a exclusão das tensões entre o Fisco e contribuintes, além da construção de uma nova relação entre público e privado, com base na confiança mútua e no permanente diálogo que passou a ocorrer em Minas, a partir de determinado tempo.

Nesta fase, as entidades de classe serão de extrema importância por se constituírem do canal mais próximo entre a Secretaria de Fazenda e as empresas.

Assim, às entidades que integram o Conselho de Contribuintes, a Federação das Indústrias, Federação do Comércio, Federação dos Transportes e Federaminas, fica lançado o desafio de construirmos essa nova relação,

aprimorando os laços já existentes, reforçando nossos compromissos de lutar por uma Minas Gerais cada vez melhor nos quesitos educação, saúde, saneamento, segurança e melhor qualidade de vida para todos os mineiros, elevando cada vez mais os índices de desenvolvimento humano deste Estado, gerando riqueza e distribuindo renda e benefício à sua população.

O Conselho de Contribuintes, por sua vez, é outro importante canal de aproximação da Secretaria e dos contribuintes. Neste Órgão, as discussões tributárias travadas durante as sessões de julgamento e o resultado das decisões administrativas, espelham o pensamento dos representantes da Secretaria de Fazenda e dos representantes dos contribuintes, por sua natureza paritária.

As questões que emergem dessas discussões devem ser objeto de análise pela Secretaria de Fazenda, por sua busca por maior flexibilidade e das respostas rápidas às mudanças nos arranjos econômicos, que às vezes a rigidez da legislação não acompanha.

Por outro lado, sinalizam aos contribuintes a necessidade de mudança de comportamento em determinadas questões, sobre incidência ou não-incidência dos tributos e sua correta apuração.

Os Conselhos de Contribuintes de um modo geral garantem ao cidadão contribuinte os meios de defesa possíveis e necessários.

Neste tipo de Órgão, somam-se as contribuições individuais para que surja a decisão mais justa possível para cada caso.

A missão dos Conselhos é garantir ao contribuinte, à sociedade e à administração pública, julgamentos justos, imparciais, céleres e eficientes e, ainda, contribuir para o aperfeiçoamento da legislação tributária.

Senhoras e senhores, não estamos dizendo que a Secretaria de Fazenda tem o modelo ideal de tributação, ao contrário, estamos noticiando a busca de um novo tempo, capaz de elevar Minas Gerais ao patamar de excelência na administração pública tributária, já nos próximos anos.

É claro que há muito a ser feito, mas temos a certeza, que todos os projetos serão implementados, de modo a garantir a demanda da sociedade mineira, pois é nosso desejo contribuir para o crescimento social de Minas Gerais e do Brasil.

Muito obrigado.

## 2 – A ESTRUTURA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO DE 1988

**Dr. Eduardo Bottallo**

Vice-diretor da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo e Professor da USP

As minhas primeiras palavras são, como não poderia deixar de ser, de profundo agradecimento pelo convite que recebi do Conselho de Contribuintes para participar desse Seminário, reconhecimento esse potencializado pela honra de inaugurar a sua parte acadêmica.

Na verdade, estou feliz em poder me dirigir a uma platéia constituída não só de advogados e representantes dos contribuintes, mas, sobretudo, e majoritariamente, constituída por representantes da Fazenda, a fim de falar sobre o processo administrativo tributário e, isso se dá pelo fato de que eu estou convencido de que esse tema não só merece, como precisa, ser discutido em profundidade por todos os que atuam na área tributária.

Eu me dedico ao estudo do processo administrativo tributário há mais de 30 anos. O meu primeiro trabalho acadêmico, com o qual eu obtive o título de mestre, foi sobre o procedimento administrativo tributário, escrito na época de vigência da Constituição que antecedeu a atual e, que como todos sabem, era uma Constituição que não rendia muitas homenagens aos direitos e garantias fundamentais. Era uma Constituição que valorizava os interesses e a segurança do Estado. Mas, mesmo diante desse panorama menos propício, o procedimento administrativo tributário encontrava, naquele diploma, fundamentos suficientes para ser compreendido como uma importante alternativa para a discussão de questões fiscais envolvendo a Fazenda Pública e os contribuintes. Posteriormente, com o advento da Constituição de 1988, tudo o que se desejava para que o não mais procedimento, mas já processo administrativo tributário frutificasse, constou do texto da Constituição.

### I

A Constituição/88 equiparou, no plano dos princípios, o processo administrativo ao processo judicial. Tanto isso é verdade que no seu art. 5º, inciso LV, que trata das garantias do contraditório e da ampla defesa, está explicitamente escrito que estes predicamentos se aplicam, em igualdade de condições, ao processo administrativo e ao processo judicial. Portanto houve uma identificação principiológica entre as duas vertentes processuais. Eu estou convencido de que foi uma decisão bem meditada, porque o constituinte de 88, já imbuído da ideologia prestigiadora da tutela dos direitos e garantias fundamentais, entendeu que o processo administrativo, não necessariamente o processo administrativo tributário, mas que o processo administrativo em geral devesse ser um caminho quase tão importante, quase tão amplo, quanto o processo judicial para a solução



de conflitos envolvendo Estado e sociedade, fosse qual fosse seu objeto, tudo ligado à idéia de minorar o problema de congestionamento do Poder Judiciário.

Pois bem, a Constituição fez o seu papel, criando todas as condições para que o processo administrativo pudesse passar, a partir de então, a ser tratado com a dignidade que recebeu daquele texto. Infelizmente, entretanto, o legislador ordinário parece não se ter dado conta disso e continuou tratando o processo administrativo como se inexistisse essa equiparação principiológica que a Constituição de 88 estabeleceu entre o processo administrativo e o judicial.

A conseqüência disso é que o processo administrativo, no plano legal, tem, em muitos aspectos, as costas voltadas para a Constituição de 88, e justamente o meu propósito nessa exposição é mostrar como entendo que o processo administrativo foi desejado pela nossa Lei Maior.

É claro que isso envolve a discussão de alguns temas bastante polêmicos. Eu sei que vou fazer afirmações que certamente encontrarão resistência por parte de muitos dos presentes, mas eu estou convencido que a discussão desses pontos, mais do que necessária, é essencial.

### III

Como se sabe, o lançamento é ato privativo da administração tributária, visando: a) verificar a ocorrência do fato gerador; b) determinar a matéria tributável; c) calcular o montante do tributo; d) identificar o sujeito passivo; e, e) propor, quando for o caso, a aplicação de penalidades (art. 142 do CTN).

Portanto, as ações necessárias para que o tributo se torne exigível, ficam exclusivamente a cargo da Fazenda Pública através dos seus agentes.

O contribuinte, nesse contexto, não exerce outro papel senão o de colaborar com a Administração. Analogicamente, essa fase de lançamento, no âmbito tributário, corresponde, no campo penal, à do inquérito policial, das investigações conduzidas pela autoridade policial. O que faz o delegado de polícia no inquérito policial? Ele vai apurar fatos, ele vai levantar elementos, reunir provas, que façam com que eventualmente alguém seja considerado réu no processo penal. Durante a fase de inquérito não existe réu, existe, quando muito, um investigado, um indiciado e este investigado não tem voz ativa, não tem obrigação de produzir prova nenhuma de sua inocência.

No caso tributário, guardadas as devidas proporções, a mesma coisa acontece: o fiscal comparece ao estabelecimento comercial para fazer o seu trabalho de fiscalização e qual é o papel do contribuinte? Ele tem que colocar à disposição do fiscal os elementos necessários para que ele faça o seu trabalho, mas não vai se instalar, naquele contexto, um contraditório. O contribuinte pode até conversar com o fiscal, trocar idéias, mas isso não tem relevância tributária.

Na verdade as ações necessárias para que o lançamento se perfaça, são ações da Fazenda, portanto, são ações unilaterais, inquisitoriais. Compete à Fazenda desenvolver os trabalhos aptos a fundamentar o lançamento e responder aquelas perguntas que estão inscritas no citado art. 142 do CTN: quem é o sujeito passivo, qual a base legal da tributação pretendida, qual a materialidade da incidência e assim por diante.

Pois bem, até aí, não se pensa em processo administrativo. Isso começa a acontecer a partir do momento em que, formalizado o lançamento, o contribuinte é dele notificado.

Diante desta notificação, o contribuinte tem três atitudes possíveis: ou ele paga, se conforma com aquele lançamento e, portanto extingue a relação tributária, ou ele não faz nada, não paga mas também não toma nenhuma outra atitude, aí então depois de uma determinada tramitação, esse lançamento é documentado em um título, a certidão de dívida ativa, que vai instruir o processo judicial de cobrança da dívida ativa, ou então – terceira alternativa –, ele impugna o lançamento, perante a própria Administração Pública, manifestando, por esse meio, a sua irresignação. E, nesse contexto, abrem-se as portas do processo administrativo tributário.

#### IV

Como se sabe, prevalece, entre nós, o “princípio da universalidade da jurisdição”, segundo o qual, nenhuma lesão ou ameaça a direito pode ser excluída da apreciação do Poder Judiciário. Portanto, cabe ao Judiciário resolver, em última instância, os conflitos que envolvem os particulares entre si ou entre particulares e Estado. Diante desta afirmação, propagou-se a idéia de que o processo administrativo seria mera concessão da Administração aos contribuintes. Nestas condições, afigurar-se-ia válido sustentar que, enquanto concessão feita ao contribuinte, a Administração, poderia organizar o contencioso administrativo com liberdade, vale dizer, sem estar presa a uma estrutura mínima.

Este tipo de raciocínio ainda é muito difundido. Entretanto, nada pode ser mais errado. Sobretudo, como já antecipei, após a Constituição de 1988.

A bem da verdade, a organização do contencioso administrativo não é mera faculdade da Administração, mas um dever, uma obrigação imposta pela Carta de 88. E mais: não só a Constituição impõe ao Estado o dever de organizar um contencioso administrativo, como ela o estrutura inteiramente.

O contencioso administrativo, assim, é uma figura constitucionalizada e – volto a repetir – isso não se aplica apenas à matéria tributária, mas a toda e qualquer manifestação do Estado que possa atingir direitos das pessoas, seja em matéria tributária, seja em matéria administrativa, seja no que diz respeito às relações entre funcionários públicos e Serviços Públicos, seja, enfim, qual for a natureza desse relacionamento.

Em suma, e voltando os olhos para o campo tributário, a organização do contencioso administrativo é tema constitucional: inteiramente escrito e determinado pela Constituição. Eu faço essa afirmação baseado em quatro vertentes constitucionais e vou procurar, dentro das limitações de tempo que devem ser observadas, mostrar as principais características de cada uma delas, materializadas que estão nos seguintes fundamentos:

- o direito de petição, que dá aptidão e legitimidade ao contribuinte;
  - o controle da juridicidade, que define e especifica a finalidade do contencioso;
  - o devido processo legal, que indica a estrutura instrumental desse contencioso;
- e, finalmente,

- a proporcionalidade, que prescreve a conduta que o Estado deve adotar dentro do contencioso.

Então vamos nos deter mais especificadamente na análise de cada um desses temas.

## V

O direito de petição é secular. Ele aparece já na Magna Carta de 1215, pela qual os barões ingleses impuseram limites e controles à ação da realeza em vários campos, inclusive o tributário.

O que os advogados fazem em nome dos seus clientes? O que os procuradores fazem em nome da Fazenda Pública? O que o Ministério Público faz em nome da sociedade, nas áreas de sua competência? É exercer o direito de petição.

Descontado o exagero da afirmação, o Código de Processo Civil é, em certa medida, o repositório de uma vasta gama de variações em torno do direito de petição.

Muitas vezes, nós advogados, nos preocupamos, não tanto com o direito material de nosso cliente, mas em saber como instrumentalmente esse direito pode ser exercido e, às vezes, não encontramos soluções imediatas. Facilita muito, neste contexto, lembrar que, quando não existe um modelo processual específico para tutelar determinada pretensão, sempre restará apelo ao direito de petição.

O direito de petição é uma espécie de remédio genérico, “o princípio ativo” do processo. Está na Constituição: “a todos é assegurado o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder” (art. 5º, XXXIV, “a”).

Agora vamos pensar no direito de petição diretamente relacionado com o processo administrativo tributário. Vejam que eu não estou falando da União, não estou falando dos Estados, não estou falando dos grandes Municípios brasileiros como Belo Horizonte, como Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, Porto Alegre. Eu estou me referindo a muitos dos cinco mil quinhentos e tantos Municípios que o Brasil tem, grande parte dos quais absolutamente destituídos de uma estrutura administrativa mínima.

Não é absurdo imaginar que existam Municípios onde a competência tributária seja exercida, mas onde não existam leis que tratam do processo administrativo tributário ou, mesmo, do processo administrativo em geral.

Isso significaria que nesses Municípios não há espaço para o contencioso administrativo? Absolutamente não. O Sr. José das “Couves”, proprietário de um imóvel no município de “Chiririca da Serra”, recebe, no início do ano, o lançamento do IPTU onde consta que o seu imóvel foi avaliado em vinte mil reais e ele sustenta que o imóvel não vale nem a metade. Ele quer discutir esse assunto, ele quer questionar o valor venal que foi atribuído ao seu imóvel. Ele vai à Prefeitura e diz: “- quero questionar o valor”. E o funcionário responde que não tem lei que trata disso e aí ele vai embora e pronto? Claro que não. Se não tem lei, tem a

Constituição onde está consignado: “A todos é assegurado o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.

Então vejam, não é necessário, em tese, que existam leis locais (federais, estaduais ou municipais) reconhecendo o direito do contribuinte em impugnar administrativamente o lançamento. Esse direito já está garantido, com todas as letras, na Constituição Federal.

Mas qual é o conteúdo e o alcance do direito de petição? Será que ele está reduzido à possibilidade de escrever no papel: “Sr. Prefeito, o meu imóvel vale cinco mil reais. Então, faça o favor de rever esse lançamento”. Será que nisso se exaure o direito de petição?

Na verdade, o direito de petição é muito mais que isso.

Em primeiro lugar, ele é informal, ou seja, ele não se sujeita à requisitos prévios, não está sujeito a fórmulas pré-estabelecidas.

Mais, o direito de petição compreende também o de produzir provas, porque é evidente, se o contribuinte diz que o seu imóvel vale cinco e não vinte, então há necessidade de provar isso; a ele deve ser assegurado o direito de fazer essa prova.

Ainda, obriga a autoridade a exame e resposta. O direito de petição é um direito de duas mãos, não é só o direito de peticionar, mas é o direito de obter uma resposta. Não significa o direito de ter acolhida a pretensão. A pretensão pode ser acolhida, como pode não ser acolhida. Mas sempre será necessária a resposta. É preciso que haja a manifestação da autoridade, para que dê ensejo à reapreciação do ato praticado.

Pelos caminhos do direito de petição, e mesmo à vista da inexistência de leis específicas, pode-se ir até à mais alta autoridade do órgão federado, até o prefeito no caso do nosso exemplo. Ademais, o direito de petição pode servir de base à responsabilização da autoridade e, por isso, ele traz embutido o dever de resposta à solicitação formulada.

Como se vê, quando as legislações ordinárias, federais, estaduais e municipais tratam da organização do contencioso administrativo, elas estão simplesmente estabelecendo meios de implementação desse princípio constitucional que é o direito de petição. Se não fizerem, não tem importância, já que a Constituição supre a omissão legal, porque, nós sabemos, o art. 5º da Constituição, é norma de eficácia plena e de aplicação imediata, não depende de regulamentação, não depende da lei para que possa ser, imediata e irrestritamente, aplicado.

Então, esse é o primeiro fundamento sobre o qual se assenta a organização do contencioso administrativo tributário: o direito de petição.

## VI

O segundo é o controle da juridicidade como fim a ser atingido pelo contencioso administrativo.

O art. 150, inciso I da Constituição diz: “sem prejuízo de outras garantias previstas nessa Constituição, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça”.

Qual é a finalidade do contencioso? É verificar se o lançamento elaborado pela Administração está ou não conforme as exigências da juridicidade, se esse lançamento encontra respaldo no ordenamento jurídico como um todo, a partir do retrotranscrito preceito constitucional.

E aqui vou suscitar tema que reconheço ser polêmico.

Eu sustento que não há nenhuma limitação a que se discuta, no âmbito do processo administrativo, matéria constitucional, ou seja, o contribuinte pode impugnar o lançamento dizendo: “esse lançamento está baseado num decreto que contraria a lei”; mas ele também pode impugnar esse lançamento dizendo: “esse lançamento se baseia numa lei que contraria a Constituição”.

É certo que a Administração Pública está sujeita ao princípio da legalidade, mas evidentemente a lei a que a Administração Pública está sujeita é a lei constitucional, ou seja, apenas aquela que renda homenagem a Constituição. Na verdade se nós formos pensar naquela famosa imagem de Kelsen, a pirâmide jurídica, a Constituição está no topo, não há nada sobre ela e tudo decorre dela.

Eu entendo que somente não seria aplicável a Constituição ao processo administrativo se nela estivesse escrito: - “eu não me aplico ao processo administrativo”. Como ela não diz isso, como não está escrito na Constituição que ela não se aplica ao processo administrativo, não se pode chegar a esta conclusão por caminhos diversos. Entretanto, é freqüente encontrar decisões de órgãos administrativos sustentando que não cabe à Administração Pública discutir matéria constitucional, que isso é função exclusiva do Poder Judiciário. Mas acontece também de o órgão administrativo decidir baseado na Constituição quando isto convém ao interesse fazendário. Eu atuei como advogado em um processo em que meu cliente era beneficiário de uma isenção. Ao fim, o órgão administrativo não reconheceu o benefício sob fundamento de que a lei concessiva da isenção era inconstitucional. Ora, se a Constituição pode ser invocada em benefício da Fazenda, também o será em favor do contribuinte.

Mas, voltando ao ponto central, a finalidade do contencioso tributário é aferir se aquele lançamento está de acordo com o ordenamento jurídico, com o sistema jurídico como um todo, a partir da Constituição. Existem, volto a dizer, aqueles que entendem que não, o limite da atuação do contencioso administrativo é a lei, eu, com todo respeito, não concordo com esse ponto de vista.

## VII

A terceira vertente sobre a qual se assenta o processo administrativo, é o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. Como eu disse a princípio, o contraditório e a ampla defesa são normas que explicitamente se aplicam ao processo administrativo como elemento de integração entre o processo administrativo e o processo judicial. Agora, o que é o contraditório e a ampla defesa?

Em essência, devido processo legal, contraditório e ampla defesa, estão compreendidos na brilhante síntese proposta pelo publicista argentino, Augustin Gordillo, a saber: a) o direito de ser ouvido; e, b) o direito de produzir provas.

Com respeito ao primeiro, a estrutura do processo administrativo tem de assegurar ao contribuinte uma série de predicamentos relacionados com acesso ao processo e a todas as informações nele contidas. Independente dos meios utilizados para notificação do contribuinte, é necessário que se assegure que ele foi efetivamente inteirado do conteúdo do processo. Caso contrário, a nulidade deste é visceral.

Hoje em dia fala-se muito em intimação por Internet. Eu não tenho nada contra, acho até necessário que esses recursos da informática sejam utilizados, mas sem abrir mão da cautela de verificar se realmente o objetivo foi atingindo, que é dar conhecimento à parte do que está acontecendo no processo.

Outros direitos: a) o direito de fundamentar. As decisões devem ser fundamentadas, devem ser justificadas, deve ser apreciado aquilo que foi alegado pelo contribuinte; b) o duplo grau de julgamento, que na verdade não significa meramente dupla instância: duplo grau é diferente porque pressupõe a existência de órgãos distintos de julgamento e não a mera possibilidade de haver duas decisões da mesma instância. Isto, definitivamente, não atende as exigências do direito constitucional ao duplo grau.

Outro ponto importante é o direito à representação por advogado. Embora não seja obrigatório que a parte se faça representar por advogado no processo administrativo, caso ela decida fazê-lo – e é um direito que ela tem – o advogado comparece ao processo com as prerrogativas do seu título, da sua condição, que muitas vezes são incompatíveis com normas administrativas, mas que, a meu ver, sobre estas devem prevalecer, como é o caso do direito à vista do processo fora da repartição, do direito de sustentação oral e outros correlatos.

Quanto ao direito de produzir provas, muitas vezes as leis administrativas tributárias não contemplam, em detalhes, esta matéria. Por exemplo, a prova testemunhal é muito rara no processo administrativo, não são comuns as situações que podem ser solucionadas por testemunhas, mas isso pode acontecer e não se perca de vista que todos os meios de prova são admissíveis no processo administrativo. Portanto, se não existe na legislação previsão expressa sobre como deve ser tomada esta prova, a solução será valer-se, por analogia, do rito previsto no Código de Processo Civil.

É que, como já mencionei, esses dois processos estão irmanados pela Constituição, logo nada impede que eu tome como parâmetro as regras do processo civil. Não há incompatibilidade nenhuma, até porque o objetivo maior da produção da prova, é atender aos requisitos da ampla defesa.

## VIII

Finalmente, a última dessas quatro vertentes é o princípio da proporcionalidade que, embora não expresso na Constituição, é, dentre os citados, o mais antigo e o mais universal. Na verdade, a proporcionalidade é apenas um nome novo que se deu ao antigo ideal de equidade do direito romano: *“o direito é a arte do justo e do equitativo”*.

A realidade social é infinita; já a realidade jurídica é finita, o ordenamento jurídico não é capaz de contemplar todas as situações possíveis de ocorrerem na

vida real. O mundo do direito é uma construção artificial composta de modelos, parâmetros e silhuetas de situações que devem disciplinar a realidade do dia-a-dia. Ora, é impossível que todas as situações possíveis de acontecer no dia-a-dia estejam rigorosamente previstas na lei. Então a função do interprete e do julgador é fazer com que haja uma adequação das normas finitas que compõem o mundo jurídico às múltiplas, incontáveis e diferenciadas situações do mundo real.

Essa adaptação não pode ser automática, ela tem que levar em conta as peculiaridades de cada caso.

Tomemos o exemplo do SIMPLES.

O regramento do SIMPLES, muitas vezes, não é perfeitamente claro ou compreensível ao pequeno contribuinte que não pode ter um advogado especializado a seu lado e, talvez, nem mesmo um contador. Então é muito comum que haja o descumprimento das regras do SIMPLES, descumprimento de boa-fé, que não causa dano à Fazenda, que não lesiona os cofres públicos, fruto da má informação, do desconhecimento e, aí é que entra o princípio da proporcionalidade, que autoriza o julgador administrativo a buscar a adequação da norma ao fato, levando em conta as circunstâncias deste, não sendo escravo da literalidade das normas, mas amoldando-as às circunstâncias do caso concreto.

Então, a proporcionalidade deve informar a conduta do julgador administrativo. Considero muito democrático que os órgãos colegiados de julgamento administrativo, sejam paritários, integrados por representantes dos contribuintes e da Fazenda. Esses representantes, todavia, não devem agir como meros mandatários de quem os indicou, ou seja, é errada a postura do julgador indicado pela Federação das Indústrias, em pensar que ele está lá para defender os interesses do contribuinte, como é errado, aquele que foi indicado pela Fazenda pensar que está lá para defender os interesses da Fazenda. Quem defende os interesses do contribuinte é o advogado; quem defende os interesses da Fazenda Pública é o procurador. Os julgadores não estão lá para “salvar” o lançamento ou para “anular” o lançamento, eles estão lá para assegurar a adequação do lançamento aos reclamos da ordem jurídica com equidistância dos interesses da Fazenda e dos contribuintes, para o que a proporcionalidade constitui importante elemento de construção dos juízos decisórios.

## IX

Estas são as idéias que, sinteticamente, permiti-me trazer à apreciação das senhoras e dos senhores presentes. Peço escusas pelas omissões, já que – reconheço – muito mais poderia ser dito não fosse o dever de respeito ao tempo que me foi reservado. De qualquer forma, fico à disposição caso queiram formular alguma questão. Muito obrigado.

### **3 – O INGRESSO DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS NAS CONTAS DE DISPONIBILIDADES E A PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS**

---

**Dr. Alexandre Alkimin**

Conselheiro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e Professor de Direito Tributário

Falar sobre um tema de Direito Tributário que, na verdade, toca muito mais à área contábil, talvez seja um pouco difícil para nós do Direito, para nós juristas. Na verdade a proximidade, hoje, do Direito Tributário e da Contabilidade vem restaurar um vínculo lógico, um vínculo próprio.

Durante muito tempo se pretendeu, principalmente por parte dos tributaristas, tratar ou trabalhar o Direito Tributário sem dar ou sem olhar como isso funcionava, como os sistemas funcionavam pela Contabilidade, como os sistemas funcionavam nos seus registros, como os sistemas funcionavam pelos contadores, pelos contabilistas das empresas. Muitos advogados tributaristas não conversam com contabilistas, talvez por medo, mas essa aproximação, essa colisão do direito tributário com a contabilidade se mostra absolutamente essencial, porque são aéreas ou são ramos, senão inseparáveis, o mesmo ramo, a mesma lógica de funcionamento.

Nós, do Direito, temos a tendência de nos fixarmos mais nos fundamentos jurídicos, nas bases legais, nas bases normativas, ao passo que a contabilidade, muitas vezes, se volta para a parte operacional daquilo que é objeto de nosso estudo, às vezes de uma forma mais teórica.

De toda forma, para tratar de um tema que envolve a presunção nas omissões de receita em decorrência dos registros contábeis, precisamos nos remeter a uma visão preliminar que é a disposição constitucional constante do parágrafo único, do art. 145, de que a atividade de fiscalização, a atividade de tributação, deverá levar em conta sempre a primazia da realidade, sempre deverá a atividade tributária, a administração fiscal, no exercício da sua atividade buscar identificar a efetiva ocorrência do fato impositivo, fala lá o parágrafo único, buscar identificar o patrimônio, o rendimento e as atividades econômicas do contribuinte e, para isso, a administração tributária é dotada de instrumentos de fiscalização justamente voltados a efetivamente fornecer essa capacidade de acesso às informações do contribuinte. Isso se coloca num contexto em que a grande maioria dos tributos é apurada por meio do chamado lançamento por homologação em que não há participação do Estado, a participação prévia do Estado, na formalização do crédito tributário.

O contribuinte identifica a ocorrência do fato gerador, realiza a apuração do tributo devido, realiza os registros como deveres acessórios, deveres instrumentais, como diria o Paulo de Barros Carvalho, acerca daquele fato gerador, acerca daquele fato impositivo, realiza o pagamento do tributo devido e aguarda a fiscalização por parte da Fazenda Pública.



Essa, por sua vez, vai conhecer da ocorrência do fato gerador, vai conhecer da ocorrência do fato imponible, basicamente por duas formas: uma primeira por meio das declarações apresentadas pelos contribuintes, declaração do Imposto de Renda, declaração de contribuições de tributos federais, declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte e cruzamento de dados feitos por meio dessas declarações, assim como uma outra forma, que é a fiscalização direta do contribuinte para verificação da regularidade da sua escrituração fiscal para identificar se atendeu os requisitos normativos e as normas contábeis acerca daquele registro que foi realizado.

Com base nesses dois instrumentos pode a Fazenda Pública buscar a sua verdade real colocada lá no parágrafo 1º do artigo 145. É através da instrumentalização, do aparato de fiscalização, que a Fazenda Pública poderá conhecer a efetiva ocorrência do fato gerador, só que não basta, não serve para a Fazenda Pública simplesmente chegar numa empresa e encontrar um amontoado de papéis. É necessário o quê? Que esta informação acerca da sua situação fiscal, que esta informação acerca do fato gerador, para ser conhecido, esteja devidamente registrada segundo os formatos dispostos pelas normas contábeis e pelas normas fiscais.

Para facilitar, tanto o sistema de tributação, quanto o sistema de fiscalização, no entanto, o ordenamento jurídico fornece a possibilidade de se utilizar de ficções traçadas pelo Direito para auxiliar, seja: (1) na fiscalização, ou na tributação, de determinados fatos, na efetiva tributação no exercício da atividade tributária, ou (2) seja na fiscalização ou na identificação da eventual ocorrência de evasão de divisas ou de sonegação por parte do contribuinte.

As ficções, no Direito, assumem assim esse duplo papel, essa dupla importância. E elas são, por exemplo, utilizadas como método de tributação, como aplicação do princípio da praticidade, quando, por exemplo, a gente tem pautas de valores, quando a gente tem tabelas de valores pré-fixados. Isso é facilmente verificado, por exemplo, na tributação do IPVA. Quando você olha lá, quanto custa um Uno Mille ano 2005? Ele custa X, não interessa se ele está batido, se ele está novo, se ele está rodado ou se não está rodado, existe uma ficção que vem proteger ou que vem determinar a atividade de fiscalização.

De outra forma, por exemplo, a gente pode identificar a utilização de ficções quando a gente trata de substituições tributárias. Quando se faz uma substituição tributária, se presume qual vai ser o valor final do produto e se utiliza de uma ficção para fins do exercício da atividade tributária, então essa, na verdade, é a utilização de ficções ou de presunções para a facilitação do exercício da atividade tributária.

Outro aspecto, outra possibilidade de se utilizar das ficções no Direito Tributário é quando ela é utilizada para a verificação de regularidade dos tributos recolhidos pelos contribuintes. Por que é deferida essa presunção, essa possibilidade de presunção, na fiscalização? Porque, muitas vezes, os registros contábeis, os registros fiscais dos contribuintes, não estão completos, fornecem parcialmente dados que podem ser aproveitados, que referenciam determinada situação do contribuinte, mas, pela ausência de completude da informação desses dados, não se consegue identificar integralmente qual é o fato imponible, não se

consegue identificar completamente se efetivamente ocorreu o fato imponible, ou não se consegue identificar efetivamente qual é a base de cálculo correta daquele tributo devido. A gente passa a ter o que então? A gente passa a ter um dado que indica determinado fato, determinada existência de determinado fato, mas não temos o conhecimento do fato propriamente dito, nós temos fatos que referenciam a ocorrência de uma renda, de um rendimento, mas nós não sabemos qual é esta renda ou este rendimento, daí vem a presunção e fala o seguinte: se se identificar o fato, vai se presumir o fato gerador; se se identificar a ocorrência de determinado dado, por exemplo, uma receita financeira não contabilizada, vai se presumir a existência do rendimento tributável.

A partir daí a gente passa a lidar com um conflito, um conflito aparente entre a demanda constitucional de realidade, a demanda constitucional de se identificar qual é o fato gerador, pessoalmente, individualmente localizado e, ao mesmo tempo, um instrumento para possibilitar o desenvolvimento da atividade de tributação por parte do Estado, que é a presunção.

O Estado pode não conseguir identificar a totalidade do fato gerador, mas ele pode presumi-lo diante de determinadas circunstâncias. O meio termo entre o princípio da primazia da realidade e a aplicação das presunções vem na possibilidade de o contribuinte poder, por meio de instrumentos hábeis e idôneos, demonstrar que apesar da existência daquele dado que autorizaria a aplicação da presunção, tem-se, na verdade, a comprovação de que aquele fato gerador que seria presumido não ocorreu.

Você inverte então aqui a ordem de aplicação da busca pela verdade material. Em um primeiro momento o contribuinte é obrigado; é determinado a ele que se organize e registre todas as suas operações de forma correta. Uma vez identificada alguma disparidade nas informações colocadas pelo contribuinte, mas sendo viável o aproveitamento de alguns dos dados que constam desses registros, pode-se, a partir deles, por meio de presunções fixadas pela lei, identificar-se ou presumir-se a ocorrência de um fato gerador, a ocorrência de um crédito, o nascimento de um crédito tributário, dando-se ou devolvendo-se ao contribuinte a possibilidade de, por meio de documentação, demonstrar que este fato gerador não ocorreu efetivamente.

Bom, existem algumas destas presunções que são bastante conhecidas, ou ocorrem com determinada frequência e acabam criando determinados problemas com relação às provas necessárias para demonstração de que o fato gerador não ocorreu.

O art. 281, do Regulamento do Imposto de Renda, por exemplo, já coloca o que se caracteriza como omissão no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a improcedência da presunção, quer dizer, dá-se ao contribuinte o poder de comprovar que aquela presunção não procede, a ocorrência das seguintes hipóteses: 1º) a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.

Saldo credor de caixa é um instrumento bastante interessante que, na verdade, não depende tanto de presunção legal, mas sim da própria lógica financeira de escrituração das receitas das empresas. Vamos ver.

O que é a conta caixa? A conta caixa, dentro da escrituração da empresa, é aquela onde está registrada a disponibilidade financeira para utilização do

dinheiro. Eu tenho ali então registrado, como diria, o dinheiro que você tem na carteira do bolso, aquilo lá é a sua conta caixa: quando você tem ingressos você acrescenta, você coloca aquele ingresso como um crédito, como valor positivo na sua conta caixa; quando você realiza pagamentos você retira dinheiro da sua conta caixa.

Essa conta caixa pode ficar negativa? De forma alguma. Eu tenho como pagar mais do que eu tenho em caixa? Não. Se eu tenho R\$ 100,00 na minha carteira, não adianta a senhora me pedir para pagar uma conta de R\$ 120,00, que eu não vou ter R\$ 120,00. O saldo credor de caixa, de uma forma mais leiga, de uma forma mais tranqüila de compreensão, é justamente isso, é a existência de pagamentos em montante superior àquele em que está registrada a disponibilidade financeira da empresa naquele momento.

Geralmente, quando se identifica um saldo credor de caixa, ou na eminência de ocorrência de saldo credor de caixa, as empresas realizam imediatamente um suprimento de caixa, algo que venha colocar dinheiro nesta conta caixa de forma a impedir que ocorra esse estouro de caixa. Geralmente isso vem por meio de quê? Suprimento por parte dos próprios sócios: os próprios sócios registram que estão suprindo a conta caixa de forma a impedir que ela estoure.

Só que muitas vezes esta escrituração, este suprimento de caixa, é feito como um registro meramente contábil, sem que haja a efetiva disponibilidade ou disponibilização financeira por parte do contribuinte para realizar este suprimento de caixa. Vamos imaginar o seguinte: se eu não tenho dinheiro para pagar determinada conta, isso provoca um estouro de caixa e eu não consigo comprovar que o suprimento desta conta caixa, efetivamente, se realizou por aporte de dinheiro dos sócios, que tenho na minha frente? A existência de valores não contabilizados como receita da empresa que, se tivessem sido contabilizados, teria disponibilidade de caixa.

Nenhuma empresa tem maquininha de dinheiro para ficar rodando e realizar o pagamento. Se esse dinheiro não veio dos sócios com o suprimento efetivo, se houve um pagamento maior do que a disponibilidade de caixa, houve uma omissão, houve uma omissão de receita, e essa omissão de receita é tributada com base nesse permissivo do Regulamento do Imposto de Renda, e também da Lei 9.430.

Outra forma de se trabalhar com o eventual estouro de caixa, ou o saldo credor de caixa é o quê? Não contabilizar despesas efetivamente pagas em determinado período. Estou com a minha conta caixa estourada, se realizar algum pagamento terei que fazer um suprimento de caixa, só que não vou realizar este suprimento de caixa, pois teria que fazer um suprimento de caixa fictício. O que faço? Realizo pagamentos e não contabilizo estes pagamentos. Isso também é uma forma que a gente chama do passivo oculto. Eu mantenho um passivo oculto de forma a mascarar ou evitar um eventual estouro de caixa, evitar um eventual saldo credor de caixa.

Em qualquer destas duas hipóteses eu terei a aplicação de uma presunção de omissão de receita. O contribuinte é intimado para comprovar, tanto a não existência do passivo oculto, se for o caso, se for isso que tiver sido

identificado pela Fazenda Pública no procedimento de fiscalização, quanto o suprimento de caixa realizado por aporte financeiro dos sócios, se foram efetivamente realizados.

Por que aporte financeiro dos sócios? Porque se for um recebimento, uma receita de pagamento de terceiros, vai ser tributado, vai ser contabilizado, não estou falando de nenhuma irregularidade. Então, se é aporte financeiro dos sócios é uma forma de ingresso de dinheiro não tributável para a empresa, então ela passa a ser interessante a partir deste momento.

Como é que o contribuinte faz prova disso? A Fazenda Pública, em regra, não tem aceitado aportes em dinheiro, a não ser que aportes em dinheiro vivo, depósitos não identificados de dinheiro vivo, que o contribuinte consiga, sabe-se lá porque forma, comprovar que detinha aquela disponibilidade de dinheiro em moeda para realizar este aporte. É necessário para o contribuinte, diante de um caso de estouro de caixa, ou na iminência de um saldo credor de caixa, que, se for fazer um aporte de capital dos sócios, que o faça de maneira identificada, seja por cheque, seja por transferência bancária identificada, de forma que numa eventual fiscalização, consiga comprovar que não se trata de um caso de saldo credor de caixa, de estouro de caixa por parte da empresa, ou de registros em apartado, o famoso Caixa 2, que está sendo realizado este pagamento.

Então uma forma de prova diante de um saldo credor de caixa é a demonstração do efetivo aporte financeiro por parte dos sócios.

Outra forma muito comum, que também está prevista lá no art. 281, é a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, é o chamado passivo fictício. Onde é que ocorre o passivo fictício? Uma segunda forma que a gente tem aplicação de presunção. Eu realizo pagamentos de determinadas despesas ou fornecedores e mantenho estes pagamentos em exercícios fiscais subseqüentes, em exercícios fiscais diversos. Ora, a base de formação da tributação da renda, no meu caso, principalmente lá no Conselho Federal, se faz como? Pelas receitas, deduzidas as despesas e custos de produção. Se você aumenta a sua despesa mantendo na sua contabilidade despesas que já foram custeadas nos exercícios anteriores, o que você está fazendo neste exercício? Mantendo um passivo, mantendo uma despesa fictícia, pois ela não existiu. Esse passivo, nesse exercício, vai reduzir a base tributável, vai reduzir a base de tributação.

Também, nesta hipótese, o contribuinte é intimado a comprovar e, se ele comprovar por documentação hábil e idônea, coincidentes em datas, formas e em valores que aquele dispêndio, aquela despesa, foi efetivamente realizada neste exercício financeiro e não nos anteriores, consegue comprovar que não se trata de um passivo fictício, mas de um passivo real.

Agora, identificado que o pagamento foi feito no exercício anterior e atribuído a exercícios seguintes, você tem aí a possibilidade então de aplicação de uma presunção de receita para fins de tributação e isso é diferente da chamada glosa de despesa. Vamos deixar isso aqui bem fixado, eu não estou glosando propriamente uma despesa colocada lá, a glosa de despesa na identificação de passivo fictício é diferente. Na hora que eu falo de glosa de despesa eu vou falar de despesas não operacionais, eu vou falar de despesas que foram contabilizadas

pela empresa, que são despesas não dedutíveis. A gente está falando aqui de outra coisa. Quando falo de passivo fictício, estou falando de registro de passivo, estou falando de registro de despesa em exercícios diversos daqueles em que eles foram necessariamente incorridos.

Outra forma que a gente tem aqui de identificação de omissões de receita, que podem vir a ser tributadas por meio de presunções, ocorre quando a gente identifica um falso aumento de capital social da empresa. Muitas vezes os empresários, muitas vezes as pessoas, identificando uma sobra decorrente de receitas não contabilizadas, querem trazer novamente este valor para dentro da empresa de forma não tributável. Faz-se o quê? Um aporte de capital dos sócios com um aumento do capital social da empresa utilizando-se dos valores de caixa dois. Isso aí é absolutamente irregular e vem sendo considerado como indício da localização de um fato gerador e implicando, necessariamente, então, a sua tributação.

Por fim, outra forma que a gente pode ver é a identificação de estoques quantitativos alterados. Você registra entradas de produtos em estoque, registra saídas de produtos do estoque em montante menor que aquele que efetivamente é mantido pela empresa. Bom, se eu compro 100 canetinhas, registro a venda de 20 canetinhas, e no meu estoque só tem 50 canetinhas, significa que eu omiti a venda de 30 canetinhas. Possibilita-se assim, a tributação dessa diferença por meio da presunção da omissão de receitas, da omissão de rendimentos por parte das pessoas jurídicas.

O que é muito interessante é que muitas vezes, em um processo administrativo, a gente identifica alguma resistência das pessoas, alguma resistência dos contribuintes, até mesmo em apresentar os documentos que possuem. Outro dia eu recebi um processo, lá no Conselho, de uma grande empresa e ela falou que não poderia trazer a documentação de comprovação da existência de saldo credor de caixa, de passivo fictício, porque a documentação era muito grande, que ela era uma empresa muito grande, uma empresa de muito grande porte, então que não poderia trazer toda sua documentação para fins de fiscalização, para fins de comprovação da sua regularidade fiscal. Ora, então para quê existe o registro? Para que fazer o registro se ela não pode disponibilizar esse registro? Qual é a lógica de se ter ou de se manter uma contabilidade, ou de se manter um registro, ou de se realizar toda a atividade de manutenção de registro da tributação, se essa documentação, se esse material não pode ser disponibilizado? Daí a importância da presunção porque, se efetivamente não for disponibilizado, se impedir a Fazenda de conhecer o real fato gerador, existe mecanismos de se presumir com base nos dados que forem acessíveis, com base nos dados a que a Fazenda Pública teve acesso.

Prova maior disso vem agora com a possibilidade também da presunção de receita de depósitos não contabilizados. A gente entra lá na velha discussão da quebra de sigilo financeiro, se pode haver o acesso da Fazenda Pública aos dados financeiros das empresas constantes nas instituições bancárias; será que haveria uma quebra de sigilo bancário? Eu particularmente não vejo como um órgão obrigado a um sigilo, promover uma quebra de sigilo. Fazenda Pública tem dever de sigilo de informação fiscal, ou tudo o que é informado a ela é sigiloso.

Com muito mais razão, então, ela poderia ter acesso às informações bancárias, ela estaria muito mais protegida, mesmo porque, a pena para o bancário que quebra o sigilo bancário é muito maior, e muito mais severa, do que a pena do funcionário público que quebra o seu dever de sigilo fiscal.

As informações constantes do processo administrativo são abrangidas pelo sigilo e não estariam ali, então, dentro das restrições de acesso às informações bancárias, e é justamente isto que a Lei Complementar vem dizer.

De toda forma, de posse destas informações bancárias, caso o contribuinte não comprove qual é a origem dos depósitos que foram lá realizados, haverá ali também uma possibilidade de arbitramento, no caso da empresa, lucro real para fins de tributação no Imposto de Renda, ou de presunção aplicada sobre aquela receita, no caso das empresas apurantes do Imposto de Renda pelo lucro presumido.

De toda forma, as ficções colocadas à disposição da administração tributária são importantes para, de um lado, resguardar a Fazenda Pública o conhecimento de um fato gerador, que muitas vezes vai procurar ser oculto pelo contribuinte ao promover o seu registro fiscal e isso promove então, por uma forma, a possibilidade de se conhecer este fato ou de se ter um fato gerador tributário. De outro lado, evitar ou compelir que os contribuintes não se portem de maneira equivocada, não se portem de maneira errada nos seus registros, não se portem de maneira errada na sua verificação, na sua apuração do seu fato gerador tributário.

De toda sorte, temos aqui então a combinação desses elementos que trazem o efetivo desenvolvimento da atividade tributária por parte do Estado. Bom, eu vou deixar as demais questões para os meus colegas de mesa e eu agradeço a atenção de todos. Obrigado.

## **O INGRESSO DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS NAS CONTAS DE DISPONIBILIDADES E A PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA**

---

**Dr. Paulo Cezar Consentino dos Santos**

Presidente do CRC/MG e Professor de Contabilidade e Auditoria

Boa tarde a todos. Quero inicialmente agradecer o convite para estar aqui nesse evento, em nome do Conselho Regional de Contabilidade e claro, em nome dos contabilistas desse Estado também, que até hoje e, provavelmente dentro de algum tempo mais, não muito longo espero, continuam sendo os responsáveis pelo famigerado Caixa Dois.

Acredito que a situação está sendo desmistificada e a informática está trabalhando a nosso favor nesse sentido. O Caixa Dois, principalmente na pequena e média empresa, que não consegue sobreviver sem ele, penso que é um conceito totalmente errado e a situação está mudando e está mudando para melhor nesse sentido.

Eu me lembro muito bem do primeiro contato que eu tive com o Caixa Dois, há aproximadamente 40 anos atrás. Naquela oportunidade, eu ainda era auxiliar, trabalhava numa empresa e, quando da visita de um fiscal, o chefe pediu que fosse somado o livro de Registro de Inventário, que era um procedimento da época, para checar a veracidade das informações contidas no inventário de estoque.

O contador me pediu que fizesse a soma, já sabendo que aquela soma demandaria aproximadamente 3 a 4 metros de fita. Em um determinado ponto daquela soma ele me pediu que parasse e solicitou que eu saísse da sala. Como aquelas máquinas da época já tinham aquele recurso de visor e fita, ele desligou a fita jogou a diferença só no visor, fez mais alguns três ou quatro lançamentos de valores e me chamou, mandando continuar a soma. No final, eu não preciso dizer para vocês que bateu certinho o valor da fita com o que estava registrado no livro de inventário.

O fiscal chegou e ainda deu uma pequena lição: - Olha o total em cima, olha o total em baixo, não há possibilidade de fraude. Está certo eu vou aceitar assim.

Bom. Depois dessa época, confesso para vocês que continuo na contabilidade - eu entrei em 1964 e sou profissional da contabilidade até hoje – e nunca tive com os meus clientes nenhum problema de omissão de receita, felizmente. Já me deparei com outros problemas, não nego, e já vi também diversas formas de se fazer o Caixa Dois.

Recentemente, num trabalho de auditoria, verificamos um contador que registrava o fornecimento de numerário, o suprimento de caixa, e para não deixar aquele valor contabilizado no passivo demonstrando um passivo fictício, uma dívida que não existia, porque na verdade eram recursos provenientes de venda, ele transferia aquele valor para as contas de reserva de capital e como não

influenciava diretamente o capital, muito provavelmente se passavam por cima da situação e ninguém conseguia detectar aquilo. Mas nosso trabalho demandava alguns pormenores e nós acabamos chegando nesse ponto e ele acabou confessando o que fazia e inclusive que era do conhecimento da administração da empresa.

Voltando ao foco central, quando me convidaram para vir aqui falar a respeito desse tema, confesso que eu fiquei em dúvida num primeiro momento. Primeiro porque só iria falar para expert no assunto, para tributaristas, para o pessoal do Conselho de Contribuintes, para pessoas que militam na área.

Então eu fiz a opção por falar não do Caixa Dois, mas do Caixa Um, se é que nós podemos fazer esta diferença, porque me parece claro que o que não é legal é ilegal e se a lei determina claramente que eu só tenho três possibilidades de entrada de recursos na empresa, tudo que fugir dessas três situações presume-se ilegal.

Eu só tenho como forma de entrar com recursos na empresa oficialmente: pelo aumento de capital, pela integralização de capital, pelo fornecimento de recursos pelos sócios ou de acionistas para compor este capital, com todas as particularidades até aqui citada, com todas as cautelas, com os cruzamentos de dados, de datas e de valores. Assim, não haveria o que se contestar se nós tomássemos esses cuidados e integralizássemos o capital, tomando o cuidado de transferir os recursos dos sócios para a empresa.

Neste ponto também nasce um grande problema do chamado Caixa Dois, ou seja, a diferença que os empresários às vezes não fazem da empresa e da pessoa física da entidade dos sócios, já que eles costumam misturar isso e costumam criar esta confusão. Mas no capital, feita a integralização dentro desses parâmetros mencionados, seria incontestável.

Outra forma é a entrada de recursos de terceiros. Os recursos de terceiros nós podemos entender como compras, podemos entender como financiamentos bancários, podemos entender até mútuos, se for o caso, também com as particularidades destacadas e previsões criadas, ou seja, com as restrições mencionadas, essa situação não seria de forma nenhuma contestada, acredito.

A outra forma que nós teríamos de entrada de recurso oficial na empresa seria através do resultado. Se a empresa vendeu efetivamente, se emitiu o documento fiscal, se contabilizou, se recebeu à vista, se vai receber a prazo, se recebeu um cheque pré-datado, se recebeu um cartão de débito, ou se recebeu um cartão de crédito, havendo lastro nestas situações, a contabilidade registrando isto, e quando eu estou falando em contabilidade, eu entendo por contabilidade fiscal não só a parte contábil efetivamente dita, porque alguns amigos nossos, principalmente alguns contadores, e de empresários também se ouve isso, que a opção por determinado tipo de tributação acabaria favorecendo esta situação, porque estaria isento de ser comprovado.

Diferentemente, penso que essa afirmativa é falsa e que nós não devemos partir por esse ponto, porque não tem nenhuma dificuldade em comprovar a possibilidade desses recursos não terem entrado oficialmente.

Bem, se eu não tenho, justificando as minhas entradas em caixa, essas três hipóteses que estão claramente previstas a partir da Lei 6.404, lá em 76, com



algum respaldo na parte fiscal pelo Decreto 1.598, agora, pelo Decreto 3.000 e pela Lei 11.638, quaisquer outras situações que eu tenha dentro da minha empresa seriam consideradas irregulares, ou seja, seria suprimento de caixa.

Por outro lado, quando nós falamos caixa, nós falamos claro, em caixa, bancos e aplicações financeiras, não especificamente somente o caixa. Alguns outros pontos que já foram citados aqui, tal como estoque, talvez merecesse da parte contábil, uma análise mais profunda, porque às vezes provoca distorções uma ou outra forma de avaliação do estoque claramente permitida por lei, desde que não haja efeitos tributários danosos ao Fisco.

Eu listei alguns nomes que nós vamos encontrar por aí e que poderiam ser chamados de Caixa Dois, dentre vários adotados no meio fiscal e contábil.

Os recursos dos sócios, como eu já disse, se nós temos um instrumento de constituição ou de alteração, se é tempestivo, se há reciprocidade do sócio, se há o comprovante efetivo daquela entrada do cheque no mesmo dia, do depósito bancário, a origem daquele cheque, se há escrituração mercantil de acordo com a legislação comercial e societária, eu acredito que haveria comprovação do ingresso, da mesma forma que os recursos de terceiros, como fornecedores, instituições financeiras e um recurso que é largamente utilizado hoje, principalmente no grupo de empresas, com uma empresa dando cobertura à outra em termos de fornecimento.

Evidente é claro, que se atendido todos os requisitos exigidos pela lei, como crédito dos juros e a retenção do imposto quando for devido, tais operações não devem ser contestados. Ao contrário, o que estiver fora daí, claro, pode ser contestado e facilmente seria encarado como omissão de receita pela presunção de omissão de receita.

Como professor, e principalmente como atual Presidente do Conselho Regional de Contabilidade, nós temos procurado fazer um trabalho de divulgação para que se evite esta situação, até porque eu posso dizer aqui, como profissional da contabilidade, que nunca tive um caso, nunca vivenciei alguma coisa que desse a esse profissional vantagem nessa situação, só responsabilidade. Não sei por que alguns colegas, infelizmente, ainda dão cobertura a essa situação chegando alguns a afirmarem, eu já tive está infeliz experiência, de que é possível resolver a situação. Não disse como e nem eu perguntei, porque com certeza ele não iria me convencer. Mas porque que nós vamos dar cobertura a essa situação, se nós não temos nenhum benefício com isso, se nós não ganhamos para isso, muito pelo contrário.

Dos nomes que eu já vi chamarem o Caixa Dois, o famoso “por fora”, todo mundo conhece, o “sem nota”, o “nota calçada”, “você quer nota”, o “meia nota”, o “você me dá o desconto sem nota”, “rasga nota”, “passivo fictício”, destaco o famoso CPF, o FG e o NMF, que são nomes também que eu já vi sendo usado numa tentativa de malograr ou tentar mistificar a situação.

O FG, um cliente meu é que dizia: esse aí é para *Ferrar o Governo*. O CPF é a *Comissão Por Fora*, tem o mesmo sentido, e o NMF, por incrível que pareça, eu trabalhei para uma empresa e o escritório dela era no segundo piso, e tinha uma escada logo que saía da loja, uma escada larga e algumas prateleiras, típico mesmo de escritório, e quando você subia alguns lances da escada você se

deparava com algumas caixas, essa caixa arquivo, com essa nomenclatura NMF. Eu fiquei curioso, mas não perguntei, até que um dia a curiosidade foi mais forte e eles falaram para mim: isso aí é para *Não Mostrar ao Fiscal*. Estava à vista de todo mundo, sabe!

O que gera a presunção de receita: a falta de entrada de contabilização normalmente detectada pela saída a maior do que está registrado; alguma despesa que deixou de ser contabilizada; alguma obrigação; alguma duplicata. E como não há forma desses bens ficarem omissos, ficarem ocultos, isso acaba fazendo com que o passivo cresça, aqueles bens vão ficando sem registro de baixa, sem pagamento, conseqüentemente vão se somando àquelas novas obrigações que vão chegando e o passivo vai crescendo. Muitas das vezes essa situação costuma perdurar.

Às vezes, diante da necessidade de apresentação de um balanço para uma ficha de cadastro, para uma concorrência, o crescimento do passivo vai fazer com que não se obtenha índices satisfatórios para atender os requisitos. Procura-se, então, dar um jeito, salvando pela entrada de recursos para que possa cobrir de um lado uma situação, gerando um outro passivo que não tem lastro nenhum. Somem-se, a esses casos, todos os famosos depósitos bancários.

A empresa quase sempre não tem o cuidado de separar o que é efetivamente Caixa Dois do Caixa Oficial e acaba depositando todos aqueles valores na conta bancária.

Olha, se eu tive uma venda de R\$ 100.000,00 e só emiti notas de R\$ 80.000,00, no meu Caixa entrou R\$100.000,00 e eu só disponho de R\$ 80.000,00 para depositar. Se eu deposito R\$ 100.000,00, aquilo vai gerar um furo no meu caixa, um saldo credor de caixa e para nós, acredito que para todos nós, isso é uma situação inadmissível, muito embora algumas empresas hoje já estejam querendo justificar esta situação com a utilização dos chamados cheques especiais.

Nestes casos, a empresa emite um cheque, contabiliza o cheque, aquele cheque fica efetivamente ali na gaveta, sem entrar no banco, procurando dar cobertura. É mais uma situação. Por isso é que eu optei em colocar aquelas três que são as situações legais e saindo dessas situações, todas as demais, claro, não seriam regulares.

Hoje nós estamos caminhando para a extinção total dessa situação. Quem vive culturalmente dessa situação, quem só consegue enxergar lucro no chamado Caixa Dois prepare-se, porque nós estamos tendo uma revolução nesse sentido e a implantação da nota fiscal eletrônica vai trazer sérios transtornos para quem pensa dessa forma. Penso que o Governo acertou muito quando decidiu investir nessa parte. E quando eu falo de Governo eu falo nos três níveis, federal, estadual e municipal

E os contadores, se achavam que tinham o poder de manipulação, vão perder também esse poder. A nota fiscal eletrônica, a partir do momento em que ela é emitida pelo contribuinte remetente, ele precisa pedir uma autorização para a Secretaria da Fazenda para emitir esse documento. Não havendo esta autorização a venda está abortada.

E isso era um grande gargalo que nós tínhamos até então, pois as empresas estavam receosas de que esse pedido de autorização e esse retorno da autorização fossem impactar de alguma forma as vendas em função da demora do prazo. A Secretaria da Fazenda já dá esse retorno hoje com três segundos, não sendo mais problema.

Havendo a autorização, a nota fiscal volta para o contribuinte remetente e a mercadoria já está disponível para seguir para o comprador.

Alguns caminhoneiros, em algumas empresas que eu trabalho, até se mostraram surpresos:

- Mas eu não vou levar documento nenhum? Não, o senhor não vai levar documento nenhum, o senhor pode se apresentar no posto fiscal que está tudo ok.

- Mas o que eu falo lá?

Claro que está havendo uma quebra de paradigma, uma mudança de hábito, de costume, e há essa resistência natural. O importante dessa situação toda é que após a mercadoria já estar lá no comprador, o próprio comprador, ou seja, o destinatário, vai consultar a SEFAZ, confirmar aquela operação e essa operação já está sendo retransmitida para o Sped.

Então eu digo para vocês o que eu disse para o meu sobrinho há poucos dias, a respeito da possibilidade dele estar fazendo Caixa Dois.

Ele falou comigo assim:

- Tio Paulinho, isso não é para mim, não. Eu sou microempresário.

Eu falei para ele:

- Você compra de quem? Ele falou: Ah! Eu compro da Votorantim, eu compro da Faber Castell.

- Então você já está na rede. Para usar um palavreado todo dele, ainda brinquei com ele: Você dançou! Não tem outra possibilidade.

O Sped, a partir de então, vai distribuir essas informações a quem de direito. O Sped nada mais é do que Sistema Público de Escrituração Digital, nada mais é do que um grande banco de dados que com a escrituração contábil digital e com a escrituração fiscal digital muito provavelmente, se não sanar completamente essa situação vai diminuir em muito, vai segurar em muito, e essa cultura de que é impossível sobreviver sem o Caixa Dois deverá ser revista, e nós devemos procurar alternativas e lucratividade em outras situações, com certeza.

Se vocês olharem o cronograma do Sped, acredito que todo mundo conheça, notarão todas as situações dentro da empresa, como o emissor da nota fiscal, área de transferência, o cliente, contas a receber, o fornecedor, a produção, contas a pagar, a folha de pagamento, o contabilista, o representante legal, a escrituração fiscal, a análise de resultados, a escrituração contábil e o administrador. O que é que vai ficar de fora?

Observem vocês a notícia dos jornais: a Receita Federal está preparada para fazer as nossas declarações. Com certeza isso vai acontecer num período de tempo muito breve e nós que estamos nesse dia-a-dia, sabemos que a chamada malha não é nada mais, nada menos, que isso. Cai-se na malha, quando alguma informação não cruzou com a informação que terceiro forneceu para a Receita Federal.

Esse novo trabalho é o grande projeto, eu não tenho a menor dúvida disso, capaz de tentar desestimular a sonegação através desse combate, esses casos de cruzamento de dados. Nós precisamos saber que isso não é só plano não, isso já está em andamento. A Receita Federal já recebe informações da nota fiscal, já tem as declarações dos cartórios, já tem as declarações das empresas, do SIDEF, do DIF, da SEFIP, dos cartões de crédito, dos bancos, das financeiras, das escolas, dos planos de saúde, e vai fechar esse ciclo sobre a contabilidade.

Existem aqueles que continuam acreditando que não haverá problema, por exemplo, se optar pelo lucro presumido!

- Vou optar pelo lucro presumido porque aí eu não tenho escrituração!

Muito provavelmente, pelas alternativas que o lucro real tem e que o lucro presumido não tem, a fiscalização dele será ainda mais direta, mais eficaz e mais rápida.

Eu vou passar para vocês um exemplo. Eu estive recentemente, questão de duas semanas atrás, na Fiat, e um funcionário me relatou um caso que eu acho que espelha muito bem como essa situação que está sendo conduzida e como nós estamos chegando a ela.

Segundo ele, na possibilidade de comprar um apartamento maior, ele precisava fazer um financiamento e foi a um banco, providenciou, escolheu o apartamento, é claro, e mandou os documentos de cadastro para o banco. Depois de alguns dias veio a resposta negativa: a sua ficha não pôde ser aprovada porque você tem débito fiscal.

- Não tenho, não devo nada, sou ilibado.

- Tem.

- Não tem.

É IPVA? - Não devo, já paguei, está aqui o comprovante.

- O comprovante não é esse.

- Não tenho outro carro.

Foram checar. Segundo ele, teria feito, também, uma compra, essas compras *on line*, em que entra na Internet, seleciona o carro, escolhe os opcionais e faz o pedido. Aquele carro já tinha sido liberado para ele há dois dias. Ele ainda não sabia, mas o DETRAN já. E ele já era devedor.

Então, com certeza, de agora para frente nós vamos vivenciar situações dessa natureza, eu nem digo mais como contador, mas como cidadão. Vamos ter que rever alguns conceitos e alguns procedimentos do nosso dia-a-dia. Aquela história de falar assim:

- Ah, esse imóvel está em meu nome, mas não é meu mais não.

- Ah, esse carro eu já vendi há muito tempo, mas ele continua em meu nome.

Isso vai passar a nos trazer problema. Com certeza essa declaração que a Receita está falando que vai fazer, vai acusar toda essa situação e se nós não quisermos ter aborrecimento, nós vamos ter que trabalhar essa situação.

Ainda que nós consideremos que a sonegação não vai acabar, as dificuldades vão, pelo menos, multiplicar por 12, porque a cada mês nós vamos precisar ficar atentos no que está registrado em nosso nome, para que a gente

não seja surpreendido, lá em abril do ano seguinte, com a declaração pronta e acabada.

Assina aqui e faz o cheque. Se fizer o cheque não for o problema, pode deixar a coisa correr solta. Como isso às vezes é a parte também mais difícil, nós precisamos pensar na situação que se aproxima.

O Fisco Estadual fica em uma situação bastante confortável com o SINTEGRA, com a nota fiscal eletrônica e com a margem de valor agregado que ele determina através da substituição tributária. Assim, rapidamente será impossível burlar o Fisco Estadual. Hoje é impossível. Eu estou dizendo isso, e infelizmente já perdi até alguns clientes, porque não aceitaram essa minha colocação e insistiram em um ponto que não é mais possível.

Se eu vou receber uma mercadoria que foi enviada eletronicamente no mesmo instante em que eu recebo esta mercadoria, o Sped já tem conhecimento. Se eu vou vender uma mercadoria com uma margem de lucro bruto determinado pelo valor agregado fornecido pelo Estado, o Estado vai saber também a minha receita e o meu estoque final, instantaneamente e, se eu vender alguma coisa sem nota o meu estoque final vai ficar discrepante desse valor apurado eletronicamente e eu vou precisar juntar aquela documentação já mencionada e não vou convencer.

Assim, quando chegar ao Conselho de Contribuintes, nós vamos ter alguns problemas e possivelmente nós vamos pagar mais caro. O Estado vai conhecer as nossas receitas e os nossos inventários muito antes de nós. Se querem um número, aí vai: eu comprei R\$ 1.000.000,00, minha margem de valor agregado é 40%, eu vendi R\$ 1.400.000,00. Acabou. Meu estoque é zero, não tem mais nada. Qualquer valor diferente disso vai acender uma luzinha vermelha lá e eu vou ter algum aborrecimento, no mínimo, algum aborrecimento.

Então, não aconselho ninguém a se aventurar nesse campo do Caixa Dois. Nunca aconselhei. Tenho a impressão que nem todos acreditaram, né? Nós estamos vivenciando uma fase que eu estou dizendo, o Caixa Dois está na UTI, nós estamos vivendo a era do Big Brother Fiscal, transparência total em função dos recursos da informática.

Agora, a nossa opção, a opção dos profissionais da contabilidade, é começar a trabalhar o que o mercado está exigindo de nós: custo e qualidade através da informação contábil. Nós sepultamos definitivamente o Caixa Dois e vamos redirecionar as nossas alternativas para ajudar a empresa.

E nós temos visto que, depois do Plano Real, muita coisa aconteceu em função das empresas que só conseguiam viver com aquelas taxas inflacionárias e tiveram que se readequar. Algumas que não conseguiram foram à lona, mas as que permanecem até hoje vão ter a segunda provocação no sentido de conseguir trabalhar sem o famigerado Caixa Dois.

Só para fazer um encerramento, nossa provável grande diferença hoje é tentar conhecer todos esses profissionais. Nossa grande vantagem: nós não vamos ter acesso à forma de manipular o SPED, e claro, nós não vamos ter culpa por isso.

A base da arrecadação deve crescer bastante, muito. A base vai crescer, mantidas as alíquotas, a arrecadação vai crescer, e de certa forma nós já estamos

acompanhando isso com os registros de arrecadação que vem sendo anunciados, e dentro de pouco tempo, aí sim, poderá se falar, efetivamente, em uma reforma tributária, numa redução da carga tributária e, principalmente para nós profissionais da contabilidade, na simplificação das obrigações acessórias.

É claro que poderíamos falar mais a respeito disso, mais alguns exemplos, mas a mesa tem o tempo controladinho aqui. Nós agradecemos muito, agradecemos a todos vocês e de certa forma esperamos ter contribuído. Muito obrigado.

## **4 – SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: OS EFEITOS DO ENTENDIMENTO DA ANATEL NA ELEIÇÃO DO SUJEITO ATIVO NA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS ADICIONAIS E LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS**

---

**Dr. André Mendes Moreira**

Professor de Direito Tributário e Advogado Tributarista

O tema que nos foi proposto é a incidência ou não do ICMS-Comunicação e é assim nos permitiremos chamar o ICMS que incide sobre a prestação de serviços de comunicação, sobre a locação de equipamentos e os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais prestados pelas empresas de telecomunicações e, principalmente, os efeitos de um entendimento da ANATEL externado em uma resposta a consulta que foi formulada pelo CONFAZ, de acordo com o qual haveria a incidência de ICMS-Comunicação quando a empresa de telecomunicações alugasse equipamentos ou prestasse os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais.

Portanto, o problema que se coloca em questão é: Quais são os impactos deste entendimento da ANATEL sobre a incidência ou não do ICMS em relação às receitas auferidas pelas empresas de telecomunicações com locação de equipamentos e os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais, que consistem naqueles serviços que são prestados pela operadora, tais como o SIGA-ME, o CHAMADA EM ESPERA, que é quando o cidadão está falando ao telefone e ouve aquele barulho peculiar de que uma outra pessoa quer completar a ligação, quer que você pare de falar com quem você está falando e atenda aquela outra ligação, é o serviço de chamada em espera, o serviço de IDENTIFICADOR DE CHAMADAS, que também consiste em um chamado serviço suplementar ou facilidade adicional.

Bom, e quais seriam então, voltando ao ponto, os impactos deste entendimento da ANATEL de acordo com o qual há a incidência de ICMS sobre tais atividades? Bom, para situar o problema nós temos que lembrar, nunca é demais, que a lei tributária encontra fundamento na Lei Complementar tributária, que a seu turno, encontra fundamento na Constituição e, abaixo dela, vêm primeiro os decretos, no caso o Regulamento do ICMS e, depois como atos executivos de segundo grau, para utilizar uma terminologia da Professora Misabel Derzi, as chamadas normas complementares de direito tributário onde se inserem os atos normativos expedidos por autoridades administrativas. Não me parece que a ANATEL tenha competência para dizer sobre a incidência ou não do ICMS sobre determinados serviços, a ANATEL é um ente regulador do governo federal, que a meu ver, não tem competência para dizer se incide ou não o imposto sobre serviço de comunicação estadual em determinadas atividades, mas superando este ponto, adotando como válido o entendimento da ANATEL, mesmo assim este entendimento é um ato administrativo expedido por autoridade administrativa o que o caracteriza como norma complementar de direito tributário que deve

observância primeiro ao Regulamento do ICMS e a seu turno à Lei Ordinária Estadual posteriormente à Lei Complementar e posteriormente à Constituição. Essa consideração é da maior relevância pelo que veremos em seguida.

A hipótese de incidência do ICMS-Comunicação está plasmada na Constituição em seu art. 155, inciso II, de acordo com o qual o serviço incide sobre as prestações de serviços de comunicação. Esse dispositivo foi regulamentado pela Lei Complementar 87, de 1996, em seu art. 2º, inciso III, e o mesmo foi feito pela Lei Estadual 6.763, de 1975 do Estado de Minas Gerais de acordo, portanto, com a Constituição, com a Lei Complementar e com a Legislação Estadual, o fato gerador do ICMS-Comunicação é a prestação do serviço de comunicação.

São, portanto três vocábulos que merecem ser analisados sobre dois ângulos, primeiro em que consiste a prestação de serviços? Conceito de prestação de serviços é um conceito civilista que desde Beviláqua é tratado como a contratação de um terceiro para, mediante remuneração, realizar em prol do contratante uma atividade cujo resultado é algo de conteúdo imaterial, portanto isso é o conceito de prestação de serviço e envolve a contratação de um terceiro para que em prol do contratante que lhe paga exerça determinada atividade cujo resultado será algo intangível que é exatamente a característica do serviço.

E comunicação? Comunicação vem do latim *comunicarse* ou *comunicare* que significa tornar algo público. Comunicação, de acordo com o Dicionário Aurélio é “ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos ou processos convencionados”, de acordo com o glossário do Departamento de Defesa Norte Americano, glossário de telecomunicações, comunicação é a transferência de informações entre usuários ou processos de acordo com as convenções pré-estabelecidas, de acordo com o Dicionário Espanhol de Tecnologia das Comunicações, comunicação é o transporte de informação entre dois pontos sem alteração da estrutura ou conteúdo da mensagem.

Tais definições nos permitem concluir que comunicação é um conceito fático, não é um conceito jurídico, ao contrário do conceito de prestação de serviço que advém do Código Civil e consiste na emissão de mensagem que é composta no todo por cinco elementos: o emissor da mensagem, um canal pelo qual essa mensagem é transmitida, no nosso caso está sendo transmitida aqui pelo ar que é o canal de comunicação, pela mensagem em si, pelo código pelo qual essa mensagem é transmitida, no nosso caso a língua portuguesa e, pelo receptor que é aquele que recebe a mensagem. Então têm que existir esses cinco elementos do emissor ao receptor passando pelo canal de comunicação e transmitindo a mensagem para que haja comunicação.

Todavia, como o Professor Sacha Calmon bem alerta, nós não podemos tomar o vocábulo comunicação de forma isolada senão até mesmo as comunicações mediúnicas estariam sujeitas à incidência do ICMS, após receber o espírito o médium ficaria obrigado a emissão da nota fiscal de serviço de comunicação, envio do SINTEGRA e preenchimento do *RASH CODE* nos termos do Convênio 115 porque houve efetivamente uma comunicação que transcende inclusive este mundo, mas na verdade o que ocorre não é isso, o vocábulo comunicação deve ser compreendido em conjunto com o vocábulo prestação de



serviços, do que advém o núcleo da regra matriz de incidência do ICMS- Comunicação que é a prestação de serviço de comunicação que significa portanto a contratação de um terceiro, no caso a empresa de comunicação para, mediante remuneração, transmitir mensagem de um ponto “a” até um ponto “b” por um determinado canal de comunicação com preservação do conteúdo dessa mensagem.

Este é o fato gerador do imposto em tela, não são atividades prévias à comunicação nem atividades acessórias à comunicação. O fato gerador posto na Constituição, na Lei Complementar e na Lei Estadual pressupõe que haja efetiva transmissão de mensagem.

Pois bem, assentado este ponto nós podemos passar ao deslinde da questão que é a análise efetiva da norma ANATEL, é o Informe da ANATEL nº 224 de 2006, que, respondendo a um questionamento formulado pelo CONFAZ, estabeleceu que primeiro a locação de equipamentos quando feita por empresa de telecomunicação é tributável pelo ICMS. Vejamos este primeiro ponto sem, todavia, esquecer de mencionar o que o Regulamento do ICMS de Minas Gerais traz acerca da locação de equipamentos.

O regulamento do ICMS com total acerto e com superioridade hierárquica sobre qualquer informe emitido pela ANATEL, diz claramente que o imposto não incide sobre operações em decorrência de contrato de locação.

Portanto, vejam que interessante, a Constituição está de acordo com a Lei Complementar, que está de acordo com a Lei Ordinária Estadual, que está de acordo com o Decreto, com o Regulamento do ICMS. É possível que uma norma executiva de segunda categoria que é o ato emitido pela autoridade administrativa e digo de segunda categoria não no tom pejorativo, porque efetivamente o é nos termos do art. 100, do Código Tributário Nacional, se situa abaixo dos Decretos, pode uma norma como essa ir contra o Decreto que é a norma que está hierarquicamente superior a ela, norma complementar e que portanto na teoria kelseniana é o seu fundamento primeiro de validade, é aquela primeira norma que lhe dá suporte? Me parece que não.

Todavia, vejamos em que consiste o entendimento da ANATEL.

De acordo com a ANATEL, no que tange a locação de equipamentos, há sim incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação e também há incidência do ICMS sobre a locação de equipamentos haja vista que o art. 60, da Lei Geral de Telecomunicações, Lei 9.472, de 1997, que estabelece um conceito amplo de serviço de telecomunicação.

Isso é verdade? É verdade. Vejamos a redação da Lei 9.472, de 1997, em especial o caput de seu art. 60 que dispõe que serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

Vejam que interessante este conceito. Esta lei é uma Lei ordinária Federal que foi editada um ano antes da privatização do sistema Telebrás e teve como finalidade preparar o mercado para que a privatização das “teles” ocorresse efetivamente no mês de julho de 1998, como efetivamente ocorreu. Ao regulamentar o mercado e ao prever a criação da agência reguladora, a Lei 9.472, de 97, estabeleceu os limites de atuação da ANATEL: “a ANATEL poderá atuar na fiscalização dos serviços de telecomunicações tal como posto nesta Lei”.

Em que consiste serviço de telecomunicação para este fim? Para fins regulatórios, consiste em todo o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. Consiste, portanto, em atos preparatórios, consiste, portanto, na manutenção dos equipamentos, consiste em todo o rol de atividades que possibilita em um dado momento ofertar-se ao cliente a prestação do serviço de comunicação.

Agora eu lhes pergunto esta lei é uma lei ordinária federal, a ordem pela qual a lei tributária estadual terá ou não validade não é Constituição, Lei Kandir, Lei Estadual? Poderia uma lei federal modificar a hipótese de incidência do ICMS prevista na Constituição, prevista na Lei Kandir, prevista na Lei Estadual e posta em regulamento? Não. Esta norma tem caráter regulatório e qual o fundamento que a ANATEL utilizou para dizer que locação de equipamentos é serviço de telecomunicação, e, portanto, haveria incidência do ICMS? Foi artigo da Lei Geral de Telecomunicações, só que esta Lei não pode ampliar o fato gerador do ICMS-Comunicação, assim como não poderia restringir.

Vejam, imaginem se na privatização fosse deliberado que as empresas de telefonia fixa continuariam submetidas ao Ministério das Comunicações e que a ANATEL ficaria responsável apenas pela fiscalização das empresas de telefonia móvel e fosse colocado neste artigo, para fins daquela parcela do serviço de telecon que seria privatizada, que serviço de telecomunicações compreende a comunicação móvel, sem fio, serviço de telecomunicação compreende a comunicação móvel sem fio, poderia esta lei restringir a competência dos Estados para tributar? A meu ver não. Agora, ao se admitir que uma Lei Federal pode ampliar o fato gerador do ICMS-Comunicação eu também estou admitindo que esta mesma lei poderia restringir o fato gerador invadindo a competência do Estado, retirando autonomia do Estado duramente conquistada na Constituição.

Então vejam a perversidade do raciocínio, temos que ter cuidado sob pena de concordarmos com a tese de que a União Federal pode editar lei ditando o alcance para o bem ou para o mal dos fatos geradores sujeitos a tributação estadual plasmados na Constituição, regulados pela Lei Kandir e regulados por lei ordinária estadual. Esta lei, e não estou sozinho, a doutrina toda é uníssona e também o Superior Tribunal de Justiça que já possui entendimento inclusive sumulado, Súmula 350 do SJT, de acordo com a qual, atividades preparatórias, no caso analisado a habilitação do telefone celular, não integram a base de cálculo do ICMS-Comunicação (atividades preparatórias, atividades meio, atividades complementares não integram, não podem integrar, nunca integraram). É isso que sempre disse a doutrina e que vem agora o STJ em matéria de súmula dizer com todas as letras.

Portanto, esta lei pode ser invocada para fins regulatórios a partir do momento em que admitirmos a invocação desta lei para ampliar o fato gerador do ICMS, que é de competência dos Estados nós estamos também admitindo que ela poderia reduzir o campo de competência dos Estados, o que obviamente não é desejo da Constituição, nem da legislação complementar, nem é interesse do Estado de Minas Gerais.

E prosseguindo, vejamos apenas um exemplo de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, eu trouxe esse exemplo porque é uma decisão

recente, aliás, a mais recente em matéria de locação de equipamentos de acordo com o qual há nítida distinção entre locação de equipamentos realizada por empresa de telecomunicação e prestação de serviço de comunicação realizada por empresa de telecomunicação.

O caso era de uma empresa de radiochamada, de bipes, de pagers, que alugava, dava opção ao usuário de alugar o equipamento ou de comprá-lo. Aqueles valores pagos mensalmente a título de aluguel do equipamento pretendiam ser tributados pelo Estado do Rio de Janeiro e o STJ com total acerto, aplicando a Lei Kandir e afastando a pretensão do Estado do Rio de Janeiro, dispôs expressamente que não há incidência de ICMS sobre locação de equipamentos, trata-se de um negócio jurídico distinto daquele da prestação de serviço de comunicação. Se o negócio jurídico é distinto, se os contratos são distintos, se a contabilidade é feita de forma apartada, uma conta contábil para a locação de equipamentos, outra conta contábil para a receita de prestação de serviço de comunicação, dizer-se que locação de equipamentos é tributável pelo ICMS-Comunicação é fazer, a meu sentir, letra morta do próprio Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais. Portanto, neste aspecto, o Informe ANATEL nº 224, de 2006, contraria o Regulamento, não contraria só a Constituição, só a Lei Complementar, nem apenas a CLTE, contraria o nosso Regulamento.

Pois bem, vamos agora tratar do segundo ponto do Informe ANATEL que se refere a consideração como serviços de telecomunicação dos chamados serviços suplementares e facilidades adicionais. Para ser fiel à linha, primeiramente vejamos o que dispõe o Regulamento do ICMS acerca deste tema. O Regulamento do ICMS aqui, ao contrário do que faz na locação de equipamentos, incorporou a redação de um Convênio editado pelo CONFAZ ainda em 1998, que é o Convênio nº 69, de acordo com o qual várias atividades preparatórias à efetiva prestação do serviço de comunicação, como a habilitação do telefone, ativação e também os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais são inclusos na base de cálculo do ICMS. Este convênio editado, portanto, há mais de 10 anos é objeto de inúmeras discussões judiciais e foi positivado, foi adotado pelo Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais em seu art. 43, inciso X, parágrafo 4º, portanto aqui, diferentemente da locação de equipamentos onde o Regulamento é claro, é expresso, é taxativo, aqui não, aqui o Regulamento concorda com o que a ANATEL diz no Informe nº 224, de 2006, sobre a incidência, ou melhor, sobre a consideração como serviço de telecomunicação dos chamados serviços suplementares e facilidades adicionais.

Bom, neste ponto, cumpre aqui fazer uma consideração, os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais são pequenas utilidades que se agregam ao serviço de telecomunicação.

Eu tenho uma linha telefônica e nesta linha tenho identificador de chamadas, tenho chamada em espera, tenho possibilidade de fazer chamada em conferência ligando para duas, três ou até quatro pessoas ao mesmo tempo, então são serviços que possibilitam ao usuário fruir de forma melhor do serviço de telecomunicação ofertado. Não se confundem os chamados serviços suplementares e facilidades adicionais com os chamados, os intitulados, serviços de valor adicionado, os SVAs ou serviços de valor adicionado são outra categoria

de serviços que não estão aqui analisados pela ANATEL, que são serviços autônomos que apenas se utilizam da rede de telecomunicações para serem prestados. Exemplo, serviço de auxílio à lista 102, quando se liga para o 102 o que se quer é um serviço de consultoria, eu quero saber o número do telefone de determinado assinante, trata-se de típico serviço de consultoria sujeito ao ISS que apenas se utiliza da rede de telecomunicações para ser prestado. Essa conclusão se torna ainda mais óbvia quando verificamos que a chamada média para o 102 não dura mais do que um minuto, ao passo que o custo da chamada para o 102 custa R\$ 1,00, hoje está em torno de R\$ 1,80 o minuto, sendo que a chamada local de telefone fixo custa pouquíssimos centavos.

Portanto o que há no serviço de valor adicionado, que não é o caso aqui, no serviço de valor adicionado eu tenho um serviço autônomo, um serviço próprio que apenas se utiliza dessa rede de telecomunicações preexistente para ser prestado.

Outro exemplo é o serviço despertador, hoje todos temos celulares com despertador embutido, mas a não muitos anos havia um número para o qual nós discávamos, programávamos o telefone, ele acordava, ele tocava às 5 horas da manhã, a pessoa atendia, ouvia uma musiquinha bem sonora, desligava, voltava a dormir, mas era o serviço despertador, era um serviço de valor adicionado.

E houve um caso que eu não poderia deixar de mencionar, interessantíssimo, que chegou a ser apreciado aqui pelo Conselho de Minas, em que havia um serviço de valor adicionado prestado pela empresa Sara e seus Exotéricos. Sara e seus Exotéricos era extraordinário, a pessoa ligava para um número 0900 e obtinha o horóscopo do dia antes de sair de casa e pagava acho que R\$ 4,00 por minuto para saber o horóscopo. Claramente não se trata de pagamento pela prestação de serviço de comunicação que é remunerado à parte, trata-se de pagamento por um outro serviço, no caso, um serviço de consultoria. Eu devo ou não sair de casa? Sara e seus Exotéricos respondia.

Muito bem, mas eu estou fazendo esta exposição apenas para deixar claro que nós não estamos tratando aqui de serviço de valor adicionado, mas sim dos chamados serviços suplementares e facilidades adicionais cuja nomenclatura pode confundir. Tais serviços são serviços que apenas complementam a prestação do serviço de telecomunicação já posto, ou seja, ele não existiria autonomamente sem que houvesse uma rede de telecomunicações, sem que houvesse o serviço de telecomunicações, ao contrário do serviço de valor adicionado que poderia ter, em tese, existência autônoma.

Bom, e afinal, esses serviços suplementares e facilidades adicionais são ou não são serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS? A meu ver não são, eis o porquê. Conforme posto pela Constituição, pela Lei Complementar e pela Lei Estadual do Estado de Minas Gerais, Lei 6.763, de 1975, o serviço tributável pelo ICMS-Comunicação tem que ser a chamada pelo Superior Tribunal de Justiça comunicação *stricto sensu*, não são minhas palavras são do STJ, apenas a comunicação *stricto sensu*. É dizer que apenas aquele serviço que cuida efetivamente de transmitir mensagem de um ponto "a" até um ponto "b" com preservação de seu conteúdo é tributável pelo ICMS-Comunicação. Esta interpretação que foi dada pelo Superior Tribunal de Justiça à Lei Kandir que está

obviamente em consonância com a Constituição. E o STJ é claro, serviços meramente acessórios que são exatamente os serviços suplementares e facilidades adicionais, são serviços acessórios à comunicação efetiva mas que não compreendem a comunicação efetivamente considerada, em si. Por exemplo, o serviço de chamada em conferência, eu tenho a possibilidade, pagando R\$1,00, R\$2,00, R\$3,00 por mês de conectar três ou quatro pessoas ao mesmo tempo, eu pago para ter essa possibilidade, pagar ou ter essa possibilidade não é pagar pelo uso, não é pagar pela prestação do serviço. Então esse valor que se paga apenas para se ter a disponibilidade do serviço chamada em conferência, que é um típico serviço suplementar, não é tributável pelo ICMS, ao passo que quando eu efetivamente realizo a chamada em conferência ligando para duas, três, quatro, cinco pessoas, vou pagar ICMS sobre as duas, três, quatro, cinco, seis ligações que eu fizer, pois são ligações autônomas para usuários, para clientes da rede de telefonia diferenciados, distintos.

Dessa forma, na minha avaliação, os serviços suplementares e facilidades adicionais não são tributáveis pelo ICMS, fazendo aqui a mesma ressalva que fiz quando da locação, não são tributáveis pelo ICMS quando são objeto de contratos distintos, quando são contabilizados em contas distintas.

Hoje está se tornando comum a empresa, principalmente a de telefonia celular, vender um pacote para o usuário, você paga R\$ 99,00 por mês e tem direito a 100 minutos, 100 torpedos, 1000Kb de tráfego na Internet e dentro desse pacote você ganha "siga-me", identificador de chamadas, serviços suplementares. Nessas hipóteses, óbvio, você está contratando um único serviço, um único pacote e a receita da empresa é única, R\$ 99,00 pelo serviço de comunicação que está dentro deste pacote. Nesse caso é óbvio que há incidência do ICMS sobre o valor integral e não me parece que seria possível dissociar desses R\$ 99,00 e dizer algo que não está escrito em contrato, nem em lugar nenhum e nem em nenhuma conta contábil, que este valor aqui corresponde na verdade ao serviços de identificação de chamadas.

Agora, diferentemente deste caso, quando a empresa contrata em apartado, cobra em apartado na conta telefônica, contabiliza em apartado o serviço suplementar, assim como faz com a locação de equipamentos, nós temos que tratar os negócios jurídicos distintos de formas distintas, não se pode, por questão de simplicidade, dizer que como a empresa é prestadora de serviços de comunicação tudo o que ela faz é tributável pelo ICMS. Esse raciocínio, felizmente, não foi adotado pelo Regulamento do ICMS como se deduzi do próprio dispositivo que afasta a incidência do imposto na locação de equipamentos e na parte em que o Regulamento adotou, o STJ superou este entendimento ressaltando apenas que o Regulamento de Minas adotou este entendimento por força de um Convênio Nacional, que foi o Convênio 69 de 1998 que gerou e ainda gera lides em todo o Brasil, daí a razão de termos uma jurisprudência bastante consolidada do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

Sendo essas as minhas considerações eu agradeço novamente pelo convite de estar aqui hoje e espero ter ficado dentro do tempo que me foi proposto. Obrigado.

## SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: OS EFEITOS DO ENTENDIMENTO DA ANATEL NA ELEIÇÃO DO SUJEITO ATIVO NA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS ADICIONAIS E LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS

---

**Dr. Ricardo Luiz Oliveira de Souza**

Assessor e Coordenador da Divisão de Política Tributária SUTRI/SEF/MG

Em primeiro lugar, eu gostaria de agradecer ao Dr. Roberto a honra do convite, todos sabem que eu tenho um caso de amor com o Conselho... literalmente falando, não é?

Bom, já parabenizando o Dr. André e entrando direto no tema, cumprimentando também a presidente, que está representando nosso ilustre Secretário de Finanças do Município, que também já foi Secretário da Fazenda, José Afonso Bicalho, e nosso Vice-Presidente do Conselho, André Barros Moura.

A questão muito bem colocada pelo Dr. André Mendes Moreira, em muitos pontos nós até convergimos, nós concordamos integralmente com o que foi colocado. E até vou pegar carona, vou fazer uso da fala dele, para já ir direto a alguns pontos em que esta convergência não se verifica. Vamos primeiro então aos pontos de convergência.

Em relação ao papel, à função da Anatel, enquanto autarquia federal, o quê a Anatel tem que disciplinar? Realmente qual é a missão da Anatel para disciplinar tributo de competência de outro ente federativo? Nada, ela não tem nada com isso. Quando eu ainda estava na representação do Estado na COTEPE, a Anatel se arvorou a baixar uma portaria, na qual ela dizia textualmente que não incidia ICMS sobre determinado serviço de telecomunicação. E na época isso causou – foi anterior a essa instrução, essa que ora nos é trazida para análise, esse Informe 224 –, e na época isso causou realmente muita repulsa ao CONFAZ e aos Estados, gerou inúmeras reuniões com a Anatel, até que em seguida ela se retratou. Pelo visto, ela se retratou até com algum lucro, pelo Informe 224, no ponto em que convergimos.

Realmente o ato administrativo de uma autarquia federal é um ato de 2º nível, conforme foi muito bem explicado. Agora, alguns detalhes eu gostaria de pontuar. E antes de chegar nesses detalhes, eu queria dizer que nós temos no pano de fundo dessa discussão –serviços suplementares –, eu queria trazer à discussão também o serviço de valor adicionado, já que a proximidade da tese jurídica é muito próxima, praticamente idêntica, a não ser por aqueles pontos mesmo que o Dr. André colocou, mas tem um nexos aí que eu confesso que fico tentado a enfrentar e a debater com os senhores aqui.

Qual é a questão? A questão que também foi muito bem colocada pelos julgados do STJ aqui, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, sobretudo na Súmula 334, e nas decisões que lhe deram fundamento, no sentido de que a incidência do ICMS estaria direcionada ou orientada exclusivamente para os

serviços de telecomunicação. Na verdade, a grande discussão em relação à incidência do ICMS sobre o serviço de comunicação é essa dicotomia.

Já desde a Constituição de 1967, através inclusive da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, quando a competência para tributar serviços de comunicações era da União, e depois isso se repetiu no Código Tributário, no art. 68, é claramente dito: “prestação de serviços de comunicações”, exceto aquelas intramunicipais, que eram de competência do município. Então quando o Dr. André, peço licença para citá-lo, mas é que você fez uma brilhante exposição e em muitos pontos me economiza de ter que explicar toda a regra matriz de incidência, isso foi muito bem explicado, então eu vou direto ao ponto em que ocorre a divergência.

Voltando aos antecedentes, antes da Constituição de 1988 já se tributava a comunicação. A Constituição, o pacto federativo brasileiro, já outorgava competência para tributar serviços de comunicação e não exclusivamente de telecomunicação. Com o advento da Constituição de 1988, com o novo desenho federativo que foi feito, o novo arranjo federativo com a ampliação das bases tributárias para os Estados, com a ampliação do alcance do antigo imposto sobre transportes, que era da União, enfim, todos nós sabemos que a Constituição, no seu art. 155, II, manteve a competência sobre a comunicação e não telecomunicação.

O conceito de comunicação é absolutamente necessário para compreender a regra matriz de incidência. Foi muito bem explanado aqui, que o conceito de comunicação não encontra respaldo ou não encontra um referencial no direito positivado, então nós temos que buscar realmente um conceito fático, além dos conceitos linguísticos que foram utilizados do dicionário, temos outros também, como o do *Federal Standard*. Enfim, não há divergência quanto ao que é comunicação.

A divergência vai surgir em relação ao alcance da prestação do serviço de comunicação. E aí, nessa delimitação, nessa definição é que nós vamos entrar realmente na distinção entre o que é telecomunicação, o que é comunicação, e também a questão originalmente colocada, dos serviços suplementares, e que eu me permiti trazer também o serviço de valor adicionado à discussão.

Em relação ao conceito de prestação de serviço que também foi exposto brilhantemente, eu gostaria apenas de acrescentar um conceito de Bernardo Ribeiro de Moraes, em que ele diz que a prestação de serviços tem o sentido de:

“fornecimento de trabalho realizado por uma pessoa a um terceiro, mediante remuneração. Prestar serviço é servir, é prestar atividade ou trabalho a outrem.”

(MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 32)

Esse conceito vai na mesma linha do conceito apresentado pelo Dr. André, que salvo engano é de Aires Barreto. E aí, entrando especificamente por

uma vertente que para mim é sedutora, que é a vertente do conceito de prestação de serviço de comunicação no dizer de Marco Aurélio Greco. Ele focou especificamente, é certo – e eu peço licença para fazer uso disso, embora fugindo do tema, mas me parece que no global será esclarecedor – Marco Aurélio foca na questão do provedor de acesso à internet, que é de altíssima relevância do ponto de vista financeiro para o Estado de Minas Gerais e para as demais unidades da Federação.

Marco Aurélio Greco coloca o seguinte conceito, em síntese, focado no prestador de serviço de comunicação:

"Prestador de serviço de comunicação é aquele que **fornece os respectivos meios para a comunicação**, assim entendidos **não apenas aqueles necessários ao transporte das mensagens**, mas também aqueles que **tornam possível a instauração de uma relação de comunicação**, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos, etc." (destaques nossos)

E ele complementa, ele diz na sua obra Internet e Direito, esgotada, publicada pela Dialética:

"Assim, **em função da diversidade de meios, podem existir distintos tipos de serviço de comunicação.**" (destaques nossos)

Então, dentro dessa diversidade de meios, nós podemos abrir, alargar, realmente alcançar a plenitude do que é serviço de comunicação. Eu trouxe também a doutrina de um nosso mineiro, conterrâneo, o Dr. Carlos Alberto Rohrmann, em sua excelente obra "Curso de Direito Virtual", na qual, referindo-se especificamente ao provedor de acesso da internet, ele faz algumas considerações em torno da "técnica de **comunicação** de dados" que envolve a Internet:

"A Internet pode ser entendida como uma rede aberta de redes de computadores interligados entre si que adotam o **TCP-IP como protocolo de rede**. Trata-se de uma definição próxima daquela que pode ser encontrada no próprio "glossário da rede", qual seja: "A vasta coleção de redes interconectadas que usam o TCP-IP como protocolo e que evoluíram da ARPANET do final dos anos sessenta e do início dos anos setenta".



O **protocolo**, na lição do prof. Stuart Biegel, **não é uma linguagem de programação** propriamente dita, **mas um padrão de comunicação** utilizado pelos computadores para a troca de dados. Como já dito, a Internet adota o protocolo TCP-IP. (...)

Ao se procurar determinada página na Internet, digitando-se um nome de domínio (por exemplo: **http://planalto.gov.br**), na verdade o computador fará referência a um endereço IP específico que corresponde àquela página.

Para a tarefa de localização na Internet da página procurada, existem computadores ligados à rede que armazenam os endereços IP e seus correspondentes nomes de domínio. Os computadores-servidores que realizam essa tarefa são conhecidos como *Domain Name Servers* - DNS. **Uma vez localizados o computador-destino, a comunicação de dados que o usuário busca na rede de computadores se inicia.**

A **comunicação de dados** através da Internet não se dá pela mesma lógica da **comunicação telefônica ordinária**. Nesta última, uma vez estabelecida a ligação entre duas pessoas, o circuito se fecha, pois a comunicação ocorre como se houvesse uma ligação dedicada, exclusiva, entre as duas pessoas. Esta tecnologia é conhecida como *circuit switched* (comutação por circuito).

Diferentemente da ligação telefônica tradicional, a **comunicação de dados pela Internet é mais elaborada**. O envio de dados, no caso da Internet, é feito pelo processo intitulado **packet switched** (comunicação por pacotes) no qual a comunicação não "fecha" um circuito dedicado entre emissor e receptor, como era o caso

da telefonia. As mensagens trocadas entre os usuários são transformadas em "pacotes" que trafegam por rotas variadas ao longo da rede.

**Trata-se do modelo de comunicação que obedece ao sistema *packet networks*.** A ligação entre os computadores é alterada sempre que um pacote de dados encontra uma rota melhor disponível. Não há apenas um único caminho para a troca de dados entre dois computadores, como era o caso das comunicações telefônicas em comutação por circuito.

(ROHRMANN, Carlos Alberto. *Curso de Direito Virtual*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, pp. 4-5) (grifamos)

Reforçam esse entendimento Marco Aurélio Greco, Celso Ribeiro Bastos, Carlos Henrique Abrão, e inúmeros autores que nós vamos encontrar na literatura, inclusive na muito bem redigida, muito bem escrita obra do professor André.

Voltando ao tema original do Informe da Anatel, de acordo com essas lições doutrinárias que trazem a amplitude do ICMS sobre prestação de serviço de comunicação, conservando a tradição já desde a Constituição de 1967, alterada pela Emenda n° 1, de 1969, vem a Lei Complementar n° 87/96, que disciplinou no inciso III do seu art. 2°:

Art. 2° - 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;**

(...)

É importante reforçar alguns vocábulos deste artigo: **comunicação por qualquer meio e comunicação de qualquer natureza**. Depois vem a Lei Complementar discorrer sobre critério material, temporal, espacial, etc., vou economizar de apresentá-los, pois todos aqui presentes já estão devidamente instruídos e conhecem bem essa parte.

O que realmente chama a atenção – e aí nós vamos entrar naquele ponto fundamental – é que realmente a norma da Anatel não tem competência para dizer da incidência ou não de tributos. Ela não pode, não tem essa força, nem mesmo a Lei Geral de Telecomunicações, conforme foi dito aqui, quiçá uma

norma de segundo escalão. Ela não pode ampliar – eu só divirjo nesse ponto, entendo que ela não ampliou, dentro do que está colocado pela regra matriz na Lei Complementar – mas, de fato, ela não poderia nem ampliar nem restringir o campo de incidência do ICMS.

O que me parece contraditório, e por isso que considere importante trazer à baila o serviço de provedor de acesso à internet, o serviço de comunicação na modalidade internet, é que esse serviço, dentro do simbologismo, da nomenclatura que é utilizada pela Anatel para regular a atividade das empresas que operam em telecomunicação, é usada toda uma nomenclatura que veio já de dispositivos anteriores, também de segundo escalão, administrativos, que foram evoluídos, em relação aos quais se fez um *upgrade*, eles foram trazidos à condição de lei, eles eram meras normas regulamentares, com vários nomes, apelidos, siglas, que designam vários serviços. O conhecimento dessas siglas é importante, muitas vezes, para poder falar a mesma linguagem com as empresas, na fiscalização das empresas, mas a gente não pode perder de vista a essência.

Ficou assente na fala do Dr. André que essas normas não podem nem ampliar nem restringir a incidência do imposto. As decisões recentes do STJ, especialmente a Súmula 334, e as decisões que lhe deram origem, uma delas relatada pela Ministra Eliana Calmon, RESP nº 456.650-PR, e outras em que os diversos Estados-membros sucumbiram, o fundamento de decidir, o principal argumento, é exatamente um dispositivo da Lei Geral de Telecomunicações - Lei nº 9.295/96.

De certa forma, se nós acolhermos aqui o que o magistrado Fernando Neto Botelho afirmou no livro de Heleno Torres e em outras palestras ele vem reafirmando isso, que há uma certa confusão entre os termos comunicação e telecomunicação para efeito da incidência desse imposto, ele dá a entender que poderia ser usada uma expressão como se fosse a outra, e que na verdade a amplitude é a telecomunicação. Isso porque lá atrás, no Decreto-lei nº 2.186/84, quando a União quis instituir esse imposto com base na Constituição de 1967, alterada pela Emenda nº 1, de 1969, ele restringiu, ele só instituiu o imposto sobre comunicações (de competência federal na época), realmente sobre telecomunicações.

E prossegue o magistrado Fernando Neto Botelho afirmando que no § 3º do art. 155 da CR/88, quando está consagrada ali uma regra de imunidade, que também alcança petróleo, energia elétrica e telecomunicações, ele faz uma interpretação de que se esse § 3º trata do instituto da imunidade para telecomunicações, o art. 155, II, § 2º, também deveria estar considerando tratar-se a competência tributária impositiva do Estado apenas de telecomunicações. A meu ver, é um raciocínio um pouco tortuoso, com a devida vênia, mas de certa forma esse raciocínio também tem servido de fundamento nas decisões judiciais relativas ao ICMS sobre comunicações na modalidade de internet, conforme podemos verificar nos julgados do STJ, da seguinte forma: tem sido invocado o § 1º do art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações, e o fundamento, ao meu ver, em praticamente todas essas decisões é um raciocínio, um fundamento meio vai-e-vem, ele bate e volta – “não é serviço de comunicação porque é serviço de valor adicionado e a lei diz que isso não é telecomunicação” – e num outro item dessa

fundamentação é dito de forma inversa, mas praticamente repetindo as palavras da lei.

Como bem disse, aliás não disse, mas está escrito no livro do Dr. André, e eu concordo plenamente, a Lei Geral de Telecomunicações é uma lei de Direito Administrativo, de Direito Público; então ela não se enquadraria naquele conceito de Direito Privado, de Código Civil ou Código Comercial, em que eventual efeito tributário pudesse estar prejudicado ou impedido, em face dos arts. 109 e 110 do CTN. Não se trata disso, porque na verdade não são normas de Direito Privado, são normas de Direito Público, Público Administrativo, e nesse sentido Souto Maior Borges, o mestre pernambucano que foi recentemente homenageado no Congresso da ABRADT, aqui em Belo Horizonte, em agosto passado, Souto Maior Borges (2001, p. 286-287) ensina e também traz o magistério de Geraldo Ataliba para dizer que...ele trata na verdade aqui da questão da isenção heterônoma, da vedação à isenção heterônoma, e trata também, por tabela, da questão da ordem jurídica parcial quando a União age ou legisla enquanto ente federativo e não como ente soberano, ele diz:

[...] a União é uma entidade *bifronte* no Estado Federal Brasileiro que constitui por si uma ordem jurídica *total*, integrada por leis e outros atos normativos instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Dentro desse contexto, as leis da União integram apenas uma ordem jurídica parcial *centralizada*, ao lado das leis dos Estados e Municípios, estruturantes das ordens parciais locais ou *descentralizadas*. Nesse campo, i. é, no âmbito do direito interno, se insere a vedação do art. 151, III da Constituição Federal. E só nesse.

Mesmo na ordem interna, a União produz leis que não devem ser caracterizadas como leis federais no sentido estrito, porque essas somente têm como destinatário a própria União ou os súditos do Estado Federal alcançados pela legislação que ela - a União - edita. Nunca os Estados-membros e Municípios. São, nesses termos havidas, *leis federais*, sujeitas às limitações constitucionais do poder de tributar (arts. 150 e 151).

É clássico o magistério de Geraldo Ataliba:

'A lei federal vincula todo o aparelho administrativo da União e todas as pessoas que a ele estejam subordinadas, ou relacionadas, em grau de sujeição, na qualidade de administradas ou jurisdicionadas. Imediatamente se vê que esta lei não colhe, nem pode colher Estados, Municípios, Distrito Federal e suas autarquias, que não são jurisdicionadas nem administradas da União. Jurisdicionados ou administrados da União são as pessoas - físicas ou jurídicas, não importa - contribuintes da União ou de qualquer forma relacionadas com seus serviços, com sua atividade ou seu aparelho administrativo' (RDP 10/19).

Contrapõem-se, pela sua diversidade de regime jurídico, as leis que, embora editadas pela União, colhem, nos seus efeitos, também os Estados e Municípios, seus eventuais destinatários. Desse tipo são as leis complementares instituintes de normas gerais de direito tributário (CF, art. 146, III). Essas leis revestem-se de caráter *nacional*.

Onde eu quero chegar? A prevalecer o entendimento do magistrado Fernando Neto Botelho, de que há realmente essa confusão, de que a competência outorgada na Constituição - está dito textualmente que é comunicação, mas se interpreta que é simplesmente telecomunicação - e conjugando isso com a dicção do art. 61, § 1º, da Lei Geral de Telecomunicações, que diz:

Art. 61. (...)

**§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.**

É dizer, pela leitura corrente da lei qualquer um chegaria à conclusão de que esse serviço de valor adicionado de que trata o caput é um serviço de

comunicação; então quando vem a lei e precisa dizer que ele não é serviço de telecomunicação, e as decisões do STJ todas praticamente são fundamentadas nesse § 1º do art. 61, o que é que fica patente para mim? Não fosse esse § 1º do art. 61, como é que seria interpretado esse tipo de serviço? Se a lei não dissesse expressamente que ele não é serviço de telecomunicação – segundo Fernando Botelho, não seria serviço de comunicação também – qual seria a análise, o entendimento do STJ com relação a isso?

Onde está o ponto de conexão, que para mim é de extrema relevância, em relação a esse Informe 224 da Anatel? É lógico que o Informe 224 é uma norma muito rasa, que não poderia mesmo – qualquer um sabe disso – não poderia mesmo dispor sobre restrição, ou sobre limitação da competência do Estado de tributar. Agora, nem a lei federal, ordinária, de cunho administrativo para regular as relações das concessionárias de telecomunicações, essa lei poderia, meio que às avessas, não vou afirmar categoricamente que esse § 1º é uma ficção, mas trazendo à baila o raciocínio do magistrado Fernando Botelho, de que os dois conceitos (comunicação e telecomunicação) se equiparam, aí sim, teria convicção absoluta de dizer que se trata de uma ficção. E a ficção é válida no mundo jurídico, mas para aqueles efeitos, para aquela finalidade da norma, não para finalidades outras de usurpar competência tributária de outro ente federativo.

Na esteira desse raciocínio, voltando à questão da locação de equipamentos, concordo plenamente com o Dr. André. Para quê uma empresa que opera no serviço de telefonia iria se lançar a alugar equipamentos como uma atividade autônoma, independente, sem que isso esteja vinculado à sua atividade principal de prestação de serviço de telecomunicação? Entendo que os contratos, sendo conexos, prevaleceria aquele principal, ligado à atividade-fim da empresa e esse contrato de locação seria considerado como um contrato acessório. O traço distintivo é esse, se no caso concreto realmente existe essa autonomia em contratar. Uma circunstância extremamente relevante, também, é a de que o consumidor esse usuário puder comprar ou alugar o equipamento – no caso do exemplo, o “pager” – de uma terceira empresa, independentemente daquela que presta o serviço, se isso for verdade, aí sim, está perfeita a autonomia contratual. Se não, se o usuário só pode comprar ou alugar o equipamento daquela empresa que presta o serviço de telecomunicação, isso é apenas um disfarce, um abuso da forma, para colocar parte da base de cálculo que seria devida à margem da incidência do ICMS.

Com relação ao segundo ponto, que trata dos serviços suplementares, ou acessórios, como foi dito aqui, e foram dados vários exemplos, eu dirijo no mérito e entendo que o RICMS está corretíssimo. Serviço de consultoria. Quem liga para o auxílio à lista quer contratar alguma consultoria, dentro do que a gente entende, dentro do que o homem comum entende por consultoria? Consultoria para olhar as horas? Consultoria para olhar determinado nome no catálogo? O que é que tem lá do outro lado? Pode até ser uma máquina, um gravador que faz reconhecimento de voz e dita para você o número. Isso tudo é comunicação. A comunicação não precisa ser pessoa-pessoa, pode ser máquina-máquina, aliás a internet opera máquina-máquina. Então se lá tem um equipamento, um dispositivo, isso tudo são acessórios, suplementares, acompanham o principal e

não mudam a natureza do principal. Então, caracterizam, sim, serviço de telecomunicação, e nesse ponto o RICMS está correto.

Gostaria de fazer apenas um último comentário: embora tenhamos algumas Súmulas do STJ que são contrárias aos interesses das Fazendas Estaduais no Brasil, a questão tem que ser levada, sim, ao Supremo, que na ADI 1467, de 1997, apreciou a não-incidência prevista na Lei Orgânica do Distrito Federal para serviço de radiodifusão, que considerou inconstitucional a tal não-incidência, e em razão disso, setores poderosíssimos da economia que são exatamente esses – radiodifusão e televisão – conseguiram politicamente movimentar-se e emplacar emenda constitucional que realmente outorgou, no texto da Carta Magna, a tal imunidade. Mas tem um ponto importantíssimo no voto do Ministro Relator, Sidney Sanches – é certo também que a composição do Supremo mudou bastante, hoje nós temos o Presidente da República Lula, que nomeou quatro Ministros, salvo engano, na composição de onze –, mas o que ele disse, e que de certa forma é um alento para revertermos essa tendência negativa da jurisprudência no tocante à tributação do ICMS-comunicação. Ele disse, simples e claramente o seguinte, no seu item 11 das razões de voto: “*É que a Constituição Federal atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o ICMS sobre serviços de comunicação, sem qualquer exceção.*” Friso: “*sem qualquer exceção.*” Isso está dito em decisão do Supremo Tribunal Federal, na ADI 1467/DF.

E para finalizar mesmo, em relação à possível, *ad argumentandum tantum*, possível configuração do § 1º do art. 61 da LGT se r considerado como uma ficção jurídica, o nosso mestre das primeiras cadeiras do Direito, Paulo Dourado de Gusmão (1992, p. 9), cita Rudolf Ihering a respeito do conceito de ficção:

Já a *ficção*, indispensável à construção de um sistema jurídico, confere realidade ao que não tem, tratando como verdadeira uma criação artificial do pensamento. Daí, Ihering (*L'esprit du droit romain*, trad.) tê-la definido como **mentira técnica consagrada pela necessidade**. A ficção, como esclarece Ferrara (*Tratatto di Diritto Civile Italiano*), não torna real o que não tem realidade, mas só lhe dá as mesmas conseqüências, como se fosse real. Caracteriza-se, diz Ferrara – por dar igual tratamento a relações em si materialmente diversas. (destaque nosso)

Qual foi a necessidade da Anatel ou do Governo Federal em retirar o serviço de comunicação via internet do seu rol, da sua lida, do seu poder de gestão? Retirar, inclusive da necessidade de licitação, de licença, de operar sob

concessão? Porque ele não queria, mundialmente isso é a tendência, de deixar provedor de serviço de internet fora de qualquer regulamentação. Ele poderia ter feito isso de outra forma, que não dizer que não é serviço de telecomunicação e considera-se valor de serviço adicionado.

Se qualquer um de nós estivesse do outro lado, nós ficaríamos com certeza seduzidos pela tese, imaginem só: um dispositivo de lei federal dizendo que determinado serviço não é aquele tributável pelo ICMS, por uma ficção legal, e mais do que isso, como pela lógica da Constituição o que não está posto na competência dos Estados e do Distrito Federal, em relação a serviços, só pode ser atribuído aos Municípios se constar da lista de serviços anexa à lei complementar, em não constando desta lista, tal serviço seria intributável.

Esta é a última reflexão que gostaria de fazer, agradeço a todos pela atenção com que me ouviram.



## 5 – O DIREITO E A VERDADE CONSTRUÍDA: PROVAS, INDÍCIOS E PRESUNÇÕES

---

**Dr. Renato Franco de Almeida**

Promotor de Justiça/MG e Professor de Teoria Geral da Constituição

Quero cumprimentar a mesa na pessoa do presidente, Dr. Clayton Resende e agradecer o convite na pessoa do Dr. Roberto, colega de sofrimento do mestrado, e dizer que o tema proposto é de uma profundidade terrível, tendo em vista que hoje nós nos perguntamos, já que estamos na era pós-moderna: o que é verdadeiro? Se é verdadeiro?

E para chegarmos a esse ponto eu gostaria de fazer uma pequena análise histórica para construirmos, e efetivamente o tema foi muito feliz, a verdade agora na pós-modernidade.

Vou tomar como ponto de partida a Idade Média, especificamente a inquisição da igreja católica onde se vislumbrava uma verdade revelada. O que seria isso? A verdade que o Papa, representante oficial da igreja, revelava a nós aqui no mundo real e, esse Papa revelava a verdade divina que só ele tinha acesso.

Estamos, pois, na época da inquisição da igreja católica onde a verdade era, a bem da verdade, aquilo que o Papa queria que fosse, já que ele era o único designado por Deus a dizer a verdade.

Com o renascimento, principalmente após o aparecimento de Augusto Conte na humanidade, nós saímos da verdade revelada para a verdade positivada ou para a verdade provada. Estava começando aquilo que nós do ramo do direito conhecemos muito bem, o positivismo, que é baseado na verdade provada. Tudo aquilo que você pudesse provar cientificamente era verdadeiro e aquilo que você não conseguisse provar cientificamente era falso.

Temos que observar que essa idéia do positivismo quanto a verdade é uma ideia que vem tentar derrubar a ideia da verdade revelada da igreja católica, da sua inquisição. Então, todos têm condições de dizer que só aquilo que poderia ser provado cientificamente, ou seja, não era um espaço metafísico de verdade, era um espaço físico de verdade, só essa verdade poderia ser a verdade verdadeira. O fenômeno seria verdadeiro à medida que fosse provado cientificamente.

Bom, nós conhecemos o positivismo no nosso ramo, na área do direito, e hoje se entende que o positivismo foi exacerbado, seja na ciência jurídica, seja em outras ciências.

A bem da verdade, as outras ciências: humanas, médicas, quase abandonaram o positivismo exatamente pelos seus defeitos, pelas suas insuficiências em explicar os fenômenos atuais, os fenômenos sociais atuais.

Cabe observar que esse autor primeiro do positivismo não era um jurista, era um sociólogo. Augusto Conte não trabalhava com o direito.

Muito bem. Saímos da Idade Contemporânea, segundo Boaventura Souza Santos, e entramos hoje na Idade Pós-Moderna. E como se comporta a verdade como fenômeno sócio-jurídico na sociedade pós-moderna?

Uma das características da pós-modernidade, segundo alguns autores, é exatamente a característica do relativismo, nada na pós-modernidade seria certo, seria verdadeiro. Para que seja certo, para que seja verdadeiro, não precisa de alguém revelando, não precisa de alguém provando e sim precisa de pessoas na sua maioria que aceitem aquilo como verdadeiro, mesmo que cientificamente possa vir a ser falso.

Se não me falha a memória, o próprio Boaventura Souza Santos fala que uma das características da pós-modernidade é exatamente a desconstrução. Hoje não sabemos ou não conseguimos enxergar efetivamente o que seria certo ou o que seria errado.

Eu vou trazer daqui a pouco essas dúvidas para a área do direito que também sofre com o problema da pós-modernidade. Ora, se a pós-modernidade tem como uma das suas características o relativismo, o que é o relativismo?

Quando eu falei da verdade revelada, nós tínhamos um absolutismo de entendimento que ninguém poderia falar que o Papa, por exemplo, estava errado. Então, era a verdade absoluta. Era aquilo e mais nada.

Quando chegamos à época do positivismo, se você não conseguisse provar cientificamente um determinado fenômeno, esse fenômeno seria falso. Não seria verdadeiro, mesmo que as intuições, ou mesmo que a maioria dentro de uma sociedade entendesse que aquilo era verdadeiro, mas como você não conseguiu provar cientificamente, aquilo se tornou falso.

E o que é o relativismo para a verdade na pós-modernidade? É aquilo que você não consegue explicar, daí a ideia de desconstrução da pós-modernidade.

O relativismo, ao qual particularmente eu pertenço, no aspecto filosófico não tenta impor uma verdade por determinados critérios. A verdade será a verdade consensual, ou melhor dizendo para me ater ao tema proposto, a verdade será aquela verdade construída na sociedade.

Outro dia eu estava vendo um comercial de uma revista em que o rapaz ligava para o Ministério da Defesa e o Ministro da Defesa tinha ido para o Ministério da Saúde acumular pastas. Ligava pra lá, ele tinha ido para um terceiro ministério acumular mais uma pasta e, quando ligou para o terceiro ministério, aquele que era Ministro da Saúde, Defesa, e não sei o que mais, se tornou líder da oposição ao governo.

Parece-me claro, sob esse aspecto, que a gente está tratando da relatividade. Pelo menos essa é a interpretação que eu fiz, que o comercial quis mostrar a relatividade das coisas na atual era que vivemos, no sentido de que um ministro que acumulava três pastas no governo, e isto denota uma extrema confiança do Presidente da República, no dia seguinte ele era líder da oposição no Congresso Nacional. Ora, pode? Pode. Na pós-modernidade pode. Por que pode? Pode porque você não tem uma verdade absoluta.

Imaginemos que você trabalhasse na época de inquisição para o Papa e depois tivesse criado uma igreja nova: estaria na fogueira, vivo. E Por que? Porque você violou a verdade.

Hoje não há a verdade. Ou se existe, existe sem os extremismos que possa haver. Como toda quebra de paradigma, ocorre que se essa verdade existe, essa verdade só pode ser construída; hoje ela não pode mais ser provada, hoje ela não pode mais ser imposta por uma revelação.

E como se dá isso na ciência do direito? Todos nós que trabalhamos com o direito, conhecemos uma metodologia muito simples que é a metodologia da subsunção. Você tem a norma de um lado e você tem o fato de outro; você junta a norma com o fato, e se forem adequados você profere uma sentença, uma síntese.

Você trabalha na metodologia da subsunção, norma-fato. Se está adequado sai uma decisão, sai uma síntese, sai uma sentença.

Hoje mesmo no direito - e isso é típico do positivismo porque você tem que provar o fato, pois o direito está positivado na lei - você prova o fato. Provado o fato, você coloca a norma como premissa maior, o fato como premissa menor, elaborando a síntese ou sentença.

Na pós-modernidade, principalmente na área do direito, onde você trabalha efetivamente mais com princípios do que com regras, existe uma arguição de inconstitucionalidade das leis, principalmente leis que são anteriores a Constituição/88, porque uns dizem que violam o princípio x, outros dizem que violam o princípio y e por aí vai.

Nessa pós-modernidade nós vamos ter que não afastar, não abandonar, não rejeitar a metodologia da subsunção, porque isso no nosso trabalho cotidiano é ainda de extrema eficácia. Porém, nós temos que refletir na medida em que, se o direito hoje começa a ser também um fenômeno principiológico, nós temos que sair da subsunção e alcançarmos a ponderação dos valores positivados.

Como é que funciona isso? Imaginemos uma seguinte hipótese: uma determinada confederação propõe uma ação direta de inconstitucionalidade, alegando que determinada lei viola o princípio da não auto-incriminação, já que essa lei me obriga a fazer exame de sangue caso eu seja pego pela Polícia Rodoviária dirigindo e o policial entenda que eu estou embriagado. Se eu não fizer o exame de sangue eu vou responder processo administrativo e penal. Essa confederação entra com uma ADIN e diz que viola um direito fundamental, qual seja, o princípio de auto-incriminação, e que eu não sou obrigado a fazer prova contra mim mesmo.

A Advocacia Geral da União, ao defender o texto legal, alega o seguinte: o hospital público X, desde que a lei entrou em vigor economizou R\$ 4.000.000,00; o índice de criminalidade hoje, após a vigência da lei, é quase zero; e nossos jovens estão mais protegidos. Concluindo, houve com a entrada da lei em vigor uma melhoria no bem estar da sociedade brasileira.

Como se decidiria isso a luz do positivismo? Seria simples: temos a lei, temos a constituição. Em regra o positivista iria falar assim: a lei está aqui, não

vejo nenhuma dúvida razoável quanto a constitucionalidade dessa lei. Pelo contrário, ela melhorou o bem estar social e ela é constitucional.

E no pós-positivismo, como se decide isso? Antes de chegarmos a uma determinada conclusão, que não é a verdadeira, eu tenho que explicar como se comporta ou como está comportando o direito na pós-modernidade.

Hoje está uma febre de se falar que tudo é neo. Existe o neo-constitucionalismo, o neo-processualismo, o neo-liberalismo, tudo é neo. Eu vou ficar com tudo do pós: a pós-modernidade e o pós-positivismo.

O pós-positivismo é, segundo um dos maiores teóricos, ou pelo menos o teórico que eu mais aprecio e admiro, é a volta da ética para o direito, quando o direito normatiza padrões éticos encontrados na sociedade e colocados na Constituição, e que uma lei, uma regra, só poderá ser adequada se for obediente a esses padrões éticos previstos no documento constitucional, ou como esse autor fala, e ele trabalha com direito norte americano e inglês, se essa regra obedecer padrões éticos já colocados na mente da sociedade.

No grosso modo, o pós-positivismo seria isso. Quem trouxe primeiramente essa idéia foi o jurista e filósofo norte americano, Ronald Dworkin, e, hoje no Brasil nós temos o professor Paulo Bonavides, o professor Luiz Roberto Barroso e outros que são adeptos dessa idéia do pós-positivismo. Por que? Porque diferentemente do positivismo que usa aquela metodologia da subsunção como eu falei para os senhores, o pós-positivismo usa, e principalmente Robert Alexy previu isso, a ponderação de valores, porque o que vai haver é uma colisão de princípios como nesse caso que eu contei para os senhores, até num caso concreto. Depois nós tentaremos resolver através da verdade construída, porque a verdade para o direito é aquilo que a decisão judicial diz que é verdadeiro.

Muito bem. Colocado o pós-positivismo como a aproximação novamente do direito da ética - coisa que o positivismo, principalmente Kelsen no início de seus trabalhos, nas primeiras edições de teoria pura do direito, afastava completamente, rejeitando qualquer influência de outra ciência que não seja a própria ciência jurídica, fechando a ciência jurídica como um todo hermético - o pós-positivismo, parte da regra de que aquilo que está positivado vai alcançar um pós, um além, na medida em que aproxima de novo a ética da ciência jurídica e, só será verdadeiro ou só será jurídico, aquilo que for eticamente adequado segundo os padrões éticos de determinada sociedade, daí o relativismo da pós-modernidade, variando obviamente no tempo e no espaço.

Se os senhores não sabem, no século XVIII, na Constituição norte-americana, que ainda está em vigor, existia uma cláusula que dava direito de propriedade aos grandes fazendeiros, que foram aqueles que fizeram a constituição, de ter seus escravos.

Hoje isso seria um absurdo, mesmo nos Estados Unidos, que hoje é uma nação ainda um tanto quanto, ou pelo menos conhecida como tal, extremamente racista.

Isso seria um absurdo, como da mesma forma nós ocidentais vemos que os muçulmanos fundamentalistas são verdadeiros, não vou dizer idiotas, porque isso é muito pouco, são verdadeiros assassinos, terroristas, porque nós não compreendemos como uma pessoa pode amarrar um monte de bomba no

corpo e se jogar em um trem como aconteceu em Madri, ou pegar um avião para derrubar torres.

Enfim, a ética ou verdade, e lá no oriente principalmente no islamismo, o que ainda se propõe lá é a verdade religiosa, ao contrário de nós aqui do ocidente que já estamos avançando para a pós-modernidade.

Voltando ao pós-positivismo jurídico, nos temos a idéia então de uma colisão de princípios. Nos casos, como definiríamos, como encontraríamos a verdade? Depois da verdade imposta, depois da verdade provada, nós temos que construir na pós-modernidade a verdade e, aí você construiria como membro do Poder Judiciário, você teria que construir a sua verdade, porque você teria que proferir uma decisão nessa ação direta de inconstitucionalidade.

Segundo os pós-positivistas, e Dworkin é muito claro e bem radical quanto a esse aspecto, de forma alguma, em hipótese alguma, políticas públicas por mais que melhorem o aspecto do bem estar social, podem violar um direito fundamental.

Então, à luz do pós-positivismo, principalmente Dworkiano, isso daqui estaria fácil de ser resolvido. A lei é inconstitucional porque viola o meu direito fundamental a não auto-incriminação; a política pública de melhoria do bem estar social teria que ser feita de outra forma, mas nunca violando um direito fundamental. Pois bem, isso é verdadeiro?

Colocado numa decisão judicial da qual não caiba mais recurso, tratando principalmente da área cível, porque na penal temos a revisão criminal que não tem um prazo a ser proposta, porque você pode fazer a revisão criminal *ad infinitum*, mas no processo civil nós temos a ação rescisória, que tem um prazo decadencial de dois anos, se não me falha a memória ou se o Código de Processo Civil não foi mudado.

Passados os dois anos da ação rescisória, aquela decisão judicial se torna uma verdade jurídica. Como essa verdade foi alcançada? Através de construções, nesse aspecto, melhor até que Dworkin, o Robert Alexy, cria métodos de ponderação para que você chegue a uma conclusão satisfatória.

Existem casos mais difíceis, como o caso dessa menina que era modelo, Cicarelli, que estava transando na praia, filmaram, lançaram na revista. Colocaram-se dois valores que deveriam estar ponderados: de um lado a privacidade, a intimidade, o direito a imagem e de outro a liberdade de imprensa.

Vou alertá-los para uma coisa: todo mundo fala da liberdade de imprensa. Obviamente, num estado democrático não há nada absoluto, mesmo porque já falei para os senhores que na pós-modernidade não há nada absoluto, e o nosso direito não aceita, de forma alguma, um princípio jurídico absoluto. Tudo é relativo, mais a liberdade de imprensa me parece tem que haver, tem que possuir uma atenção especial por parte dos juristas, já que é um pilar da democracia liberal, na qual nós vivemos e, quem é mais antigo como eu, sabe muito bem a falta que faz uma imprensa efetivamente livre. Quem passou pela ditadura militar sabe disso: os jornais só publicavam o que o governo queria e, obviamente, nós não estávamos num estado democrático.

Muito bem. Feitas essas considerações, no caso lá da menina temos o direito a imagem, privacidade, isto é, ter direito a privacidade transando na praia, e de outro lado, a liberdade de imprensa.

À luz da teoria de Robert Alexy, nós poderíamos dizer o seguinte: como Robert Alexy trabalha para a ponderação de valores, trabalha com circunstâncias jurídicas e circunstâncias fáticas, esse caso por mais absurdo que é, também não seria muito difícil julgar sob a luz do pós-positivismo, porque a circunstância fática era que ela é uma pessoa pública; segundo: o local era público, então a privacidade, a intimidade e o direito à imagem deve ser suavizado, mitigado, porque há interesse da população e que é um direito fundamental da população ter informação, mesmo que seja em relação à menina. A informação cada um sabe da sua, qual é a melhor para você mesmo, daí o relativismo. Então, mesmo que você não goste da Cicarelli, mesmo que você a ache feia, ela é uma pessoa que vende revista e quem sou eu pra dizer que aquilo é uma porcaria e não serve pra nada?

Não, no relativismo nós temos essa vantagem de você não poder dizer que isso é errado, e isso traz uma grande vantagem, a meu ver, para o nosso sistema de governo, que eu, ao encerrar, vou finalizar com essa observação.

Bom, no sistema do pós positivismo, a menina não teria direito exatamente pelas circunstâncias fáticas que rodavam a controvérsia, mas os senhores perceberam que não estava em jogo ali um fato e uma norma, estavam em jogo dois valores preservados como direitos fundamentais da sociedade brasileira, conservados, previstos pela Constituição da República e, com essa ponderação, como que você vai dizer que ela não tem o direito a intimidade? Sim ela tem, como qualquer ser humano, ela tem direito a intimidade, a imagem e a privacidade em determinada circunstância.

Como você vai dizer que o direito a informação da sociedade não é um direito fundamental, já que o art. 5º prevê isso?

Então você vai ter que ponderar e verificar o que é melhor. Nas leis nós sabemos se uma está válida e outra não está, exatamente pelos critérios de cronologia e hierarquia, diante daquele velho ditado em que a lei posterior revoga a lei anterior, nós conseguimos trazer uma certa coerência ao ordenamento jurídico.

No entanto, quando se trata de princípios nós não podemos afastar, não podemos invalidar um princípio. Por exemplo, depois da decisão no caso da Cicarelli, vamos dizer que ela perca, que prevaleça a liberdade de imprensa, nós poderíamos dizer que o princípio protetor da intimidade, da privacidade, da imagem está revogado, não existe mais? Não, na ponderação de valores, na ponderação de princípios não funciona assim. Você só afasta o princípio daquele caso concreto, mas o princípio continua lá na Constituição vigendo, produzindo efeitos e, sendo obviamente, normativo.

Num caso posterior, em qualquer outra hipótese que venha ocorrer semelhante a essa, você pode utilizar o princípio da intimidade e abrir mão do princípio da liberdade de imprensa, ou o princípio ao direito da informação, isso vai depender das circunstâncias fáticas e jurídicas que o caso comportar.

Eu quero deixar uma outra informação, que é o que eu realmente acredito nesse sistema da pós-modernidade: é quanto ao nosso sistema de governo. Eu sei que estou um pouco fora do tema, mas me parece que isso vai desaguar também na hipótese de verdade construída no direito. É quanto ao nosso sistema de governo, da democracia. Me parece, até porque eu acolho o relativismo como posição filosófica, que a democracia, a efetiva democracia e não só a democracia política e sim também a democracia econômica, social, cultural, psicológica, etc, a democracia como sistema de governo só consegue se perfazer na sua inteireza quando nós vivemos filosoficamente dentro de um relativismo.

Primeiro eu quero colocar que, mesmo o relativismo, aliás como tudo na vida, não pode ser levado aos extremos. Aristóteles já dizia que a virtude está no meio termo e penso que devemos continuar com isso. Se hoje tudo é “relativo”, nem tudo é relativo; então o relativismo não pode chegar ao extremo de você achar que o Fernandinho Beira-Mar é uma boa pessoa e que não é nada pernicioso para a sociedade brasileira. Seria um extremismo.

Porém, a democracia sob o foco do relativismo é o momento, é o *locus* no qual nós podemos efetivamente dizer que vivemos numa sociedade democrática na medida em que se você se propõe ao relativismo e, sem afastar das verdades absolutas comprovadas, reveladas, enfim você vai respeitar o outro na medida em que você vai enxergar no outro alguma coisa diferente de você, mas que você deve, por dever jurídico, moral, social, respeitá-lo. Assim, você vai acolher essa diferença, essa adversidade essa relatividade, você vai acolher aquilo de forma natural. Exemplo: quando Hitler chegou ao poder e instituiu o nazismo na Alemanha, na década de 30, só existia uma verdade, a verdade absoluta da raça ariana e, como toda ditadura, tem como base filosófica uma verdade absoluta.

Em 64 deram um golpe nesse País sob o argumento que teriam que acabar com o comunismo, porque o comunismo era uma coisa ruim. Isso era uma verdade e baseado nessa verdade, tanto Hitler quanto nossos militares, praticaram diversas atrocidades.

Na medida em que você acompanha, adere ao relativismo, você compreende a existência do outro, você compreende a existência do outro sexo, da outra cor, da outra opção sexual, que é diferente do sexo, da outra mentalidade, da outra opção política.

Poderíamos dizer, nós que acabamos de votar agora para prefeito, quem está certo, quem votou no Márcio Lacerda ou quem votou no Leonardo Quintão?

Pelo menos aqui em Belo Horizonte, não podemos saber. Sabemos efetivamente que a maioria votou em Márcio Lacerda e essa é a verdade política durante quatro anos na prefeitura de Belo Horizonte.

Essa idéia do relativismo deve comportar a ideia de acolher a diversidade, daí porque eu afirmar que a democracia só consegue se perfazer na sua inteireza se ela tiver como ponto filosófico essa ideia do relativismo, essa ideia da existência do outro.

Obrigado pela paciência e pela atenção.

## O DIREITO E A VERDADE CONSTRUÍDA: PROVAS, INDÍCIOS E PRESUNÇÕES

---

**Dr. Onofre Alves Batista Júnior**

Procurador Chefe da II Procuradoria da Dívida Ativa/MG e Professor de Direito Tributário

Bom dia para todos os presentes.

Quando eu estava vindo para cá, eu estava pensando numa coisa que me ocorre sempre quando a gente trabalha com ficção, presunção e tal, um certo receio que bate como se fosse algo misterioso e, por sinal, mistérios não faltam. Eu tenho a impressão que o direito hoje, o direito tributário em especial, ele anda dando umas voadas, umas decoladas e se esquece às vezes o ponto de partida, questões importantes, nós não podemos perder logo a partida.

O direito é essencialmente principiológico, é com base nos princípios que se interpreta adequadamente o direito, por outro lado, nos bancos de introdução ao estudo do direito a gente aprende as lições de Larenz, Reale e tudo mais, não é possível se transpor as possibilidades de sentido da letra da norma, dá para você esticar a letra da norma, mas não dá para arrebentá-la, jogá-la de lado, deixar o direito de lado. E algumas questões me assustam no dia de hoje, por exemplo, de repente a gente está falando assim de imunidades, aí fala assim: o correio é imune. Não, espera aí, autarquia e fundação que a Constituição diz, não, mas tem um conceito que diz ali e o direito começa a construir umas fantasias, umas coisas.

Você fala assim energia elétrica; de repente tem transporte de energia elétrica; o princípio da capacidade contributiva visa buscar indícios de riqueza, aí de repente começa um entendimento, uma torção, uma coisa, acontece isso, acontece aquilo, daqui a pouco a energia elétrica mesmo não é vendida, a gente paga pelo transporte, etc.

Serviços adicionados de telefonia; daqui a pouco ninguém paga serviço de comunicação, você paga tudo, catálogo, índice, qualquer coisa, menos serviço de comunicação.

Isso é mais ou menos o que aconteceu com a prestação de serviço no ICMS. No início todo mundo confundia e depois a coisa volta pro eixo. Então, é preciso não se perder o ponto de partida.

A questão de presunções e ficções: acontece mais ou menos a mesma coisa, uma série de fetiches, de questões que vão sendo postas e que eu acho que se perde o ponto de partida, o início da questão.

O direito, na realidade, é construído em cima de evento concreto; você não reproduz, você traz na verdade versões daquele evento que aconteceu. A verdade jurídica é uma verdade construída e ela vem construída por provas que visam demonstrar a verdade ou a falsidade de determinados eventos, de determinados enunciados.



Bom, essa questão, o meio de prova então. Ele é o instrumento material que permite a comprovação da ocorrência ou não de um determinado evento, seja esta uma prova testemunhal, seja esta uma prova documental, seja esta uma prova indiciária, sem grandes mistérios.

As provas jurídicas podem ser diretas ou indiretas. Ou diretamente, imediatamente, nós trazemos uma versão do que houve, trazemos a representação mental do que houve ou nós o fazemos indiretamente, ou seja, tomamos indícios, tiramos conclusões e ilações para poder demonstrar o fato típico que houve.

Nesse caso, nós usamos, por exemplo, do arbitramento ou das presunções. A presunção é necessariamente um meio indireto de prova, natural, usado no direito normalmente.

Bom, autorizada no direito também normalmente, o art. 334. Porém, ele fala assim: “ não dependem de prova os fatos em que em cujo favor milita a presunção legal de existência ou veracidade”, mas de qualquer forma também nós temos que ver isto com uma certa relatividade, algo sempre é necessário ser demonstrado; do nada absoluto também eu não imagino que se possa tirar conclusões, pelo menos os indícios devem ser demonstrados.

A propósito, o indício ele é o que? Ele é um vestígio, um sinal, uma indicação, uma circunstância que nós mostramos e demonstramos e a partir de uma conclusão ou de um raciocínio indutivo; nós chegamos num outro fato, no fato típico que nós queremos demonstrar e isso vai acontecer quando? Quando a dificuldade de se fazer uma prova direta ela acontece e é forte. O direito tributário é rico nesse tipo de raciocínio.

Imaginem só: quem escritura o livro é o contribuinte, quem realiza a operação é o contribuinte; é natural que o Fisco, quando vai fazer uma versão do que houve, ou através de indícios o que você faz é uma representação do que efetivamente aconteceu, é uma verdade, porque é impossível; nós não temos uma câmera que permita voltar ao passado e retratar fielmente o que aconteceu. Bem, daí sua utilidade como meio de prova em direito tributário, natural, óbvia, em especial perante a realidade que o direito tributário visa demonstrar na justiça.

Bem, a prova indiciária vai trabalhar necessariamente com o balanço de probabilidades; na verdade, a direta também. Você não tem nunca uma certeza absoluta; você vai trabalhar com probabilidades e a indiciária também; ela joga exatamente com um balanço de probabilidades. Se você tem vários indícios convergentes, se você tem indícios fortes, maior será a probabilidade, e é exatamente em cima disso que se forma o convencimento.

Bom, as presunções legais são na verdade conteúdos de regras jurídicas; elas podem ser absolutas, quando não se admite prova em contrário, relativas, quando se admite prova em contrário e mista, quando admite prova em contrário, mas especifica os meios de prova admissíveis ou pode ser a presunção hominis.

A presunção hominis vai trabalhar com aquilo que ordinariamente acontece, como no art. 335; com base nas regras de experiências comuns, o juiz pode formar o seu convencimento; é o que ordinariamente acontece. Aí você retira

a probabilidade daquele indício poder representar o evento, o fato típico que você quer demonstrar.

Existem quatro requisitos para uso dessa presunção hominis:

- em primeiro lugar o fato a ser provado indiretamente, o que você parte do indício para provar, ele deve ser um fato típico;

- segundo, deve haver ausência de proposição preventiva geral e abstrata para solução daquele caso concreto, ou seja, o manejo da presunção hominis é secundária, não existe uma norma em caráter geral que disciplina aquela questão. Não pode haver prova em sentido contrário; os indícios, sobretudo, devem ser graves, precisos e concordantes.

A existência do indício traz uma forte indução da existência daquele fato típico preciso, dele não se tira conclusões diversas, ele possibilita conclusões claras e concordantes. Os vários indícios devem convergir para uma mesma conclusão. É o tipo da coisa, de repente o fato de um produto estar barato, por exemplo, e você não pode chegar e dizer que esse é um indício de que há subfaturamento, esse não é um indício com certeza grave, mas por certo, uma nota branca, uma duplicata que retrate o valor real da operação, aí é um indício grave. Então, essa gravidade no indício que reforce essa ilação que se faz é que possibilita o uso da presunção hominis, que é absolutamente passível de ser usada no direito, em especial no direito tributário.

Com relação à presunção relativa, são normas que dão o sentido para o uso daqueles indícios, detectado o indício ela direciona a conclusão, legalmente ela direciona a conclusão, ela veicula normas. A lei então traz os critérios para a identificação do indício e ela jurisdiciza a conclusão que se vai tirar.

No caso da presunção relativa o fato diretamente conhecido é o indício e a ilação vem marcada na própria lei, ela é feita num estágio, ela não é feita pelo aplicador, pelo juiz diretamente, mas o próprio legislador faz aquela conclusão, coloca aquela conclusão na lei. Então, verificado o indício, a lei possibilita, ela traz a determinação para que se chegue àquela conclusão.

Na realidade então, não há uma presunção pelo aplicador, mas ele aplica uma lei a partir de um determinado indício, na verdade ela não inverte o ônus da prova, ela é o conteúdo de regras jurídicas, mas, pelo menos, o indício deve ser demonstrado, caso contrário você parte do nada.

Com relação às presunções absolutas, elas também são normas jurídicas que não admitem prova em sentido contrário; na verdade, essa, de presunção não tem nada, é estranha à idéia de prova, ela veicula uma norma, dada a ocorrência existe o fato típico e não há como se provar nada em sentido contrário, no caso elas são falsas ficções, mas ainda trabalham no campo das probabilidades, ou seja, no campo das presunções, verificado o indício existe uma alta probabilidade de ter ocorrido o fato típico.

No caso das ficções, aí não, não há essa probabilidade de ocorrer o fato típico, ou seja, é até o contrário, são normas de direito material que criam uma verdade legal que é contrária à verdade fenomênica, elas não admitem prova em contrário, mas o conseqüente da norma; ela toma como verdadeira a ocorrência de um evento que provavelmente não aconteceu, daí ser ficção. É mais ou menos

o art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil que fala: “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”; isso é uma ficção; ninguém a conhece mesmo. A ficção então, ela dá a certeza jurídica a algo diverso da verdade empírica e a presunção dá a certeza jurídica a algo que é provável e o que distingue uma de outra é exatamente a probabilidade.

Na ficção, o que há é que ela não pode ser usada para criar tributos, ao contrário das presunções que são naturalmente manejadas no direito tributário.

Com relação aos princípios, a segurança jurídica não fica atingida com o manejo das presunções porque elas importam para a previsibilidade e se traz previsibilidade não há ofensa ao princípio da segurança jurídica.

Com relação ao princípio da tipicidade, o que se argumenta é que você traz indícios para fazer a subsunção ao fato gerador; isso também não é verdade, na verdade não ocorre isso. A obrigação tributária não nasce de um indício que não foi tipificado, mas o conhecimento do fato típico que é descrito nessa hipótese de incidência que é presuntivo de capacidade econômica é que se dá de forma indireta com base em um indício; você chega ao fato típico através do indício; você demonstra o fato típico através do indício, mas o indício não foi usado na subsunção; você chega ao que realmente aconteceu através do indício, através de uma ilação posta pela lei ou não. Não há, portanto, nenhuma analogia; não se atribui nenhuma margem de discricionariedade ao fisco no manejo das presunções, apenas o fato típico que está descrito na hipótese da incidência é conhecido de forma indireta através daquele indício; ele é comprovado, portanto, de forma indireta e isso é no direito tributário absolutamente normal, em especial pelas dificuldades de se fazer prova direta, como já foi dito; é o contribuinte que escreve o livro, é o contribuinte que faz a operação, o fisco vai verificar depois o que houve no passado, ademais fraudes, simulações são usuais no meio tributário.

Outro princípio fundamental do direito tributário, a praticidade exige que se trabalhe com presunções.

Alguns casos práticos de presunção: no caso de presunção hominis, por exemplo, o subfaturamento na venda de mercadorias, os indícios devem ser graves, precisos e concordantes, como eu havia dito. Você não precisa tirar dos indícios e nem isso é possível, porque não é possível retratar fielmente o passado, provas cristalinas, mas os indícios devem ser convergentes e graves e como eu disse não é simplesmente o fato da mercadoria estar barata que você pode fazer a ilação de que houve subfaturamento, mas é preciso que o indício seja grave, até que existam vários indícios concordantes que tragam, que possibilitem uma alta probabilidade de que aquele fato típico tenha ocorrido e, como eu disse, na verdade os indícios servem para demonstrar o fato que efetivamente aconteceu, não é o indício que vai a subsunção, mas é o fato típico, ou seja, os indícios mostram que a venda foi de R\$ 100,00 (cem reais), o fato típico, a operação que efetivamente aconteceu foi uma operação de venda a R\$100,00 (cem reais), os indícios não entram na subsunção, eles apenas demonstram o verdadeiro fato típico que ocorreu.

Outro exemplo: as pautas fiscais de valores, no caso das pautas fiscais nós temos algumas complicações. Por exemplo, se as pautas fiscais trazem

valores mínimos elas devem admitir prova em sentido contrário, mas se a lei estabelecer valor de pauta como base de cálculo, por exemplo, no IPVA?

Se a Constituição não é ferida, se a configuração do fato gerador e da base de cálculo na Constituição, nós não temos uma orientação em sentido contrário, é possível a lei estabelecer que a base de cálculo é aquela, é o valor da tabela. É possível uma sindicância judicial em cima? Lógico, naturalmente, com base no princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, é preciso que se deem parâmetros, mas a lei pode fixar qual é a base de cálculo. O decreto pode fixar? Sim, também a lei pode dar os parâmetros e remeter para decreto; nesse caso o decreto ele é atribuído ao fisco, mas ele não tem margem discricionária, é uma discricionariedade técnica, é uma falsa discricionariedade, ou seja, é possível compor aquele valor dado no decreto, com base em critérios técnicos.

Outro exemplo é o estorno de créditos de ICMS de mercadorias adquiridas com nota fiscal posteriormente declarada inidônea. Esta questão é uma questão extremamente complicada porque ela deve admitir prova em sentido contrário, até porque o artigo 155, § 2º, I, da Constituição fala que “a não-cumulatividade diz respeito ao imposto cobrado e não o imposto pago efetivamente”; já é uma questão um pouco mais complicada.

A questão do arbitramento, art. 148, do CTN; quando o contribuinte não apresenta documentos hábeis, é possível se fazer o arbitramento? Sim é possível fazer o arbitramento, quando uma nota fiscal, por exemplo, é imprestável e há também uma margem de discricionariedade técnica aberta ao fisco e não uma margem de discricionariedade, mas ele deve buscar o que efetivamente ocorreu.

A grande complicação que a gente vê usualmente no caso da substituição tributária para frente, que uma prática consagrada no mundo inteiro, é uma evolução do mecanismo tributário e que hoje é inarredável, não pode mais ser colocado de lado. Não há, em nome da praticidade, se abandonar a técnica da substituição tributária para frente. O que se questiona é o que ocorre aí? É uma presunção absoluta ou uma presunção relativa?

A meu ver são duas facetas que ocorrem na substituição tributária. Em primeiro lugar, com relação ao fato gerador, a presunção é relativa, caso se prove que o fato gerador não aconteceu é possível se pedir a restituição do tributo, portanto é uma presunção relativa porque se admite prova em contrário.

No que diz respeito à base de cálculo, a meu ver, em especial em homenagem à Lei Complementar 87, é uma presunção absoluta, a lei firma qual é a base de cálculo do tributo e não se admite prova em sentido contrário.

Eu espero ter trazido, embora um pouco academicamente, de forma meio rápida e corrida, a idéia do que eu penso de presunções e ficções. Obrigado.

# ACORDÃOS DE 2008 – MATÉRIAS:

## 1 – ALÍQUOTA DE ICMS

---

Acórdão: 18.619/08/3ª

Publicado no "MG" de 10/05/2008

---

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA - DESTINATÁRIO DIVERSO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatado que o Contribuinte emitiu documentos fiscais que consignavam destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias realmente se destinaram, acarretando as exigências de ICMS (diferença entre alíquota interna e interestadual), multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso V, art. 55, Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que o Contribuinte, no período de agosto a novembro de 2002, emitiu documentos fiscais que consignavam destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias realmente se destinaram, acarretando as exigências de ICMS (diferença entre alíquota interna e interestadual), multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso V, art. 55, Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada e a Coobrigada apresentam, conjunta e tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 97/101, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 151/156.

---

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação de que o Contribuinte, no período de agosto a novembro de 2002, emitiu documentos fiscais que consignavam destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias realmente se destinaram, acarretando as exigências de ICMS (diferença entre alíquota interna e interestadual), multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso V, art. 55, Lei 6763/75.

Cumprе ressaltar, de início, que a Coobrigada encontra-se no pólo passivo da obrigação tributária por ser incorporadora da ora Autuada.

As Autuadas, em sede de Impugnação, arguem, inicialmente, a caducidade do direito do Fisco de lançar, a teor do § 4º, do art. 150, do CTN.

O lançamento se reporta ao exercício de 2002, sendo que as Autuadas foram intimadas do mesmo na data de 19/11/07 (fls. 03). Nesse sentido, sustentam a impropriedade do lançamento para fatos geradores ocorridos antes de 19/11/02.

Não obstante, verifica-se que não se operou a decadência da forma alegada.

Nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, ocorre homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte. Em relação ao imposto devido 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 mesmo diploma legal.

Portanto, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado pelo art. 173, I do CTN, que para tanto, regra geral, estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal acima citado, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do CTN.

Nesse sentido, o prazo extintivo para lançamento do crédito tributário referente ao exercício de 2002 encerrar-se-ia em 31/12/07.

O entendimento já está superado nesta Casa, onde prevalece a tese de que não há que se falar em homologação quando se está a tratar do lançamento de ofício de valores não declarados pelo contribuinte.

Dessa forma, rejeita-se a arguição de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento.

É interesse estatal o controle efetivo do destino dado às mercadorias produzidas ou comercializadas neste Estado, no intuito de identificar as diversas etapas de circulação destas até o consumidor final (ciclo produtivo ou comercial), buscando carrear ao Erário a tributação sobre toda a cadeia de circulação da mercadoria.

Neste compasso, o Fisco, detectando indícios de irregularidades na emissão de documentário fiscal, envida esforços no sentido de aferir o real destino dado às mercadorias.

Se restar comprovado seu recebimento, bem como o registro da nota fiscal na escrita fiscal ou contábil do destinatário, a operação é regular, cabendo ao Estado destinatário das mercadorias o tributo incidente sobre a margem de agregação nas subseqüentes etapas de circulação da mercadoria naquela unidade da Federação.

Não obstante, a existência de declaração do suposto destinatário negando a aquisição ou o recebimento das mercadorias em seu estabelecimento, deixa entrever que as mercadorias não adentraram em território de outra unidade da Federação, podendo ter sido comercializadas ou entregues neste Estado, com evidente prejuízo para o Estado mineiro, pois foi perdida a parcela de tributo incidente sobre a margem de agregação nas subseqüentes etapas de circulação da mercadoria, além do prejuízo advindo da aplicação da alíquota incorreta para a última operação que efetivamente se realizou.

Considerando-se a abordagem supra, verifica-se que o caso em tela tem origem em declarações de duas destinatárias constantes das notas fiscais de

venda emitidas pela ora Autuada que informam sobre a não aquisição das mercadorias correspondentes.

As declarações encontram-se juntadas, por cópias, às fls. 17 (Elizângela Fonseca) e 21 (Nandia Rodrigues Soares).

O Fisco apresenta relação das notas fiscais às fls. 18/20 (Elizângela) e 22/25 (Nandia); as cópias das mesmas encontram-se às fls. 29/52, sendo que o lançamento delas no livro Registro de Saídas encontra-se disponibilizado às fls. 53/79.

Sustentam, as Impugnantes, que como as operações estavam sujeitas à cláusula *fob*, ou seja, as destinatárias se responsabilizariam pela retirada das mercadorias no próprio estabelecimento da remetente, nenhuma responsabilidade a elas (Autuadas) caberia por entrega da mercadoria a destinatários diversos dos constantes nos documentos fiscais objeto da autuação.

Com a vênia devida, percebe-se que tal argumento não tem o condão de afastar a responsabilidade das Impugnantes pela imputação em questão.

Ora, se a acusação fiscal cuida de emissão de documento fiscal em que consta, como destinatário, estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destina, ainda que a responsabilidade do transporte seja por conta do destinatário, ainda assim a infração se encontra configurada.

Tal conclusão é óbvia ao se verificar a objetividade da penalidade aplicada, com a redação vigente à época:

**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:*

(...)

*Efeitos de 1º/01/1976 a 31/10/2003 - Redação original:*

*"V - por mencionar em documento fiscal destinatário diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar - 20% (vinte por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;"*

Por outro lado e com a vênia devida, a desconstituição da acusação do Fisco seria simplória. Bastaria às Impugnantes demonstrar a efetividade das operações através de qualquer prova inequívoca: comprovação do recebimento dos valores correspondentes através de cheques, pagamento de fatura, transferência bancária, etc.

Contudo, as Impugnantes nada trouxeram, dentro dessa linha, para contrapor a acusação fiscal.

Na tentativa de provar que as mercadorias foram entregues aos destinatários, as Impugnantes anexaram cópias de CTCs (conhecimentos de transporte rodoviário de cargas), às fls. 139/148, emitidos por Expresso Caruaru Transportes Ltda.

É de bom alvitre salientar que o transportador informado nas notas fiscais (fls. 29/52) é Rápido Caruaru Ltda.

Por outro lado, as assinaturas constantes dos CTRCs apresentados, sobre carimbos com os nomes das destinatárias, não comprovam o recebimento das mercadorias, até porque citadas assinaturas são bem diferentes das constantes nas declarações de fls. 17 e 21.

Nesse sentido, não sendo possível identificar quem efetivamente recebeu as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação, correta é a aplicação da alíquota interna, com a conseqüente exigência da diferença (5%) sobre o valor da operação, que representa a diferença entre esta e a alíquota de 12% (doze por cento) destacada nos documentos fiscais.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências de ICMS (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), Multa de Revalidação (art. 56, II, da Lei 6763/75) e Multa Isolada, prevista no inciso V, do art. 55, da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e André Barros de Moura, que o julgavam improcedente nos termos dos itens 7 a 12 da Impugnação (fls. 99/101) e documentos de fls. 139/148. Designado relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Relator Designado: Edwaldo Pereira de Salles**

## **2 – BASE DE CÁLCULO**

---

Acórdão: 18.707/08/1ª

Publicado no "MG" de 01/05/2008

---

### ***EMENTA***

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA - SISTEMA DE IRRIGAÇÃO. Imputação fiscal de que o contribuinte promoveu saídas de mercadorias sob amparo indevido da redução de base de cálculo do ICMS, prevista no item 17 da Parte 1 c/c o disposto no item 7 da Parte 5, ambos do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei 6763/75. Entretanto, restou comprovado nos autos que a redução de base de cálculo inserida nos dispositivos retromencionados alcança os conjuntos de irrigação comercializados pela Autuada, ensejando, assim, o cancelamento das exigências fiscais. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---



## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de utilização indevida da redução de base de cálculo do imposto, prevista no item 17 da Parte 1 c/c o disposto no item 7 da Parte 5, ambos do Anexo IV do RICMS/02, nas saídas de “conjunto de sistema de irrigação reg. aspersão”, no período de 01/01/2005 a 30/06/2005, quando a redução era restrita às saídas de máquinas e implementos agrícolas, não se enquadrando no conceito de “aparelhos e dispositivos mecânicos, destinados a regular a dispersão ou orientação de jato de água, inclusive simples órgãos móveis postos em movimento pela pressão de água na irrigação da lavoura”. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.474 a 1.502, contra a qual o Fisco apresenta manifestação às fls. 2.388 a 2.419.

---

## **DECISÃO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de utilização indevida da redução de base de cálculo do imposto, prevista no item 17 da Parte 1 c/c o disposto no item 7 da Parte 5, ambos do Anexo IV do RICMS/02, nas saídas de “conjunto de sistema de irrigação reg. aspersão”, no período de 01/01/2005 a 30/06/2005, quando a redução era restrita às saídas de máquinas e implementos agrícolas, não se enquadrando no conceito de “aparelhos e dispositivos mecânicos, destinados a regular a dispersão ou orientação de jato de água, inclusive simples órgãos móveis postos em movimento pela pressão de água na irrigação da lavoura”. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75.

Insta destacar que a Autuada emite os documentos fiscais indicando na descrição dos produtos a quantidade de “conj. Sist. Irrig. Reg. Aspersão composto de”, descrevendo logo adiante a quantidade de peças (tubos e conexões) que seguem no mesmo lote comercializado, lançando um único preço para o produto denominado “conjunto”.

O Fisco elaborou planilha englobando os itens tubos e conexões, distribuindo o preço dado ao “conjunto”, de acordo com o preço dos tubos, obtidos junto ao sistema informatizado da própria Autuada.

A Impugnante alega que emitiu as notas fiscais de saída de seus produtos adotando a redução da base de cálculo, baseando-se no fundamento legal do Convênio 52/91, publicado em 30/09/1991.

Em seguida, a defesa apresenta os conceitos de máquinas, implementos agrícolas, agricultura superior, aparelho, dispositivo, mecânico, orientação, aspersão, irrigar e tubo, salientando que tais conceitos definem, perfeitamente, o alcance do benefício concedido pelo CONFAZ, pois o Convênio 52/91 define a redução da base de cálculo nas saídas de máquinas e implementos agrícolas.

O Fisco, por sua vez, se sustenta na definição literal do item 17 da Parte 1 c/c o item 7 da Parte 5 do Anexo IV do RICMS/2002. De acordo com o

mencionado item 17, ocorre a redução da base de cálculo nas saídas, em operação interna ou interestadual, de máquina ou implemento agrícola, relacionados na parte 5 do Anexo IV.

Identificando o produto, o item 7 da parte 5 contempla a redução para:

*“Aparelhos e dispositivos mecânicos, destinados a regular a dispersão ou orientação de jato de água, inclusive simples órgãos móveis postos em movimento pela pressão de água, usados na irrigação da lavoura”.*

Interpretando o dispositivo, diz a defesa que os “aspersores, tubos, pontas, anéis e luvas, por serem coordenadamente acoplados, constituem aparelhos, com finalidade essencial na irrigação, sem os quais o processo não funciona”, destacando que “os tubos, suas partes e conexões, são dispositivos fabricados segundo as normas da ABNT, destinados à aplicação em sistemas de irrigação por aspersão e que são imprescindíveis para, mediante alta pressão, orientar o jato de água e movimentar as peças de dispersão, sem o que não existe sistema de irrigação.”

Noutra linha de raciocínio, salienta o Fisco que a redução atingiria apenas o aparelho denominado “aspersor”, sobre o qual não se exigiu qualquer tributo neste lançamento, e que os tubos e conexões não podem ser considerados como aparelhos ou dispositivos mecânicos, ainda que vendidos em conjunto.

Destaca a autoridade fiscal que a definição de “sistema de irrigação” é de fácil entendimento e de acessível esclarecimento junto aos profissionais especializados.

Não se pode olvidar, evidentemente, da postura fiscal de que as regras de isenção, qualificando a redução da base de cálculo como isenção parcial, são interpretadas literalmente, na esteira do art. 111 do CTN.

Mas, a toda evidência, quando se constata que o valor de mercado do “aspersor”, em sua maioria, atinge pouco mais de R\$ 4,00 (quatro reais) a unidade, não se vislumbra muita coerência na afirmativa, ou seja, não é muito razoável que as máquinas administrativas dos estados e do próprio CONFAZ sejam postas em benefício de se reduzir a carga tributária sobre um bem de uso restrito e de valor comercial tão baixo, se comparado ao custo total do conjunto de irrigação.

Como visto até aqui, a questão se prende exclusivamente à possibilidade de se classificar os tubos e conexões como sistema de irrigação ou não. Se positivo, estariam tais saídas contempladas pela redução da base de cálculo. Ao contrário, se negativa a possibilidade, não se aplicaria a redução, tributando-se de forma integral as saídas, mesmo que denominadas pela Autuada como venda de conjuntos de irrigação.

Valendo-se da informação da Impugnante de que outras empresas do ramo se utilizam do mesmo procedimento, procurou-se analisar a questão à luz de

posições já externadas pelos setores competentes da SEF/MG e da Receita Federal do Brasil (RFB).

Com efeito, um dos concorrentes da Autuada formulou consulta à DOLT/SUTRI, expondo a sua situação tal e qual acontece com o objeto do presente lançamento.

Como resposta, publicou-se a Consulta de Contribuintes nº084/2007 que, não obstante posicionar-se contra o pedido da consulente, ressaltou que, na hipótese da Receita Federal confirmar o enquadramento do conjunto vendido pelo contribuinte como sistema de irrigação, poderia ele se valer da redução da base de cálculo.

Em sua exposição, a DOLT/SUTRI destacou a DECISÃO Nº 10, de 16 de outubro de 2000, emanada da 5ª Região Fiscal da Receita Federal, dando conta de que a classificação fiscal 8424.81.21 alcança o “sistema de irrigação por aspersão ou microaspersão composto de filtros, válvulas, conexões, controladores e aspersores ou microaspersores para uso na agricultura e floricultura.”

Considerando que a definição da 5ª Região Fiscal da RFB não assegurava de forma clara a classificação fiscal para o produto em análise, por falta de umas e inclusão de outras partes não presentes no conjunto vendido pela Autuada, buscou-se novas consultas para a situação, quando foi possível encontrar a DECISÃO Nº 216, com a seguinte redação:

*ASSUNTO: Classificação de Mercadorias*

*EMENTA: CÓDIGO TIPI: Mercadoria: 8424.8121 – Conjunto para irrigação por aspersão constituído por aparelhos para projetar água (aspersores), hastes de sustentação, tubos, tubetes e conexões, próprio para uso na agricultura e fruticultura em geral.*

A mencionada decisão aproxima substancialmente a conceituação dada pelo Contribuinte com a classificação fiscal da RFB, o que, em tese, lhe permitiria utilizar-se da redução da base de cálculo.

Para sanar eventuais dúvidas, uma análise criteriosa das Notas do Sistema Harmonizado (SH) e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que estabelecem detalhadamente o alcance e conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH pode resolver a questão.

As posições possíveis para enquadramento do sistema de irrigação são:

*- Plástico e suas obras: Seção VII, Capítulo 39*

*- Máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos e suas partes: Seção XVI, Capítulo 84.*

Analisando as Notas do Sistema Harmonizado (SH) e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que estabelecem detalhadamente o alcance e conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH tem-se a Nota nº 4, da Seção XVI do SH que determina:

*“Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.”*

Por sua vez, o item VII – Unidades Funcionais (Nota 4 da Seção), das Considerações Gerais da Seção XVI da NESH, esclarece o significado do termo “concebidos para executar conjuntamente uma função bem determinada”.

O mencionado item dita que o termo abrange somente as máquinas e combinações de máquinas necessárias para realização da função própria ao conjunto, que forma uma unidade funcional, excetuando-se as máquinas ou aparelhos que tenham funções auxiliares e não concorram para a função do conjunto.

Exemplificando, a legislação aqui tratada comenta:

*“Constituem, por exemplo, unidades funcionais deste gênero, na acepção desta Nota:*

*(...)*

*3) Os sistemas de irrigação constituídos por uma estação de controle que compreende principalmente filtros, injetores e comportas, canalizações primárias e secundárias subterrâneas e uma rede na superfície (posição 84.24).”*

Noutra linha, a Nota nº 2, da Seção XVI do SH, assim como o item II – Partes (Nota 2 da Seção), das Considerações Gerais da Seção XVI da NESH determinam as regras para a classificação das partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidas para determinada máquina ou aparelho. Segundo estas notas, as partes se classificam na posição correspondente à máquina ou aparelho. Entretanto determina:

*“Todavia, estas disposições não se aplicam às partes que consistam em artefatos incluídos em qualquer uma das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.85 e 85.48). Os artefatos deste tipo seguem o seu próprio regime em todos os casos, mesmo se concebidos especialmente para serem utilizados como partes de uma máquina determinada. É o que acontece, entre outros, com:*

1)As bombas e compressores (posições 84.13 e 84.14).”

Por outro lado, quanto à possibilidade do produto em questão ser classificado no Capítulo 39 da Seção VII (Plásticos e suas obras), uma vez que é um produto feito de PVC (Policloreto de Vinila), esta está excluída pelo item “s” da Nota nº 2, do Capítulo 39 do SH que determina:

“2. O presente Capítulo não compreende:

...

p) os artigos da Seção XVI (máquinas e aparelhos, material elétrico);”

Analisando a NESH da Posição 84.24, tem-se:

a) Quanto à classificação da posição 84.24:

“Esta posição engloba as máquinas e aparelhos utilizados para projetar, dispersar ou pulverizar vapor, líquidos ou produtos sólidos (granulados, granelhas, pós, etc.), na forma de jato, dispersão, ou mesmo gota a gota, ou em nuvem (spray).

...

#### **E.- SISTEMAS DE IRRIGAÇÃO**

Estes sistemas são constituídos por um certo número de elementos ligados entre si, compreendendo especialmente:

1º) uma unidade de comando de malha dupla, injetores de adubos, válvulas reguladoras de retenção, reguladores de pressão, manômetros, dispositivos para purgar, etc.;

2º) uma rede subterrânea (canalizações primárias ou secundárias para conduzir a água da unidade de comando até o local a irrigar); e

3º) uma rede de superfície (condutos gota a gota com gotejadores).

O conjunto classifica-se na presente posição como constituindo uma "unidade funcional"..."

b) Quanto à classificação das partes do sistema:

“Ressalvadas as disposições gerais relativas a classificação das partes (ver Considerações Gerais da Seção), também se classificam aqui as partes das máquinas ou aparelhos da presente posição, tais como os reservatórios, bicos aspersores, cabeças de irrigação, mecanismos de

*dispersão (exceto os artefatos da posição 84.81), etc.”*

*Obs.: Posição 84.81 – Torneiras, válvulas e dispositivos semelhantes.*

Para se chegar definitivamente a uma conclusão, é preciso analisar a Tabela de correlação NBM x NCM. Esta tabela tem por finalidade possibilitar a correlação de códigos de mercadorias entre a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), adotada pelo Brasil e demais países do Mercosul (Argentina, Paraguai e Uruguai), a partir de janeiro de 1996, e a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), utilizada pelo Brasil entre janeiro de 1989 e dezembro de 1995.

Através dela observa-se que a classificação NBM 8424.81.9900 corresponde às seguintes NCM: 8424.81.19, 8424.81.21, 8424.81.29 e 8424.81.90 conforme se observa abaixo:

Correlação			
COD_NBM	NOME_NBM	COD_NCM	NOME_NCM
8424.81.9900	OUTS.APARELHOS P/AGRICULTURA/HORTICULTURA	8424.81.19	OUTS.APARELHOS P/PULVERIZAR FUNGICIDAS/ INSETICIDAS,ETC.
8424.81.9900	OUTS.APARELHOS P/AGRICULTURA/HORTICULTURA	8424.81.21	IRRIGADORES E SISTEMAS DE IRRIGACAO POR ASPERSAO
8424.81.9900	OUTS.APARELHOS P/AGRICULTURA/HORTICULTURA	8424.81.29	OUTROS APARELHOS IRRIGADORES E SISTEMAS DE IRRIGACAO
8424.81.9900	OUTS.APARELHOS P/AGRICULTURA/HORTICULTURA	8424.81.90	OUTROS APARELHOS P/AGRIGULTURA OU HORTICULTURA

Por tudo, com base no até aqui exposto, conclui-se que o sistema de irrigação é considerado como uma unidade funcional e classifica-se na posição 84.24 (8424.81.21 – Irrigadores e sistemas de irrigação por aspersão e que, no caso dos autos, as partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidas para as máquinas ou aparelhos devem ser classificadas na posição correspondente às máquinas ou aparelhos, à exceção das bombas ou compressores utilizados no sistema de irrigação que devem ser classificados em posições próprias, ou seja, posição 84.13 ou 84.14, mas que não são objeto do presente lançamento.

Destaca-se, por fim, que a peça impugnatória, ao requerer a realização de prova pericial, não atendeu ao disposto no inciso III, do art. 116 da

CLTA/MG, vigente à época, razão pela qual o pedido não foi apreciado pela Câmara de Julgamento.

Dessa forma, não restando demonstrada a imputação feita pelo Fisco, não resta outra decisão que não seja a improcedência do lançamento.

Cabe salientar, no entanto, que a destinação dos produtos, com encaminhamento a diversos estabelecimentos classificados como depósitos de materiais para construção, lança dúvidas sobre a real utilização dos mesmos. Mas, não sendo esta a linha acusatória mestre do Fisco, irrelevante se torna para a tomada de decisão.

Contudo, a matéria merece melhor análise dos formuladores da política fiscal do Estado, uma vez que, nos moldes atuais, é de controle extremamente difícil para o Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, compareceu o Dr. Miguel Arcanjo da Silva. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Antônio Leonart Vela e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 18.808/08/1ª**

Publicado no "MG" de 19/07/2008

---

***EMENTA***

**BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO – DISSIMULAÇÃO. Constatado que a Autuada não incluiu na base de cálculo do ICMS, nas vendas de acessórios para veículos, valores destacados nas notas fiscais como de serviços de instalação dos mesmos. Constatação da não-existência desse serviço na Lista de Serviços, a que se refere a Lei Complementar 56/87, acarretando, por conseguinte, a obrigatoriedade de sua agregação à base de cálculo do ICMS. Infração plenamente caracterizada, legitimando-se as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a não-inclusão na base de cálculo do ICMS, na venda de acessórios para veículos, do valor relativo à instalação dos mesmos, acarretando a cobrança sobre esse valor de ICMS e Multa de Revalidação, no período de janeiro de 2001 a maio de 2003.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 272 a 277, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 296 a 299.

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

Da nulidade do AI

A Impugnante argúi a nulidade do lançamento em face da ausência dos critérios e índices para cálculo dos juros de mora.

Sem razão a defesa, uma vez que a incidência dos juros se faz pela aplicação da Taxa SELIC, nos termos da inteligência do art. 226 da Lei 6763/75 ou, no período anterior à sua existência, por outro indexador adotado pela Receita Federal, na cobrança dos tributos de competência da União.

### **Do Mérito**

A autuação é bastante clara em sua ocorrência, qual seja, a cobrança de ICMS e MR em razão do Contribuinte não ter lançado na base de cálculo do ICMS, nas vendas de acessórios para veículos, os valores referentes ao serviço de instalação dos mesmos.

Entende o Fisco ter havido a dissimulação, uma vez que o preço praticado contempla uma só operação, ou seja, a venda com a respectiva instalação.

A Autuada alega que a não-inclusão dos valores relativos aos serviços de instalação de acessórios em veículos na base de cálculo do ICMS está respaldada pela Lei Complementar 56/87, a qual define, através da Lista de Serviços, aqueles sobre os quais haverá incidência exclusiva de ISS.

Sustenta, pois, que os serviços de instalação em questão estão sujeitos ao ISS e não ao ICMS, de acordo com os itens 68 e 69 da lista citada.

Verifica-se equivocada a alegação supra em razão do que prescrevem os itens da lista citados:

#### **Lei Complementar 56/87 - Lista de Serviços**

*Item 68 - Lubrificação, limpeza e revisão de máquinas, veículos, aparelhos e equipamentos (exceto o fornecimento de peças e partes, que fica sujeito ao ICMS).*

*Item 69 - Conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas, veículos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto o fornecimento de peças e partes, que fica sujeito ao ICMS).*

Analisando os serviços listados nos itens acima, constata-se, claramente, não se tratar dos serviços sobre os quais se está a exigir o crédito tributário em questão. Exige-se, através deste PTA, ICMS e MR relativamente a serviços de instalação de acessórios em veículos, inexistindo qualquer relação com os itens citados pela Autuada.

Não obstante a constatação supra, a Lista de Serviços, já qualificada, não contempla, em nenhum momento, os serviços de instalação de acessórios para veículos. Portanto, esses serviços deverão, obrigatoriamente, compor a base de cálculo do ICMS das respectivas mercadorias.

Por outro lado, analisando a acusação de dissimulação, presente no relatório do Auto de Infração, é possível concluir que, de fato, não existe uma



cobrança do serviço de instalação, ou seja, o preço dado ao adquirente não demonstra o negócio realizado de forma a contemplar venda e instalação.

Ao contrário, analisando os documentos fiscais juntados por amostragem, percebe-se que, na verdade, existe no programa gerador do documento fiscal uma situação criada pela Impugnante que, na maioria dos casos, aplica um percentual pré-estabelecido para formar a suposta base de cálculo do ISS, deturpando o negócio realizado entre as partes.

Assim, a título de exemplo, é importante observar os documentos fiscais de fls. 13 e 14 do PTA 01.000144088-11, que admitem a seguinte análise:

<i>Nº NF</i>	<i>Itens</i>	<i>Valor total do item com desconto</i>	<i>Valor do serviço</i>	<b>Percentual do serviço em relação ao valor do produto</b>
000567	01	1,03	0,68	66,01%
	02	2,05	1,36	66,34%
	03	3,77	2,52	66,84%
	04	0,15	0,11	73,33%
	05	383,00	255,33	66,66%
016789	01	13,17	8,79	66,74%
	02	0,65	0,43	66,15%
	03	0,38	0,25	65,78%
	04	3,75	2,50	66,66%
	05	16,67	11,12	66,70%
	06	3,23	2,15	66,56%
	07	10,76	7,17	66,63%
	08	0,22	0,14	63,63%

Pelo quadro acima, percebe-se, indubitavelmente, que não há correlação entre um suposto serviço de instalação dos acessórios e o valor a ele atribuído. Ao contrário, denota-se que a parcela destinada à tributação pelo ISS corresponde a 66,66% do valor do produto.

As diferenças entre os percentuais lançados no quadro e o de 66,66% decorrem do arredondamento das casas decimais. Para confirmar, o item 4 (quatro) da NF 000567, que ao se arredondar para baixo o valor de R\$ 0,11, ou seja, para R\$ 0,10, resulta no exato percentual de 66,66% ( $R\$ 0,10 \times 100 : R\$ 0,15 = 66,66\%$ ).

Por outro lado, a decisão judicial citada pela Impugnante diz respeito a um serviço, o de construção civil, este sim, presente na Lista de Serviços.

De todo o acima exposto, verifica-se que restou plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, inclusive a multa de revalidação, lançada nos termos da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

### **3 – CONFLITO DE COMPETÊNCIA ICMS/ISSQN**

---

**Acórdão: 18.532/08/3ª**

Publicado no "MG" de 12/03/2008

---

**EMENTA**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA - ICMS/ISSQN – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS referente a operações de industrialização, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso VII, do art. 55, da Lei 6763/75. Exclusão da multa isolada exigida por inaplicável à espécie. Exclusão das exigências referentes a operações sujeitas exclusivamente ao ISSQN. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS referente a operações de industrialização, não sujeitas ao ISSQN, como quer a Autuada, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso VII, do art. 55, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 147/159, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 180/185.

A 3ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 189, o qual é cumprido pela Autuada (fls. 194/351). O Fisco se manifesta a respeito às fls. 353/360.

A Autuada novamente comparece aos autos às fls. 364/366, sendo que o Fisco se manifesta às fls. 371.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de perícia de fls. 375/376.

O laudo pericial é apresentado às fls. 650/656.

Intimada do laudo, a Autuada se manifesta às fls. 662/668, sendo que o Fisco, por sua vez, se manifesta às fls. 670/672.

Em sessão realizada em 18/12/2007, presidida pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, em preliminar, à unanimidade, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração. Ainda em preliminar, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se, à unanimidade, o pedido de vista formulado pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 12/02/08.

Na oportunidade, no mérito, são proferidos os votos dos Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e André Barros de Moura, que julgavam improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Guimarães Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dra. Shirley Daniel de Carvalho.

No dia 12/02/08, a 3ª Câmara, à unanimidade, decidiu pela retirada de pauta do processo, marcando-se extra pauta para o dia 13/02/08.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS referente a operações de industrialização, não sujeitas ao ISSQN, como quer a Autuada, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso VII, do art. 55, da Lei 6763/75.

#### **DA PRELIMINAR**

A Impugnante argúi a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o relatório não apresenta a descrição clara e precisa do fato que o motivou.

O devido processo legal é instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias, sendo que no presente caso está sendo respeitado e desenvolvido em conformidade com as previsões legais.

O exame dos autos mostra que as irregularidades levadas a termo no AI estão alicerçadas em documentos anexados aos autos, estando sobejamente demonstradas nas planilhas elaboradas pelo Fisco.

O Relatório Fiscal demonstra o crédito tributário exigido, indicando as notas fiscais autuadas, data de emissão, base de cálculo, alíquota, imposto apurado e as correspondentes penalidades aplicadas. Além disso, contém explicação minuciosa das infrações apontadas pelo Fisco.

A formalização do crédito tributário se faz com a expedição do Auto de Infração e no caso dos presentes autos, verifica-se que a peça fiscal é bastante clara e precisa no enquadramento legal e no relatório das infrações apuradas, estando assim revestida de todos os elementos essenciais arrolados no artigo 58 da CLTA/MG.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

## Do Mérito

O lançamento em questão se refere a notas fiscais emitidas pela ora Autuada nas quais o Fisco entende estar configurado fato gerador do ICMS e a Autuada, por sua vez, entende tratar-se de fato gerador do ISSQN, nos termos da Lei Complementar nº 116/03.

Abaixo relacionam-se as notas fiscais, objeto do lançamento, com as respectivas operações/prestações constantes das mesmas:

NF 000859: reforma de 06 (seis) semi-reboques tipo cegonha;  
NF 000862: reforma geral de galpão;  
NF 000865: serviço de solda nos suportes da suspensão – 406 peças;  
NF 000885: mão de obra na confecção de 100 (cem) caçambas de aço;  
NF 000886: mão de obra na confecção de 100 (cem) caçambas de aço;  
NF 000953: mão de obra na solda de suporte de travessas (764 peças);  
NF 000962: mão de obra na solda de suporte de travessas (286 peças);  
NF 000972: mão de obra na solda de suporte de travessas (305 peças);  
NF 000996: serviços de fixação e furação em 399 travessas;  
NF 001013: serviços de fixação e furação em 204 travessas;  
NF 001044: serviços de fixação e furação em 251 travessas;  
NF 001045: confecção e pintura de estruturas metálicas (escrit. Sada, Usinagem, sucata); confec., pint., mont., sup., sist. antiincêndio isringhausem., confec., pint., mont., de estrutut. met., jardim clonal;  
NF 001047: fabricação e pintura de estruturas metálicas;  
NF 001054: serviços de fixação e furação em 119 travessas;  
NF 001062: fabricação e pintura de estruturas metálicas;  
NF 001063: fabricação e pintura de estruturas metálicas;  
NF 001064: fabricação e pintura de estruturas metálicas;  
NF 001065: fabricação e pintura de estruturas metálicas;  
NF 001066: fabricação e pintura de estruturas metálicas;  
NF 001067: fabricação e pintura de estruturas metálicas;  
NF 001071: rep. ampl.de est. (Sada); fech. lat. fab. pint. mont. de pçs e coloc. telhas (compressores); rep. em estrut. (viveiro de mudas);  
NF 001077: confecção de mão francesa 96 pçs;  
NF 001079: serviços gerais conforme planilha demonstrativa em anexo;  
NF 001093: fabricação de estrutura;  
NF 001097: serv. prest. em manutenção nas instalações industriais s/ unidade Sete Lagoas cf planilhas anexas.

Como já relatado acima, a 3ª Câmara de Julgamento entendeu por bem determinar a realização de perícia para dirimir quaisquer dúvidas quanto ao detalhamento dos serviços realizados pela Impugnante.

Dessa forma, considerando-se o laudo pericial (vide quadro às fls. 653 e 654), além das informações trazidas pelas partes aos autos, conclui-se que todas as operações/prestações realizadas pela Impugnante caracterizam-se como prestações de serviços sujeitas ao ISSQN, exceção apenas à fabricação de mão francesa que se caracteriza como serviço de industrialização sujeito ao ICMS (NF 001077).

No que tange à Multa Isolada, prevista no inciso VII, do art. 55, da Lei 6763/75, verifica-se a impropriedade da aplicação da mesma:

**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:**

(...)

**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 aplicação de tal penalidade pressupõe que tenha havido emissão de documento fiscal regular, no qual se consignou “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”, o que não ocorreu no presente caso, pois não houve consignação de base de cálculo referente ao ICMS tendo em vista o entendimento da Impugnante de que todas as operações/prestações estariam sujeitas ao ISSQN.

Logo, evidencia-se incorreta sua aplicação face à inadequação do tipo descrito na citada norma à conduta da Impugnante.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram, em parte, 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, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 18/12/07, nos termos da Portaria 04/2001, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para remanescer as exigências de ICMS e Multa de Revalidação em relação à Nota Fiscal nº 001077. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e André Barros de Moura, que o julgavam improcedente, nos termos do item 4.1 da Impugnação (fls. 152/158). Designado relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor). Esteve presente à sessão, pela Impugnante, o Dr. Leonardo Guimarães Pereira. Participou do

juízo, além dos signatários e dos vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Relator Designado: Edwaldo Pereira de Salles**

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

---

**Acórdão: 18.811/08/1ª**

Publicado no "MG" de 02/08/2008

---

### ***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o recolhimento a menor de imposto, apurado por meio de conferência de livros e documentos fiscais, em decorrência da apropriação indevida de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais relativas à entrada de materiais de propaganda adquiridos com a finalidade específica de cessão em comodato, para postos revendedores da bandeira da Autuada, com inobservância das disposições contidas no art. 70, inciso XIII do RICMS/96, art. 31, inciso III, da Lei 6763/75, art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 1º da IN DLT/SRE nº 01/98. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Crédito tributário retificado pelo Fisco. Recolhimento pela Autuada de parte das exigências conforme DAE anexado aos autos. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação refere-se à constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de que a Autuada, no período de 01/01/2002 a 31/12/2002, aproveitou indevidamente crédito de ICMS destacado em notas fiscais relacionadas no Anexo I – Demonstrativo do Crédito tributário (fls.12/13), relativo às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, ou seja, material de propaganda, adquiridos com a finalidade de serem remetidos a postos revendedores da sua bandeira (marca).

Exige-se ICMS, no valor original de R\$21.408,23, e Multa de Revalidação, estando esta capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls.113/134, quando anexa os documentos de fls. 135/259 e promove o recolhimento da parte que entende devida, conforme Documento de Arrecadação Estadual – DAE, às fls. 257.

O Fisco promove a reformulação do crédito tributário exigido, para excluir as exigências correspondentes à NF nº 011351, por reconhecer que a Autuada não aproveitou o crédito a ela relativo. Na oportunidade, considerou o recolhimento efetuado pela Autuada mediante DAE de fls. 257. Anexa, às fls. 266/268, o Demonstrativo do Crédito Tributário e Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM, após a reformulação.

Aberta vista, a Impugnante se manifesta às fls. 271, ratificando os termos da inicial.

O Fisco apresenta a manifestação de fls. 279/289, para refutar as alegações da Defesa, pugnano pela procedência do lançamento em face da reformulação do crédito tributário efetuada.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Da argüição de nulidade do Auto de Infração.

A Impugnante alega nulidade do Auto de Infração sob os seguintes argumentos:

1) que houve cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que do Auto de Infração não constou indicação precisa da legislação tributária, posto que os fiscais apenas trouxeram o número das normas, mas não mencionaram os seus respectivos anos, além de não especificarem a hierarquia das leis;

2) no demonstrativo do crédito tributário constante do Auto de Infração não se mencionou expressamente os percentuais aplicados a título de multa e juros de mora, o que fere o seu direito de defesa;

3) o Auto de Infração apresenta nítida contradição no que se refere à aplicação da multa, pois o inciso II do artigo 56 da Lei 6763/75 não poderia ser aplicado, a não ser nos casos previstos no inciso III do artigo 53 do retromencionado diploma legal. Todavia, tal dispositivo não se coaduna com a descrição da infração objeto da autuação. No seu entendimento, no caso tipificado pelo Fisco, o correto seria a aplicação do inciso IV do artigo 53 da Lei 6763/75.

Conforme se verifica, improcede a argüida nulidade do Auto de Infração, posto que desprovida de fundamentos que a amparem.

No que tange ao alegado cerceamento de defesa, se mostram inconsistentes os argumentos apresentados. O fato de não constar no corpo do Auto de Infração o ano da Lei 6763, de 26 de dezembro de 1975 e do Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, não impediram a Autuada de apresentar sua defesa. Nas peças que integram o Auto de Infração encontra-se toda a capitulação legal da infringência e das penalidades aplicadas e existem elementos nos autos suficientes para se determinar com exatidão a natureza da infração argüida.

As multas e os juros foram aplicados de acordo com o disposto no artigo 226 da Lei 6763/75.

Quanto à multa de revalidação, verifica-se que está corretamente aplicada, em consonância com a legislação vigente à época do fato gerador. Conforme se verifica, o inciso IV do artigo 53 da Lei 6763/75 foi acrescido ao retromencionado dispositivo legal com a edição da Lei nº 14.699/2003 e entrou em vigor em 01/11/2003. Examine-se:

*Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:*

*(...)*

*III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.*

*(...)*

*IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência. (Efeitos a partir de 1º/11/2003 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003).*

*(...)*

*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.*

*(...)*

No caso, as irregularidades apuradas se referem ao exercício de 2002, portanto improcedentes as alegações da Impugnante.

### **Do Mérito**

Vale destacar, inicialmente, que a atividade da Autuada é o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR) e que as mercadorias constantes das notas fiscais, objeto da autuação, são postes, luminosos, totem de ilha, indicadores produtos policarbonato e outros. Referem-se a materiais de propaganda e publicidade destinados à utilização nos postos revendedores da bandeira da Autuada.

Conforme consta dos autos, a Impugnante reconheceu e recolheu parte do crédito tributário exigido referente às notas fiscais de fls. 239/256, em relação às quais afirma que não conseguiu apresentar as correspondentes notas fiscais de transferência (DAE fls. 257). Por sua vez, o Fisco excluiu as exigências correspondentes à Nota Fiscal nº 011351, emitida em 14.09.2001 (fls. 15), por reconhecer que a Autuada não aproveitou o crédito a ela relativo. O crédito tributário exigido foi reformulado, consoante Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 266/267.

Porém, o contribuinte não comprovou, em relação às demais notas fiscais que tiveram o seu crédito glosado, incorreção no procedimento fiscal;

Ao contrário, conforme destaca a bem elaborada manifestação fiscal, pelas notas fiscais de entrada, anexadas às fls. 14/62 dos autos, conclui-se que as mercadorias nelas mencionadas não geram direito ao crédito de ICMS, posto que não se tratam de bens do ativo fixo, mas materiais utilizados em propaganda. E, também, não foram empregadas na atividade fim da empresa, mas foram



remetidas aos postos revendedores da marca da Autuada a título de comodato, o que estaria ao abrigo da não-incidência do ICMS, conforme estabelece o inciso XVI, do artigo 5º do RICMS/96, o que obrigaria, por si só, o contribuinte a efetuar o estorno de crédito pela entrada, conforme preceitua o inciso XIII do artigo 70 do RICMS/96.

A Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996, ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, estabelece em seu artigo 20, *verbis*:

*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 uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º - Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”*

O RICMS/96, em consonância com o disposto no art. 31, inciso III, da Lei 6763/75, disciplinou a matéria:

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

*(...)*

*XIII – o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*(...)*

*§ 3º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados diretamente ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.*

*(...)*

*§ 5º - Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.*

(...).

Em face dos dispositivos legais transcritos e visando dirimir dúvidas no tocante ao conceito de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, foi editada a IN DLT/SRE nº 01/98:

*Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:*

*I - os veículos de transporte pessoal;*

*II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:*

*a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;*

*b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;*

*c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.*

Por sua vez, o artigo 71 do RICMS/96, determina que o contribuinte deverá estornar o ICMS creditado, sempre que o bem que entrar no estabelecimento vier a ser usado em fim alheio à atividade do estabelecimento:

*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:*

*(...)*

*III - vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

*(...).*

A Impugnante tentou demonstrar que o crédito foi aproveitado corretamente, uma vez que as mercadorias, objeto da autuação, foram transferidas para filiais da sua empresa, conforme notas fiscais anexadas às fls. 178/237, as quais foram emitidas com destaque do ICMS. Todavia, não comprovou haver correlação entre as notas fiscais de aquisição e as de transferência trazidas aos autos. Conforme destaca a fiscalização, não há como estabelecer, de forma inequívoca, a relação entre a nota fiscal de aquisição do bem e a transferência do mesmo para as filiais, visto que nos documentos fiscais de transferência para outras unidades da empresa não constam o número da nota fiscal de entrada da mercadoria no estabelecimento. Outrossim, verifica-se das

notas fiscais de transferência apresentadas, o objetivo da Autuada de transferir o bem em comodato para postos revendedores pertencentes a sua bandeira, posto que mencionam no campo "observações" que elas se destinam à cessão em comodato para os estabelecimentos nelas mencionados.

Quanto à alegação de que caberia devolução dos valores indevidamente recolhidos em virtude do incorreto destaque nas notas fiscais de transferência, ressalta-se que é questão a ser analisada em processo próprio, nos moldes do que estabelece os artigos 28 a 36 do Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

Sobre o princípio da equidade invocado, em face do tratamento fiscal dado pela Receita Federal ao bem em comodato, que o reconhece como pertencente à empresa comodante e o direito de aproveitar os encargos de depreciação do bem, destaca-se que, de acordo com o § 2º do inciso IV do artigo 108 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a equidade não poderá resultar de dispensa de tributo devido.

*Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*(...)*

*IV - a equidade.*

*(...)*

*§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

Os tribunais já decidiram sobre a matéria, conforme decisões trazidas pelo Fisco e que se menciona a título de exemplo:

*Ementa:*

*"Pela hermenêutica jurídica, cabe ao intérprete distinguir onde a norma não o faz. Em se tratando de norma tributária, tal procedimento é regido pelos arts. 107 a 112 do CTN, dispondo o art. 108 que a dispensa de pagamento de tributo devido não pode ser resultado do emprego da equidade".  
.... (TRF-3ª Região. AMS93.03.106086-5/SP. Rel.:Des. Federal Marisa Santos. 4ª Turma. Decisão: 02/12/98. DJ de 11/05/99, p. 562.)"*

A alegação de que a multa imposta no valor de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto é desproporcional, ferindo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é improcedente, posto que a cobrança decorre de disposição expressa de Lei.

Desta forma, como restou comprovado que as mercadorias constantes das notas fiscais, objeto da autuação, ainda que tenham sido

imobilizadas pela Impugnante em seu estabelecimento, não são utilizadas na sua atividade de distribuição de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, e que tratam-se de materiais de propaganda adquiridos com a finalidade específica de cessão em comodato para postos revendedores da bandeira da Autuada, afigura-se correto o procedimento fiscal ao efetuar o estorno do crédito, indevidamente aproveitado, relativo às notas fiscais relacionadas às fls. 266/267 e corretas as exigências constantes do Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM de fls. 268.

Com relação ao pedido da Impugnante de exclusão da multa de revalidação ou a redução do seu percentual, esclareça-se que não existe na legislação tributária previsão legal que permita a exclusão ou a redução de multa de revalidação. Os permissivos legais, contidos nos §§ 3º e 4º, do art. 53, da Lei 6.763/75, e nos artigos 213 e 214, do RICMS/MG, referem-se ao cancelamento ou redução de multa por descumprimento de obrigação acessória, ou seja, multa isolada. Portanto, inaplicável no caso, porque na presente autuação não está sendo exigida multa isolada.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar integralmente as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais de nulidade do Auto de Infração argüidas pela Impugnante. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 265/268. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.829/08/1ª**

Publicado no "MG" de 16/09/2008

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE REGISTRO DE LIVRO FISCAL.** Exigência da Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso II da Lei 6763 pela falta de registro na Repartição Fazendária dos livros Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente, Registro de Saídas, Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS. Penalidade quitada pelo Sujeito Passivo.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EXTRAVIO DE LIVRO FISCAL.** Constatação do extravio dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, relativos ao exercício de 2002. Infração caracterizada. Correta a aplicação da penalidade prevista no artigo 55, inciso XI da Lei 6763/75.

**CRÉDITO DE ICMS APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes: a) notas fiscais de entradas de bens alheios à atividade do estabelecimento e de materiais de uso e consumo; b) notas fiscais cujas primeiras vias não foram apresentadas e c) escrituração de nota fiscal em

**duplicidade no Registro de Entradas. Redução de saldo credor. Exigência da Multa Isolada capitulada no artigo 57 da Lei 6763/75 quitada pela Autuada.**

**ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO. Constatação de emissão de nota fiscal de saída de mercadorias normalmente tributadas sem o destaque do imposto. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso VI da Lei 6763/75.**

**Lançamento precedente. Decisão por maioria de votos. Acionado o permissivo legal, art. 53 § 3º, da Lei 6763/75, para cancelar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XI da Lei 6763/75. Decisão unânime.**

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação trata das seguintes irregularidades apuradas pelo Fisco, no período de janeiro de 2002 a maio de 2004, mediante conferência de livros e documentos fiscais:

1) falta de registro na Repartição Fazendária do livro Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP Modelo C), relativo aos exercícios de 2002, 2003 e de janeiro a maio de 2004 e livros Registro de Saídas, Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, relativos aos meses de abril a maio de 2004.

2) extravio dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, registrados na Repartição Fazendária, relativos ao exercício de 2002;

3) apropriação de crédito de ICM em desacordo com a legislação, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em virtude da constatação de:

3.1) imposto destacado em notas fiscais relativas a mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade e materiais de uso e consumo;

3.2) falta de apresentação da primeira via de notas fiscais e CTCs escriturados no livro Registro de Entrada;

3.3) escrituração em duplicidade no livro Registro de Entradas, do ICMS destacado na Nota Fiscal nº 01.0045, de 04.06.2003.

4) falta de recolhimento do ICMS, uma vez que emitiu a Nota Fiscal nº 002066, sem destaque do imposto devido na operação, mencionando isenção inexistente.

Exige-se ICMS, MR e as Multas Isoladas previstas no artigo 54, II e VI 55, incisos XI e XXVI e artigo 57 da Lei 6763/75.

Ressalte-se, com relação à irregularidade apontada no item 3, conforme destacado pelo Fisco, que houve saldo credor em todo o período e, em decorrência da recomposição da conta gráfica (quadro V, fls. 101 a 103), não restou ICMS a ser exigido.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 665/686, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 796/802.

A Impugnante, em sua defesa, argüi a decadência do direito do Fisco de exigir o cumprimento das exigências relativas aos itens 2 e 4, com fulcro no

artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN e, em relação ao item 2, alega também, que a infração que lhe é imputada não ocorreu, uma vez que as infrações alcançadas pelo disposto no artigo 55 da Lei 6763/75 pressupõem que o contribuinte tenha agido com dolo, o que não correu, "in causi".

No que tange às exigências decorrentes das irregularidades apontadas nos itens 1 e 3, acima, promove o recolhimento do crédito tributário exigido, conforme DAE anexado às fls.705 e 791 dos autos.

O Fisco, na Manifestação Fiscal de fls. 796 a 802, refuta as alegações da defesa.

Para tanto, diz que a situação dos autos é de lançamento de ofício e não de lançamento por homologação e, neste caso, o lançamento estaria amparado pelo disposto no artigo 173, inciso I, do CTN. Acresce que em face do processo de cisão ocorrido em 2004, a Coobrigada, a partir de então, adquiriu direitos e responde por deveres, dentre os quais a guarda dos livros pelo prazo decadencial. Ou seja, o direito do Fisco verificar a regularidade deste fato inicia-se em 2004. Assegura que o enquadramento da conduta na infração prevista no inciso XI do artigo 55 da Lei nº 6763/75 não depende da configuração do dolo. No caso da falta de destaque do ICMS na Nota Fiscal nº 002066, reafirma aplicar-se ao caso, o disposto no artigo 173, inciso I do CTN.

A Assessoria do CC/MG, no bem posto parecer de fls. 804/812, pugna pela procedência do lançamento. Esclarece que a Coobrigada, Anglogold Ashanti Brasil Mineração Ltda., I.E. 001.016546.045, foi incluída no pólo passivo da obrigação tributária, com fulcro no artigo 132 do CTN, por ser incorporadora do estabelecimento da Autuada, Mineração Morro Velho Ltda., conforme cópias das alterações contratuais de fls.17 a 58.

Entende que não assiste razão à Impugnante quanto à contagem do prazo decadencial, quando enfatiza que este Órgão julgador tem acompanhado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ de que, para contagem do prazo para constituição do crédito tributário, deve ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I do CTN.

Sobre o argumento da autuada de que não houve dolo na prática da irregularidade, diz que o dolo previsto no tipo infracional do artigo 55, inciso XI da Lei 6763/75 é genérico e não específico. Neste sentido, basta o contribuinte falsificar, adulterar, extraviar ou inutilizar livro fiscal, para estar caracterizada a conduta típica. A eventual obtenção de vantagem é consequência do tipo, mas não seu elemento. Entende estar configurada a irregularidade apontada no Auto de Infração e correta a penalidade aplicada. Alerta para o fato de que embora o contribuinte tenha efetuado o pagamento dos itens 1 e 3 do AI, o DCMM não foi reformulado.

---

#### **DECISÃO**

Em relação à penalidade pelo extravio dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, que já haviam sido registrados na Repartição Fazendária, a Impugnante sustenta que a exigência encontra óbice na decadência do direito da Fazenda Pública exigi-la.

Apóia-se no disposto no artigo 195 c/c o artigo 113, ambos do CTN. Argüi que sendo o ICMS um tributo por homologação, cabe ao Fisco homologar ou não esse recolhimento em 5 (cinco) anos, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN. E, tendo em vista que a exigência se reporta ao ICMS, cujos fatos geradores, janeiro a novembro de 2002, ocorreram há mais de 5 (cinco) anos da ciência da autuação pela Impugnante, em 21/12/2007, o Fisco somente poderia exigir a multa isolada em relação às operações realizadas em dezembro de 2002, posto que não estaria mais obrigada a ter em seu poder os livros fiscais de janeiro a novembro de 2002.

Entretanto, à espécie, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I do CTN, que prescreve o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, "*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;  
(...).*

Neste sentido, encontram-se diversos julgados deste Conselho de Contribuintes e a jurisprudência dos Tribunais.

No caso, a apresentação dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS foi exigida pelo Fisco, pela primeira vez, em 21/12/2006, conforme intimação constante das fls. 59 dos autos.

Em 18/01/2007 foi lavrado o Termo de Início da Ação Fiscal (TIAF) nº 100426, fls. 61, onde o Fisco solicita a apresentação de vários documentos fiscais, dentre eles, os livros retromencionados.

Contudo, nos livros entregues, constava como data de impressão os dias 19/01/2007 e 22/01/2007, datas posteriores à da lavratura do TIAF, ficando, assim, caracterizado o extravio dos mesmos.

A Impugnante confirma na impugnação a ocorrência do extravio, quando argüi: "O que ocorreu no caso concreto foi que a Impugnante não localizou a impressão original "em papel" de dois livros fiscais de 2002 e promoveu uma reimpressão desses livros de 2007...".

Contudo, assevera que as condutas infracionais descritas nos incisos do artigo 55 da Lei 6763/75 possuem características em comum, sendo típicos comportamentos de "sonegação tributária", que supõem o dolo de seu autor, ou seja, a intenção de obter vantagem ilícita causando danos ao Erário. Afirma que, no seu caso, não incorreu na conduta ativa e dolosa de "extraviar livro fiscal" e o que ocorreu foi a não localização da impressão original dos livros. Destaca o fato de o arquivo impresso em 2007 corresponder fielmente às informações constantes dos livros fiscais de 2002, tanto assim, que sequer foi questionado pelo Fisco.

Porém, a conduta apontada na autuação é o extravio de livros fiscais, prevista no inciso XI do artigo 55 da Lei 6763/75, cuja aplicação não depende de dolo, conforme se depreende do disposto no artigo 136 do CTN e no artigo 207 da Lei 6763/75. Assim, basta o contribuinte extraviar o livro fiscal para estar caracterizada a conduta típica.

Quanto à argüição de irrazoabilidade, desproporcionalidade e confiscatoriedade da multa isolada exigida, verifica-se que a sua aplicação está prevista em lei. Porém, conforme destaca o Parecer da Assessoria, embora a imputação Fiscal seja pelo extravio dos livros Registro de Saídas e Apuração do ICMS e a lei estabeleça como base de cálculo o valor da operação, o Fisco considerou apenas o valor referente ao livro Registro de Saídas, tendo como base de cálculo o somatório do valor total das saídas dos meses de janeiro a dezembro de 2002.

Não obstante, reconhece a fiscalização que no caso em tela, assiste razão à Impugnante quanto à irrazoabilidade e desproporcionalidade, e que seria o caso de redução do seu valor nos termos do artigo 53, § 3º da Lei 6763/75.

Quanto à irregularidade decorrente da constatação de falta de destaque e recolhimento do ICMS devido na saída de mercadoria acobertada pela Nota Fiscal nº 02066, de 01/02/2002, a Impugnante entende que o crédito tributário encontra-se extinto pela decadência, na medida em que a exigência é relativa ao mês de fevereiro de 2002 e o Auto de Infração foi lavrado no mês de dezembro de 2007, amparada pelo disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

Todavia, da mesma forma que no item anterior, aplica-se ao caso o disposto no inciso I, do artigo 173 do CTN.

Verifica-se, pela Nota Fiscal 02066, de 01/02/2002, acostada às fls. 663 dos autos, que a mesma foi emitida sem o destaque do ICMS devido. Consta no campo "Observações complementares" tratar-se de operação isenta do imposto nos termos do convênio nº 151/94. Todavia, conforme se depreende da análise do mencionado Convênio (fls. 813/815), ele se refere apenas à prorrogações de diversos outros convênios.

No caso, o Fisco, considerando tratar-se de operação destinada ao Estado do Rio de Janeiro, exigiu o ICMS, aplicando a alíquota de 12%, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso VI da lei 6763/75.

Desta forma, considerando o acima exposto, evidenciam-se 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, em preliminar, à unanimidade, em deferir juntada de subestabelecimento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgava parcialmente procedente para excluir a penalidade capitulada no art.55, inciso XI da Lei 6763/75. Em seguida, à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, §3º, da Lei 6763/75, para cancelar a Multa Isolada por extravio de livro fiscal. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marciano Seabra de Godoi e, pela



Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edélcio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, 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 presente autuação trata das seguintes irregularidades apuradas pelo Fisco, no período de janeiro de 2002 a maio de 2004, mediante conferência de livros e documentos fiscais:

1) falta de registro na Repartição Fazendária do livro Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP Modelo C), relativo aos exercícios de 2002, 2003 e de janeiro a maio de 2004 e livros Registro de Saídas, Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, relativos aos meses de abril a maio de 2004.

2) extravio;

3) apropriação de crédito de ICM em desacordo com a legislação, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em virtude da constatação de:

3.1) imposto destacado em notas fiscais relativas a mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade e materiais de uso e consumo;

3.2) falta de apresentação da primeira via de notas fiscais e CTCRs escriturados no livro Registro de Entrada;

3.3) escrituração em duplicidade no livro Registro de Entradas, do ICMS destacado na Nota Fiscal nº 01.0045, de 04.06.2003.

4) falta de recolhimento do ICMS, uma vez que emitiu a Nota Fiscal nº 002066, sem destaque do imposto devido na operação, mencionando isenção inexistente.

Exige-se, ICMS, MR e as Multas Isoladas previstas no artigo 54, incisos II e VI, art. 55, incisos XI e XXVI e artigo 57 da Lei 6763/75.

Como se vê, a empresa Autuada incorreu nas diversas irregularidades acima descritas. No entanto, com relação à segunda delas, *extravio dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, registrados na Repartição Fazendária, relativos ao exercício de 2002*, nos permitiremos discordar dos fundamentos da fiscalização, senão vejamos.

Em relação a este item, foi aplicada a multa isolada no percentual de 40% (quarenta por cento) sobre o valor das operações registradas nos livros fiscais de 2002, uma vez que a Impugnante teria, supostamente, praticado a conduta de *extraviar livro fiscal* prevista no art. 55, inciso XI da Lei 6763/75.

Entretanto, o que de fato ocorreu, foi que a Impugnante não localizou a impressão original em papel de dois livros fiscais do exercício de 2002 e promoveu uma reimpressão desses livros em 2007, exibindo-os à fiscalização, sem que esta tenha oposto qualquer reserva quanto à fidedignidade das informações contidas nos livros.

Isso, *data venia*, não corresponde, de forma alguma, à infração consistente em extraviar livros fiscais, prevista no art. 55, inciso XI da Lei 6763/75.

A Impugnante nada subtraiu do conhecimento da fiscalização, sequer deixou de pagar o imposto devido nas operações, ocorrendo, no caso, apenas a impressão física no ano de 2007, das informações que correspondem fielmente aos livros fiscais relativos ao exercício de 2002, cujos originais em papel não foram localizados.

Os demais argumentos da Impugnante nesse sentido nos levam à convicção de que a imputação de tal penalidade não pode prevalecer, devendo ser a mesma excluída do crédito tributário, permanecendo inalteradas as demais parcelas exigidas no trabalho fiscal.

**Conselheiro: Luiz Fernando Castro Trópia**

---

**Acórdão: 18.929/08/1ª**

Publicado no "MG" de 06/12/2008

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - NOTA FISCAL FALSA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada declaradas falsas. Infração caracterizada, nos termos do artigo 70, inciso V, do RICMS/2002. Legítimas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXXI, da Lei nº 6.763/1975. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação trata de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2006 a maio de 2007, em virtude de aproveitamento indevido de crédito do ICMS, provenientes de documentos fiscais declarados falsos pela SEF/MG, de acordo com os atos declaratórios de números e data de publicação: 05.367.060.004626 de 16/10/2007; 09.344.060.00001 de 02/11/2007; 01.394.720.000004 de 07/09/2005; 3.452060.000298 de 29/06/2007; 11.016.060.0023 de 18/11/2006; 11.016.0600024 de 02/08/2007; 11.707.060.00538 de 18/11/2006; 10.702.110.001616 de 09/08/2007 e 09.040060.000423 de 27/09/2006.

Exige-se ICMS, MR e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXXI da Lei nº 6763/1975.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.1025/1074, com a juntada dos docs. de fls. 1078/1142, onde alega, preliminarmente, a nulidade da autuação em face da violação do princípio da ampla defesa, uma vez que o Auto de Infração (AI) não preenche os requisitos legais indispensáveis, e que a falta de informações

essenciais dificulta a elaboração de uma argumentação sólida, impossibilitando-a do exercício pleno do seu direito de defesa.

Neste sentido, diz que não foram apresentadas as cópias do inteiro teor dos processos/procedimentos administrativos dos quais resultaram os atos de inidoneidade dos fornecedores “Berdi Comercial de Alimentos Ltda.,” “Capril Cooperativa Agropecuária dos Produtores Rurais de Iturama Ltda.” e “Vicente e Vicente Ltda.,” mencionados na autuação fiscal. Acrescenta que teve ciência apenas de cópia de trechos de diários oficiais em que foram publicados alguns atos declaratórios mencionados nos autos. Desta forma, o Fisco teria descumprido o comando inserto no artigo 57, IV da então vigente CLTA/MG. Por esta razão, requer o arquivamento do processo ou, se assim não for, pede a aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN). Caso não seja este o entendimento, pede que lhe sejam remetidas as cópias, na íntegra, dos processos dos quais resultaram os atos de inidoneidade/falsidade mencionados no AI.

No mérito, alega, em suma, que os atos que dão sustentação ao trabalho fiscal foram emitidos posteriormente à realização das compras e vendas firmadas e devidamente cumpridas entre ela e seus fornecedores.

Assevera que as mercadorias efetivamente entraram no seu estabelecimento e que o aproveitamento de crédito foi feito de forma devida, haja vista que os documentos fiscais que acobertaram as operações mercantis realizadas entre ela e as empresas emitentes não poderiam ser desconsiderados, já que até aquele momento não se tinha notícia de qualquer irregularidade.

Destaca que quando adquire uma determinada mercadoria não dispõe de meios para saber se a nota que a acoberta é falsa ou inidônea ou de presumir tal situação. Da mesma forma, não tem como atestar se o fornecedor está em dia com suas obrigações fiscais.

Diz que não detém legitimidade para atuar como agente fiscalizador e que não detém capacidade técnica para analisar requisitos essenciais dos documentos fiscais.

Informa que, ainda assim, promoveu à época das operações realizadas consulta ao SINTEGRA/ICMS, no *site* próprio, a fim de verificar a situação cadastral dos fornecedores e que, desta forma, verificou que as empresas somente foram consideradas inabilitadas em data posterior à da operação com ela realizada.

Elabora um demonstrativo da situação das empresas e assegura que seus fornecedores apresentaram-lhe toda documentação necessária para a ocorrência da operação mercantil, inclusive as AIDFs.

Diz que o efeito retroativo que o Fisco pretende atribuir aos atos declaratórios não encontra respaldo no campo jurídico.

Alega que a doutrina e jurisprudência são unânimes em afirmar que o direito ao aproveitamento de crédito independe até da comprovação de seu efetivo pagamento, desde que a operação mercantil realmente ocorra. Cita decisão do STF na direção de seu entendimento e dispositivos do CTN que entende dar-lhe respaldo.

Afirma que a fiscalização não diligenciou no sentido de comprovar se houve ou não a efetiva entrada dos insumos no seu estabelecimento, sendo esta, no seu entender, a única forma de atestar, de forma inquestionável, a inidoneidade dos documentos fiscais glosados.

Acrescenta que as decisões do Conselho de Contribuintes Federal caminham neste sentido, invocando alguns julgados.

Conclui que o feito fiscal é arbitrário, uma vez que não pode ser compelida a pagar por infração a que outrem deu causa, e que o Fisco somente poderia determinar o estorno de créditos se pudesse comprovar, com a necessária certeza, que as operações não ocorreram.

Entende que as multas impostas desrespeitam os princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, bem como ofendem aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Argüi a ilegalidade da cobrança de juros calculados com a utilização da taxa Selic, alude a um possível erro no feito fiscal decorrente de estorno de crédito não considerado pelo Fisco e pede, ao final, pela improcedência do lançamento.

Em decorrência da solicitação da Autuada, a fiscalização procede a juntada aos autos dos atos de inidoneidade que a Impugnante alega não ter tido deles ciência (fls. 1158/1210), oportunidade em que foi reaberto o prazo para manifestação, além de tornar disponível a ela cópia dos inteiros teores dos atos declaratórios de falsidade/inidoneidade a que se refere a autuação.

Além disto, a Impugnante foi intimada (fls.1147) a prestar esclarecimentos sobre as cópias de AIDFs juntadas por ela na exordial, para juntar as vias originais e para prestar informações sobre o aludido estorno de crédito não considerado pelo Fisco,.

A Impugnante esclarece (fls. 1148) que não tem as vias originais das AIDFs e junta documentação a fim de comprovar o estorno de crédito por ela efetuado, que alegou não ter sido considerado pelo Fisco (fls. 1150/1158).

Em face da reabertura de prazo para manifestação, a Impugnante comparece às fls. 1215/1220 dos autos reiterando sua arguição de nulidade do AI, porque, no seu entendimento, a juntada intempestiva dos documentos pelo Fisco somente comprova que eles eram indispensáveis. Também, nos demais aspectos, reitera sua argumentação anterior.

Na bem posta Manifestação Fiscal de fls. 1222/1272, a fiscalização, para refutar os argumentos da defesa, aduz, em suma, que não houve o alegado cerceamento de defesa, uma vez que todos os elementos necessários e suficientes para se determinar com segurança e certeza a natureza da infração argüida encontram-se presentes nos autos e salienta que foram anexadas e disponibilizadas cópias dos inteiros teores dos atos declaratórios à Impugnante, sem que disto resultasse a introdução de elemento novo no feito fiscal.

Esclarece que o estorno feito pela Impugnante em setembro de 2007 refere-se a notas fiscais falsas que não são objeto deste AI, mas sim do AI/PTA 01.000156568-78.

No que tange às cópias de AIDFs apresentadas pela Impugnante, apesar da não apresentação das vias originais, afirma que ficou demonstrado que foram cópias montadas, portanto, falsas cópias.

Destaca que a Impugnante não atendeu à intimação para apresentar a microfilmagem dos cheques discriminados nos comprovantes de pagamentos juntados, e que, assim, as alegações de existência da operação mercantil não podem prosperar, devido à falta de documentação comprobatória.

Comenta uma por uma as situações dos fornecedores constantes das notas fiscais, demonstrando a irregularidade dos documentos emitidos.

Salienta a falta de aposição do carimbo certificador de trânsito e da placa identificadora do veículo transportador em todas as notas fiscais e o fato de todas elas se encontrarem em perfeito estado de conservação sem apresentar quaisquer evidências de que houve a circulação das mesmas.

Pede, ao final, seja julgado procedente o lançamento.

### **Da Preliminar**

Da análise do AI em comento (fls. 02), verifica-se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades, nos termos do que determina o artigo 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008 (RPTA).

Outrossim, embora desnecessário no caso dos autos, em face da publicidade dada aos atos de inidoneidade/falsidade ora questionados e considerando que cópia das publicações dos atos já se encontravam nos autos, anteriormente à impugnação, a fiscalização anexou e colocou à disposição da Impugnante o inteiro teor de tais atos declaratórios, possibilitando a ela ampla defesa das infrações que lhe são imputadas.

A Impugnante, portanto, teve ciência e oportunidade de se manifestar sobre todos os atos declaratórios.

Rejeita-se, pois, a preliminar argüida.

### **Do Mérito**

As notas fiscais cujos créditos foram estornados pelo Fisco estão relacionadas às fls. 10/11 e 14/20 e foram acostadas aos autos às fls. 263/534. Nesta relação consta o nome do fornecedor impresso na nota, o seu número, a data, o valor total e o valor do ICMS destacado.

Mais adiante, às fls., 31/32 foram relacionados os atos declaratórios de falsidade relativos às notas fiscais retromencionadas, onde consta o motivo do ato declaratório e os seus efeitos.

Conforme consta às fls. 31/32, os atos declaratórios de falsidade das notas fiscais foram publicados em 11/10/2007 (Berdi Comércio de Alimentos Ltda.), 31/10/2007 (Capril/Coop. Agrop. De Prod. Rurais de Iturama Ltda.), 01/09/2005 (Casa Nascimento Ltda.), 29/06/2007 (Cerealista Bom Despacho

Ltda.), 16/11/2006 (Cerealista Poço Fundo), 31/07/2007 (Cerealista Poço Fundo Ltda.), 18/11/2006 (Comercial Pressato Cereais Ltda.), 09/08/2007 (Grãos Comércio de Cereais Ltda.) e 27/09/2006 (Vicente & Vicente Ltda.).

O que se verifica é que, efetivamente, os atos declaratórios apenas tornam público um vício preexistente nos documentos fiscais e, no caso em exame, foram publicados após a emissão das notas fiscais questionadas.

Neste sentido, cabe ressaltar que o Auto de Infração somente foi recebido pela Autuada em 25/02/2008, portanto, após a publicação dos atos declaratórios.

É necessário esclarecer que o ato declaratório de inidoneidade ou falsidade é precedido de diligência, realizada especialmente para a investigação real da situação do contribuinte e das operações por ele praticadas. Assim, quando detectada a ocorrência de qualquer das situações arroladas no artigo 3º da Resolução 1.926/89, o Chefe da Repartição Fazendária providencia a declaração de inidoneidade ou falsidade documental.

Porém, nos termos do disposto no artigo 4º da resolução retrocitada, é facultado ao contribuinte que tenha efetuado registro de documento fiscal inidôneo ou falso promover o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido de multa de mora, desde que assim o faça antes da ação fiscal, o que não ocorreu *in casu*.

Tem-se, ainda, que é ponto pacífico na jurisprudência deste Conselho os efeitos “*ex tunc*” do ato declaratório em face do entendimento de que não é o ato em si que impregna os documentos de inidoneidade ou falsidade. Tais vícios os acompanham desde sua emissão. 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, que visa, tão somente, 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.

No caso dos autos, o que se evidencia é que os documentos declarados falsos pelo Fisco, conforme atos declaratórios acima citados e juntados aos autos, foram registrados nos livros fiscais da Autuada, que não providenciou o estorno do crédito a eles relativo, conforme disciplinamento da Resolução nº 1.926/89.

Na sua defesa, a Impugnante discorre sobre a apresentação de toda a documentação necessária para a ocorrência da operação mercantil, por parte das supostas remetentes, inclusive se referindo às autorizações para impressão de documentos fiscais (AIDFs), cujas cópias apresenta às fls. 1135 a 1142. E quando intimada (doc. fls. 1147) a prestar esclarecimentos sobre tais AIDFs, informa ter recebido cópias dos fornecedores (fls. 1148).

Já a fiscalização demonstra que tais documentos não merecem fé. A uma, porque as empresas “Cerealista Bom Despacho Ltda.,” “Grãos Comércio de Cereais Ltda.” e “Vicente e Vicente Ltda.” declararam formalmente ao Fisco que não realizaram transações comerciais com a Impugnante. A duas, porque verifica-

se dos números de Controle 189284-7 (fls. 1136), 117978-3 (fls. 1137), 187012-1 (fls. 1139) e 4953436 (fls.1142), que constam como técnicos responsáveis pela liberação das AIDFs os servidores da Fazenda Pública Estadual Jose Ângelo de Faria Tavares MASP 286.431-0, Iraldo de Oliveira Sobra, MASP 340.220-3 e Elza Maria Alves MASP 356.912-6. No entanto, todos são lotados e em serviço na AF de Contagem e nunca trabalharam nas cidades de Juiz de Fora, Bom Despacho, Uberlândia e Araxá.

Por outro lado, em face da alegação da defesa de que as operações mercantis existiram, a fiscalização, intimou a Impugnante, mediante Termo de Intimação de 12/07/2007 (fls. 69/70), a apresentar comprovantes de pagamentos das transações comerciais realizadas com os seus fornecedores mediante extratos bancários e cópias de cheques.

A Impugnante trouxe como comprovante de pagamento, fotocópias de extratos bancários, apensados aos autos às fls. 73/85. Mas, conforme destaca a fiscalização, estes documentos não possuem autenticação da instituição bancária.

Como a Impugnante apresentou também recibos dos supostos fornecedores “Berdi Com. de Alim. Ltda.” (fls. 161/172), “Cerealista Bom Despacho Ltda.” (fls. 174/197), “Cerealista Poço Fundo Ltda.” (fls. 199/240) e “Grãos Com. de Cereais Ltda.” (fls. 242/261), a fiscalização diligenciou e verificou que os comprovantes de pagamentos não foram reconhecidos pelas empresas “Cerealista Bom Despacho Ltda.” e “Grãos Comércio de Cereais Ltda.”, que declararam que não realizaram transações comerciais com a Impugnante (fls. 134, 135 e 142).

Com relação às empresas “Berdi Com. de Alim. Ltda” e “Cerealista Poço Fundo Ltda.”, a fiscalização informou que as mesmas encontram-se canceladas pelo seu desaparecimento e não foi possível encontrar algum de seus sócios para prestar declarações sobre os recibos.

As empresas “Casa Nascimento Ltda.” e “Vicente e Vicente Ltda.” também forneceram declarações à SEF de que não possuem vínculos comerciais com a Impugnante (fls. 130, 153 e 154).

Nota-se, em relação às empresas “Capril - Coop. Agrop. De Prod. Rurais de Iturama Ltda” e “Comercial Pressato Ltda.”, que não foram apresentados documentos por parte da Impugnante e que devido ao encerramento e desaparecimento dos contribuintes, respectivamente, não foi possível à fiscalização contatá-las.

Também, embora intimada (fls. 60 e 61), a Autuada não apresentou a microfilmagem dos cheques discriminados nos supostos comprovantes de pagamentos.

Constata-se, assim, que a Impugnante não comprovou a efetividade das transações comerciais e o resultado das diligências realizadas pela fiscalização está a demonstrar que de fato não ocorreram.

Destaque-se, ainda, as seguintes características das notas fiscais objeto da autuação que foram apontadas pela fiscalização:

- todas as notas fiscais são falsas, não foram autorizadas pela Administração Fazendária;
- há total discrepância entre a atividade fiscal das supostas remetentes e os produtos discriminados nas notas fiscais falsas;
- inexistente débito correspondente a igual período das supostas remetentes em relação aos créditos destacados nas notas fiscais falsas, devidamente escriturados e apropriados pela Impugnante;
- há declarações dos fornecedores Casa Nascimento, Cerealista Bom Despacho, Grãos Com. de Cereais e Vicente e Vicente de que não efetuaram transação comercial com a Impugnante;
- inexistente comprovante de pagamento referente à totalidade das operações;
- há comprovantes de pagamento, apresentados pela Impugnante, não reconhecidos pelos supostos remetentes, referente a 22,25% do total das transações comerciais;
- as placas dos veículos transportadores são inexistentes na totalidade das operações;
- inexistente comprovante de pagamento de frete para a totalidade das operações, as quais são por conta do destinatário (84,47% do total das operações);
- inexistente conhecimento de transporte para a totalidade das operações;
- falta de aposição de carimbo dos postos fiscais existentes nos percursos na totalidade das operações e;
- todas as notas fiscais estão em perfeito estado, sem apresentar quaisquer evidências de que houve a circulação das mesmas.

Há que se ressaltar as condições estabelecidas pela legislação tributária para que o contribuinte tenha direito ao abatimento do ICMS sob forma de crédito. E está previsto no artigo 70, inciso V, do RICMS/2002 que somente a prova de que o imposto devido pelos emitentes das notas fiscais falsas foi integralmente pago, poderia garantir à Autuada o direito ao crédito.

No caso, a Impugnante, embora arguente, não conseguiu comprovar a real movimentação física das mercadorias e nem a liquidação do valor das operações mercantis.

Cita-se, dentre as decisões dos tribunais trazidas pela fiscalização, a proferida pelo Exmº Sr. Ministro Ari Pargenoler no REsp 89706/ SP RECURSO ESPECIAL 1996/0013618-1, publicado no DJ em 06.04.1998 p. 77, *verbis*;

*STJ RESP Nº. 89.706*

*NO SISTEMA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, A NOTA FISCAL VALE, ENTRE CONTRIBUINTES, COMO UM TÍTULO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA DO ESTADO.*



*TRATA-SE, TODAVIA, DE UM TÍTULO DE CRÉDITO QUE SÓ SUBSISTE ENQUANTO NÃO FOR CONTESTADO.*

*VERIFICADO QUE O CONTRIBUINTE APROVEITOU CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR QUEM ESTAVA EM SITUAÇÃO IRREGULAR (AINDA QUE SÓ DECLARADA POSTERIORMENTE), O RESPECTIVO MONTANTE SÓ É Oponível AO FISCO SE DEMONSTRADO, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA REALMENTE ACONTECEU.*

*A PUBLICAÇÃO, POSTERIOR, DA DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DE QUEM EMITIU A NOTA FISCAL NÃO EXONERA O CONTRIBUINTE QUE APROVEITOU O CRÉDITO DE PROVAR-LHE A AUTENTICIDADE.*

*DE OUTRO MODO, SERIA A CONVALIDAÇÃO DAS FRAUDES QUE, EVIDENTEMENTE, SÓ SÃO APURADAS DEPOIS DE PRATICADAS - COM O SEGUINTE EFEITO: A FAZENDA PÚBLICA SUPORTARIA OS PREJUÍZOS DAS FRAUDES ENQUANTO NÃO DECLARASSE A INIDONEIDADE DOS CONTRIBUINTE EM SITUAÇÃO IRREGULAR.*

*O COMERCIANTE QUE, DE BOA FÉ, ACREDITOU NA APARÊNCIA DA NOTA FISCAL NÃO FICA PREJUDICADO POR ISSO, PORQUE EXCLUIRÁ SUA RESPONSABILIDADE TÃO LOGO DEMONSTRE PELOS REGISTROS CONTÁBEIS QUE A NOTA FISCAL É REPRESENTATIVA DE VERDADEIRA COMPRA E VENDA.*

A Impugnante anexou em sua defesa “Consultas Públicas ao Cadastro de Estado de Minas Gerais”, fls. 1127 a 1134, com o intuito de atestar a habilitação das empresas nas datas de emissão das notas fiscais falsas.

Contudo, há de se esclarecer que não se questiona a existência do estabelecimento comercial no período de aquisição das notas fiscais. Questiona-se a real operação mercantil, a real transferência de mercadorias das remetentes para a destinatária.

No que tange à alegação de confisco em relação às multas aplicadas, como argumenta a Impugnante, o confisco diz respeito a tributo e não a penalidades.

Ressalte-se, todavia, que as penalidades aplicadas encontram amparo na Lei nº 6763/1975, artigos 55, inciso XXXI e 56, inciso II.

No que tange à multa isolada, destaca-se que a mesma foi aplicada com a observância da legislação tributária aplicável à matéria.

Desta forma, afiguram-se corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e da multa isolada exigidas pelo AI em comento.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na taxa "SELIC", cabe ressaltar que a medida também 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 6.763/1975, 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 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 matéria encontra-se regulamentada pela Resolução n.º 2.880, de 13 de outubro de 1997. O artigo 1º da Resolução retrocitada 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 citada resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei nº 6763/1975, 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 paga 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, reporta-se à lição de 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).*

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.099/08/2ª**

Publicado no “MG” de 11/10/2008

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de: notas fiscais sem destaque do imposto, apropriação maior do que o imposto efetivamente destacado no documento fiscal, notas fiscais emitidas por microempresas, falta de apresentação de notas fiscais, notas fiscais declaradas inidôneas, bens alheios à atividade do estabelecimento e duplicidade de aproveitamento. Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multas Isoladas, previstas nos incisos X e XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75, bem como redução do saldo credor apurado em recomposição da conta gráfica. Reformulação do lançamento pelo Fisco tendo em vista apresentação de parte dos documentos fiscais até então não apresentados pela Autuada. Infração, em parte, caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO/CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de

**créditos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento, inclusive combustíveis, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 70, inciso III, do RICMS/96 e do RICMS/02. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências referentes aos produtos considerados intermediários, além de excluir as exigências relativas às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção na proporção das saídas dos produtos industrializados para o exterior. Infração, em parte, caracterizada.**

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

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, nos exercícios de 2001 a 2005, promoveu o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relacionados a: notas fiscais sem destaque do imposto, apropriação maior do que o imposto efetivamente destacado no documento fiscal, notas fiscais emitidas por microempresas, falta de apresentação de notas fiscais, notas fiscais declaradas inidôneas, notas fiscais de combustíveis, bens alheios à atividade do estabelecimento, material de uso e consumo e duplicidade de aproveitamento.

Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multas Isoladas, previstas nos incisos X e XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75. Houve ainda redução do saldo credor referente a dezembro/2005.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 727/751, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 819/830, reformulando o crédito tributário às fls. 832/854.

Intimada da reformulação, a Autuada ratifica sua Impugnação (fls. 858).

O Fisco volta a se manifestar às fls. 860/861.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 865, que resulta na manifestação e apresentação de planilhas pelo Fisco às fls. 868/901.

Intimada, a Impugnante se manifesta às fls. 908/910, sendo que o Fisco comparece às fls. 915/916.

A 3ª Câmara de Julgamento exara despacho interlocutório às fls. 918.

A Autuada atende o despacho se manifestando às fls. 925/929, juntando documentos às fls. 930/941.

O Fisco volta a se manifestar às fls. 944/945.

A 3ª Câmara de Julgamento exara novo despacho interlocutório às fls. 946, sendo atendido pela Autuada às fls. 954/956, voltando o Fisco a se manifestar às fls. 958/959.

---

## **DECISÃO**

### **DA PRELIMINAR**

#### **Do pedido de prova pericial**

A Autuada faz pedido de prova pericial e apresenta quesitos (fls. 750).

Este pedido suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, uma vez que os quesitos propostos podem ser respondidos a partir de uma análise dos documentos acostados aos autos além dos registros contábeis e fiscais da ora Autuada, não carecendo de profissional especializado para produção ou análise de qualquer tipo de prova necessária para o deslinde da controvérsia.

Nesse sentido, considerando-se que para resposta aos quesitos propostos não era necessária a intervenção de técnico com conhecimentos específicos, deliberou a 3ª Câmara de julgamento pela realização de diligências/interlocutórios junto às partes envolvidas, Fisco e Autuada, para que as mesmas subsidiassem os autos de informações necessárias e suficientes para solução das questões litigiosas.

Dessa forma, decide a Câmara pelo indeferimento do pedido, por desnecessária a perícia.

### **DO MÉRITO**

Confirmando o relatório, a autuação cuida da constatação de que a Autuada, nos exercícios de 2001 a 2005, promoveu o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relacionados a: notas fiscais sem destaque do imposto, apropriação maior do que o imposto efetivamente destacado no documento fiscal, notas fiscais emitidas por microempresa, falta de apresentação de nota fiscal, notas fiscais declaradas inidôneas, notas fiscais de combustíveis, bens alheios à atividade do estabelecimento, material de uso e consumo e duplicidade de aproveitamento.

Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multas Isoladas, previstas nos incisos X e XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75. Houve, também, redução do saldo credor referente a dezembro/2005.

As multas isoladas se relacionam a aproveitamento de créditos de ICMS com utilização de documento fiscal previamente declarado inidôneo pelo Fisco (art. 55, X, da Lei 6763/75) e por apropriar crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária (art. 55, XXVI, da Lei 6763/75), nas demais situações arroladas no AI, observando-se a vigência deste dispositivo a partir de novembro de 2003.

Cumprido de início ressaltar que a Impugnante apresentou, em sede de Impugnação, parte das notas fiscais cujas primeiras vias não tinham sido apresentadas.

O Fisco promoveu a reformulação do lançamento excluindo as exigências relacionadas a esses documentos apresentados (fls. 832/854).

Cumpre, também, esclarecer que a Autuada encontra-se estabelecida no distrito de Cachoeira do Campo, município de Ouro Preto e dedica-se à industrialização da “pedra sabão”, cujos produtos destinam-se, em sua maioria, ao mercado externo.

As lavras de pedra sabão não estão localizadas dentro do pátio da empresa. Encontram-se localizadas na Fazenda Capela, zona rural do município de Acaiaca, e nos distritos de Furquim e Padre Viegas, município de Mariana, sendo todas (lavras) estabelecimentos filiais da ora Autuada.

#### **Do aproveitamento dos créditos relativos ao combustível**

Verifica-se que há duas formas de aproveitamento do combustível no estabelecimento da Impugnante: utilizado em veículos próprios para transporte da matéria-prima da lavra para a fábrica e utilizado nas máquinas dentro da linha de produção.

O art. 1º da Instrução Normativa SLT nº 01/2001 estabelece que por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Autoriza a citada Instrução Normativa o crédito relacionado ao óleo diesel utilizado no transporte da matéria-prima extraída até o local onde se realizará o beneficiamento.

Nesse sentido, entende-se que deva ser excluído do lançamento as exigências relacionadas ao estorno de créditos do imposto relativos ao combustível utilizado em seus VEÍCULOS PRÓPRIOS no transporte da matéria-prima, extraída das lavras, até o estabelecimento da ora Autuada para fazer parte de seu processo produtivo (parte da planilha de fls. 889/898).

A parte do combustível utilizado nas máquinas faz parte da análise dos MATERIAIS DE USO/CONSUMO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE PRODUTOS EXPORTADOS.

#### **Dos materiais de USO/CONSUMO utilizados na produção de produtos exportados**

De início, ressalta-se que a Impugnante alega sua condição de empresa exportadora para justificar o direito à apropriação de créditos de materiais de uso/consumo.

A Lei Complementar nº 87/96 previu a possibilidade de aproveitamento de créditos relacionados a materiais de uso ou consumo do estabelecimento quando relacionados com a produção de mercadorias destinadas ao exterior:

***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.*

*(...)*

**§ 3º - É vedado o crédito** relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

**I - para integração ou consumo em processo de industrialização** ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, **exceto se tratar-se de saída para o exterior;**(Grifado)

**Art. 32 - A partir da data de publicação desta Lei Complementar:**

**I -**

**II - darão direito de crédito**, que não será objeto de estorno, as **mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas**, inclusive **semi-elaboradas, destinadas ao exterior;**(Grifado)

Os Regulamentos do ICMS de 1996 e 2002, vigentes à época da entrada das mercadorias, previam:

#### **RICMS/96**

**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:**

**1) o valor do imposto correspondente às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;**

**2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de**

*produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:*

**2.1)** *incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;*

**2.2)** *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;*

**3) o valor do imposto correspondente:**

**3.1)** *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;**(Grifado)*

**RICMS/02**

**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:*

*(...)*

**Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:**

*“VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para **integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;**”*

É interessante notar que os Regulamentos distinguiam claramente os créditos referentes à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados ao exterior.

Ainda, nos mesmos Regulamentos, o dispositivo que tratava da vedação de crédito era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso ou consumo do estabelecimento, ressalvando quanto àqueles integrados ou consumidos em industrialização de produtos destinados ao exterior:



#### **RICMS/96**

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

(...)

**Efeitos de 1º/01/98 a 31/12/99 – Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 22, II, ambos do Dec. nº 40.059, de 18/11/98 – MG de 19.**

**"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 1999, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;"(Grifado)**

#### **RICMS/02**

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

(...)

**Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 12, I, "a", ambos do Dec. nº 43.195, de 17/02/2003:**

**"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;"**

Cumprе salientar que o órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sustentava, no período sob análise, o mesmo entendimento acima, conforme Consulta de Contribuinte nº 03/2007, que traz a seguinte ementa:

**CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.**

Assim, tem-se que para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringia à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo integrados ou

consumidos no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

Percebe-se a plausibilidade do entendimento supra, considerando-se a revogação dos incisos VI e VII, do art. 66, do RICMS/02, nos termos do art. 3º, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.596, de 13/08/2007, com efeitos a partir de 14/08/2007.

Existindo a diferença no seio do Regulamento, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é produto intermediário, caracterizando-se exatamente como aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Dessa forma, conclui-se que devem ser excluídas das exigências de estorno de créditos as entradas dos materiais de uso/consumo (planilha de fls. 879/881) utilizados na produção de produtos destinados ao exterior, na proporção das saídas dos mesmos para o exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, conforme planilhas às fls. 874/878.

Ressalta-se que deve ser considerado neste item de exclusão o combustível utilizado nas máquinas utilizadas na fabricação dos produtos destinados ao exterior (parte da planilha de fls. 889/898).

É de bom alvitre salientar que devem ser excluídos do entendimento supra os itens luva pvc, máscara descartável, peças de reposição para veículos, lâmpadas, luminárias, sensor para iluminação e material elétrico, tendo em vista não se enquadrarem na exceção da norma tratada.

#### **Dos créditos relacionados às microempresas**

A Impugnante sustenta que os créditos destacados em notas fiscais emitidas por microempresas podem ser aproveitados, tendo em vista não haver restrição prevista no texto constitucional.

Em relação a esta matéria, por provocação da Câmara de Julgamento, o Fisco trouxe informações referentes às microempresas emitentes dos documentos fiscais (fls. 899/900).

Os documentos fiscais ora sob análise foram emitidos por microempresas estabelecidas nos Estados de Minas Gerais, Espírito Santo, Rondônia e Paraná.

No que tange às legislações dos Estados do Espírito Santo e Rondônia, existia à época previsão de vedação de apropriação de crédito do imposto originário de notas fiscais emitidas por microempresas sem comprovante de recolhimento do respectivo imposto.

A Impugnante não produziu a prova respectiva a seu favor.

Por sua vez, as legislações dos Estados de Minas Gerais e Paraná vedavam à época o destaque do imposto nas notas fiscais emitidas pelas microempresas.

Corretas, portanto, as exigências relacionadas a este item.

### **Do ativo imobilizado alheio à atividade do estabelecimento**

As mercadorias em questão são chapas de aço, barra de aço redonda, perfis de metalon, tubo de aço, barra chata de aço, chapa fina, vergalhão, etc. (planilha de fls. 882/883).

No que tange à classificação de mercadorias como bens do ativo permanente ou do ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, imperioso observar o Regulamento do ICMS e a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998.

Considerando-se que o trabalho fiscal nesta matéria trata da análise de créditos de ICMS referentes a entradas de mercadorias no mês de fevereiro de 2003 (planilha de fls. 882/883), deve ser observada a legislação que trata da matéria estritamente referente a este período.

Nesse sentido, o RICMS/02 assim estabelecia:

**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:*

*(...)*

**II** - *à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;*

*(...)*

**§ 3º** - *O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:*

**I** - *será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;*

**II** - *a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;*

**III** - *na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este*

parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

**IV** - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

(...)

**§ 5º** - Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

**Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:**

**"I** - ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;"

**Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:**

**"II** - ter valor relevante;"

**III** - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

**IV** - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

**V** - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

**Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:**

**"§ 6º**- Consideram-se, ainda, ativo permanente as partes e as peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, desde que estes atendam aos requisitos do ativo permanente, nos termos do parágrafo anterior."

Portanto, os pressupostos que norteavam, à época das operações tratadas nos autos, a caracterização do bem como ativo permanente eram:

- ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;

- ter valor relevante;
- ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento.

Por outro lado, tratando-se de partes e peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, elas serão consideradas ativo permanente se cumprirem todos os pressupostos acima delineados.

Cumpra ressaltar, ainda, que quanto à análise concernente a ativo permanente deve ser observada, também, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

A citada Instrução estabelece:

**Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:**

**I - os veículos de transporte pessoal;**

**II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:**

**a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;**

**b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;**

**c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.**

**III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.**

Tendo como pano de fundo a legislação supra, analisa-se o caso concreto.

A Autuada sustenta que um dos principais itens de sua pauta de exportação era o FORNO PARA AQUECIMENTO DOMÉSTICO (placas de pedra sabão com todos os encaixes e junções de tal forma que no destino da mercadoria essas placas são acopladas em estruturas de ferro/aço para montagem do forno).

Atendendo solicitação de um de seus clientes internacionais, a título experimental e buscando exportar um produto com maior valor agregado, a Empresa aceitou produzir um modelo que fosse exportado totalmente acabado do ponto de vista de utilização final.

Para finalizar tal produto, adquiriu do fornecedor DIAÇO Distr. de Aço Ltda as mercadorias objeto desta análise, acima referenciadas, necessárias para a montagem em atendimento ao pedido.

O Fisco, por sua vez, afirma que essas mercadorias foram adquiridas em fevereiro de 2003 para construção das instalações físicas da fábrica.

Buscando chegar a um convencimento quanto a esta controvérsia, a Câmara solicitou à Impugnante que apresentasse as notas fiscais de exportação dos fornos, no período da aquisição das mercadorias objeto desta análise, para se constatar a veracidade das suas alegações.

As notas fiscais foram juntadas às fls. 930/935. Elas trazem basicamente a descrição das mercadorias como “placas de pedra sabão”, “chapas de pedra sabão” e “peças de pedra sabão”.

A discriminação dos produtos exportados, com a vênia devida, não dá guarida aos argumentos levantados pela ora Impugnante.

Por outro lado, a natureza dos materiais demonstra, com bastante clareza, que a razão, neste caso, encontra-se do lado do Fisco. Trata-se de peças de aço e ferro utilizadas em estruturas de edificações.

Portanto, analisando-se os bens e mercadorias cujos créditos foram estornados à luz da legislação supra, conclui-se que os produtos em questão são bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos da legislação supra, em especial a Instrução Normativa nº 01/1998.

### **Dos produtos intermediários**

De início, é de bom alvitre salientar os fundamentos que norteiam a classificação dos produtos como uso/consumo e intermediário.

A Autuada, como o próprio nome sugere, possui a atividade de mineração e produção de produtos a partir da matéria-prima extraída (pedra sabão).

Para efeito de classificação das mercadorias como materiais de uso/consumo ou produtos intermediários, socorre-se à Instrução Normativa SLT nº 01/2001, a qual, por sua vez, se vincula à observância dos pressupostos contidos na Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Nesse sentido, estabelece o art. 2º da IN 01/2001 que “*Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, **observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986**, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento*”.(Grifado)

Por sua vez, a IN 01/1986 estabelece que “*Igualmente **não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento**, pelo*

fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável”.

E continua “**Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças** que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, **desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção**, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém” (não existem grifos no original).

Dessa forma, dentro dessa linha de interpretação, ou seja, a da caracterização de mercadoria como produto intermediário à luz da IN 01/2001, e considerando-se a restrição imposta pela IN 01/1986, conclui-se, tendo em vista as informações trazidas pelas partes, em especial a planilha de fls. 956, que são considerados produtos intermediários para efeito de aproveitamento de créditos de ICMS apenas a lixadeira pneumática (fls. 132), a retificadeira makita (fls. 77) e a talhadeira de aço (fls. 91).

#### **Das notas fiscais inidôneas**

Trata-se de notas fiscais emitidas por Rio de Areias Ltda, declaradas inidôneas por força do Ato Declaratório nº 13186110002084, publicado no “Minas Gerais” em 25/09/97.

O direito ao crédito, garantido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício. O direito é amplo, submetendo-se unicamente aos limites constitucionais, mas seu exercício depende de normas instrumentais de apuração.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 23 e atendendo à determinação constitucional, preconiza que o direito ao crédito só é reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias e é condicionado à idoneidade da documentação, bem como à sua escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação. Não havendo débito devidamente formalizado, prejudicado ficará o registro do crédito.

**Art. 23** - *O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias 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 condições estabelecidos na legislação.*

A Lei Complementar 87/96 introduziu a exigência de escrituração idônea, a fim de que a apuração do imposto devido pudesse prevalecer, mantendo a consonância com a Lei Federal nº 6.404/76 e os princípios contábeis geralmente aceitos.

A falta de instrumentalização necessária para o exercício do direito, que depende exclusivamente do interessado, não implica qualquer inconstitucionalidade, já que o direito mantém-se pleno e intacto aguardando sua regular fruição, salvo a ocorrência da sua decadência.

No que concerne ao estorno de créditos propriamente dito, consubstanciado pela declaração de inidoneidade dos documentos fiscais pertinentes, verifica-se, *a priori*, que o ato declaratório foi publicado em data anterior ao início da ação fiscal empreendida pelo Fisco.

Ressalte-se que não há qualquer dúvida quanto à caracterização dos documentos fiscais como inidôneos. O ato declaratório às fls. 340, além de configurar formalmente a irregularidade, descreve as situações que ensejaram a declaração, demonstrando de maneira inequívoca serem os documentos fiscais em questão (fls. 345/353) materialmente inábeis para legitimar o aproveitamento de créditos.

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 1º da Resolução nº 1.926/89, quando detectada a ocorrência de qualquer das situações arroladas no artigo 3º da referida resolução.

É pacífico na doutrina o efeito *ex tunc* dos atos declaratórios, 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.

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)”.*

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.

De conformidade com o disposto no artigo 4º da Resolução nº 1.926/89, é facultado ao contribuinte que tenha efetuado registro de documento fiscal inidôneo ou falso, no intuito de legitimar o creditamento, promover o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido de multa de mora, desde que assim o faça antes da ação fiscal.

O procedimento fiscal de estorno dos créditos encontra-se respaldado pelo artigo 70, inciso V, do RICMS/02, uma vez que não foram carreados aos autos quaisquer comprovantes de recolhimento do imposto, já que, em se tratando de documento fiscal falso/inidôneo, a única exceção contemplada na legislação



está condicionada à prova concludente de que o imposto tenha sido corretamente recolhido, prova esta não produzida pela Impugnante.

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

(...)

**V** - *a operação ou prestação estiver acobertada por documento fiscal falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;*(Grifado)

Não se discute, ainda, a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas inidôneas, mas sim a legitimidade do aproveitamento dos valores destacados.

Relativamente à Multa Isolada, verifica-se que o Fisco corretamente aplicou a penalidade de 40%, prevista no inciso X, artigo 55, Lei nº 6.763/75, pela utilização dos documentos inidôneos, sendo que a Multa de Revalidação (50%) encontra amparo no inciso II, artigo 56, do mesmo diploma legal.

### **Dos demais itens do Auto de Infração**

Os demais itens de estorno de créditos do imposto realizado pelo Fisco não carecem de maiores fundamentações face à previsão da legislação, observando-se que sequer foram impugnados pela Autuada: notas fiscais sem destaque do imposto, apropriação de crédito superior ao destacado no documento fiscal e creditamento em duplicidade.

Salienta-se que parte do aproveitamento a maior refere-se a matéria já tratada (uso/consumo), sendo as mercadorias nominalmente citadas no tópico (luva e máscara).

Quanto à alegação de ser a multa confiscatória, não atendendo ao princípio da razoabilidade ou da capacidade contributiva, basta dizer que a mesma está prevista na legislação mineira, Lei nº 6.763/75, art. 56, II c/c § 2º do mesmo artigo.

O percentual aplicado foi o previsto neste artigo e, portanto, por força do art. 110, I, do RPTA, a esfera administrativa não tem competência para negar vigência ao dispositivo de lei.

No que se refere à cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, acrescenta-se que tal cobrança é disciplinada pela Resolução 2.880 de 13 de outubro de 1997.

Referida Resolução foi editada tendo em vista o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei 6763/75 que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não-pagamento de tributos e multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais.

Tais critérios remetem à aplicação da taxa Selic, cujo suporte jurídico encontra-se no § 4º do art. 39 da Lei Federal 9.250/95 e na Lei Federal 9.430/96.

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, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco às fls. 832/854, e ainda para excluir das exigências referentes a estorno de créditos de ICMS os produtos lixadeira pneumática (fls. 132), retificadeira makita (fls. 77), talhadeira de aço (fls. 91), o combustível utilizado no transporte da matéria-prima da lavra para a indústria, bem como os itens relacionados na planilha de fls. 879/881, relativos aos materiais de uso/consumo recebidos para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados (exceto luva pvc, máscara descartável, peças de reposição para veículos, lâmpadas, luminárias, sensor para iluminação, material elétrico), além do combustível utilizado nas máquinas, na proporção da destinação dos produtos ao exterior (fls. 874/878), nos termos dos incisos VI e VII, do art. 66, do RICMS/02, vigente à época. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que divergia do voto para manter o crédito relativo às mercadorias relacionadas na planilha de fls. 882/883. Vencido, também em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva que mantinha o estorno dos créditos relativo ao combustível utilizado no transporte. Assistiu ao julgamento a Dra. Denize de Castro Perdigão. Participaram do julgamento os signatários e os conselheiros retromencionados.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

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.

Não obstante as exclusões procedidas pelos votos majoritários que são aderidas aqui também, refuto, de outro lado, que os itens assim intitulados de intermediários nas planilhas de fls. 882/883, devam também ser excluídos, pois referida planilha advém de análise técnica feita na própria estrutura produtiva da empresa.

Assim, não havendo outros elementos técnicos que afastem a utilização destes produtos como “intermediários”, decido pela legitimidade dos créditos assim autorizados pelas planilhas de fls. 882/883, aderindo, repita-se, às exclusões feitas pelos votos majoritários.

**Conselheiro: Antônio César Ribeiro**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco 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.

Esclareça-se, inicialmente, que as atividades de mineração da Autuada são desenvolvidas pelos seus estabelecimentos filiais localizados nos Municípios de Acaiaca e Mariana/MG, onde são realizados a extração e o tratamento da pedra sabão em bruto, enquanto os processos industriais de montagem e/ou transformação desta matéria-prima em produtos acabados destinados à comercialização ocorrem no estabelecimento matriz, localizado em Cachoeira do Campo, distrito de Ouro Preto/MG, sendo este o estabelecimento contra o qual se desenvolveu a ação fiscal sob exame.

Assim, verifica-se que as atividades de industrialização propriamente ditas são desenvolvidas em estabelecimento localizado a dezenas de quilômetros das lavras, exigindo, *ipso facto*, o transporte rodoviário da matéria-prima.

Pois bem, a divergência entre o presente voto e a decisão proferida no referido acórdão decorre exatamente daí. É que, segundo os doutos votos vencedores, o óleo diesel consumido no transporte da matéria-prima entre as lavras e o estabelecimento industrial considera-se produto intermediário, nos termos da Instrução Normativa SLT 01/2001, legitimando assim o aproveitamento dos créditos do imposto relativamente às aquisições do mencionado combustível, tal como procedido pela Autuada.

Com efeito, sendo a mencionada instrução normativa aplicável exclusivamente ao processo produtivo das empresas mineradoras, a “movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem”, de que trata o art. 1º da mencionada instrução, há de ser entendida como a movimentação do produto mineral em bruto, da jazida onde é extraído até o local apropriado para ser submetido a um tratamento inicial (limpeza, cortes, desbastes, serragens, etc.) que o tornará apto para a utilização como matéria-prima, após o que poderá ser estocado, porém dentro dos limites internos da lavra, ou transportado para o local onde será efetivamente utilizado no processo industrial propriamente dito.

Como se vê, a fase de transporte na qual é utilizado o óleo diesel objeto da divergência é posterior ao processo de extração, tratamento e estocagem interna do produto mineral, porquanto não se confunde com o processo produtivo das empresas mineradoras, pelo que escapa, obviamente, do âmbito de abrangência da Instrução Normativa 01/2001.

Ademais, há de se considerar a autonomia dos estabelecimentos, de forma que, no caso, o direito ao crédito se restringe àqueles estabelecimentos onde se dá a extração da pedra sabão, relativamente ao óleo diesel consumido na sua movimentação interna, assim entendida aquela que se dá dentro dos limites físicos dos referidos estabelecimentos, não alcançando o seu transporte, já como matéria-prima, com destino ao estabelecimento industrial.

Nessa linha de entendimento, com a devida *vênia*, considero legítimo o estorno dos créditos relativos ao óleo diesel utilizado – *como material de uso ou consumo* – no transporte da matéria-prima destinada ao estabelecimento industrial

da Autuada, ainda que consumido por caminhões de sua propriedade, pelo que mantenho as respectivas exigências.

**Conselheiro: Raimundo Francisco da Silva**

---

**Acórdão: 18.198/08/2ª**

Publicado no "MG" de 30/12/2008

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes de: 1) notas fiscais declaradas inidôneas; 2) falta/extravio da 1ª via de notas fiscais lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias. Infrações caracterizadas nos termos dos arts. 69 e 70, incisos V e VI, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS e da correspondente Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56, e Multas Isoladas capituladas nos incisos X e XII do art. 55, todos da Lei nº. 6763/75. Relativamente à segunda infração, entretanto, exclui-se a multa capitulada no art. 55, XII, por não comprovada a aplicação prévia da penalidade prevista no art. 54, VII, também da Lei 6763/75, pressuposto necessário à aplicação daquela.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA.** Constatação de que a Autuada deixou de lançar a débito, nos livros de Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, o valor do imposto devido e destacado em notas fiscais de saída. Infração plenamente caracterizada, não obstante tratar-se de crédito tributário de natureza não contenciosa, a teor do disposto no art. 64, I, da CLTA/MG, aprovada pelo do Decreto nº. 23.780/84, vigente à época dos fatos. Legítimas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, II, da Lei 6.763/75.

**Lançamento Parcialmente Procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Trata-se da constatação da falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto, seja por que destacado em notas fiscais declaradas inidôneas, seja pela falta/extravio da 1ª via de notas fiscais lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias (LREM). Além dessas irregularidades, constatou-se ainda que a Autuada deixou de lançar a débito, nos livros Registro de Saídas e Apuração do ICMS, o valor do imposto devido e destacado em notas fiscais de saída.

Sobre as irregularidades relativas ao aproveitamento indevido de créditos, descritas nos itens 1 e 2 do Auto de Infração, exigem-se o ICMS e as correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, no art. 56, II, e 55, X e XII, todos da Lei 6.763/75.

Relativamente à infração descrita no item 3 do Auto de Infração (deixar de lançar a débito nos livros fiscais próprios o imposto destacado em nota

fiscal), exige-se ICMS e Multa de Revalidação, prevista no art. 56, II, da Lei 6.763/75.

Esclareça-se que, em razão da inexistência de saldo credor na conta gráfica referente à apuração do ICMS dos exercícios de 2003 e 2005, a recomposição dos valores constantes da mesma se fez necessária apenas nos períodos relativos ao exercício de 2004.

Inconformada, a Autuada apresenta, por seu representante legal identificado à fl. 873, Impugnação tempestiva às fls. 838/870, cujos argumentos podem ser assim sintetizados:

Inicialmente, alega que a cobrança de todos os valores anteriores a junho de 2003 é indevida, uma vez que atingidos pela decadência, nos termos do art.150, § 4º, do CTN.

No que diz respeito ao estorno dos créditos relativos às notas fiscais inidôneas, argumenta que os respectivos atos declaratórios possuem efeitos “*ex nunc*”, e considerando que foram publicados posteriormente às transações comerciais regularmente acobertadas por documentos fiscais revestidos de todas as formalidades legais, não podem retroagir de modo a invalidar os créditos legitimamente aproveitados, até porque, se é que os documentos possuíam alguma irregularidade, tal fato deve ser imputado aos seus emitentes, não podendo a Impugnante ser responsabilizada pela situação fiscal de terceiros.

Reputa, portanto, incorretas as exigências fiscais relacionadas à inidoneidade documental, citando, para corroborar sua tese, diversos artigos do CTN e da Constituição Federal, bem como precedentes deste Conselho de Contribuintes e decisões do STJ acerca da matéria.

Contesta as exigências relacionadas à falta da apresentação das primeiras vias de notas fiscais, afirmando que se trata de procedimento ilegal, pois as demais vias possuem o mesmo teor da 1ª. Argumenta que em momentos anteriores foi submetida à fiscalização, oportunidade em que já teria apresentado a totalidade das notas fiscais agora exigidas, e que nem teria mais a obrigação de exibi-las, porque já transcorrido o prazo decadencial.

Quanto à falta de registro de notas fiscais no livro de Registro de Saídas, argúi que parte dos “créditos” foram abrangidos pela decadência, e argumenta que a irregularidade teria ocorrido em razão do “*legítimo aproveitamento dos créditos do ICMS*”.

Finalmente, alega a inconstitucionalidade das multas aplicadas, reputando-as confiscatórias, citando doutrina e jurisprudência a respeito, pelo que pede a redução das mesmas ao patamar de 30% do valor do imposto, caso não seja acatado o seu pedido principal de procedência da Impugnação, para o cancelamento de todas as exigências.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls.937/946, refutando as razões de defesa apresentadas, e pedindo, ao final, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG opina pela procedência parcial do lançamento, em parecer exarado às fls. 952/960.

---

## **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, razão pela qual passam a compor o presente Acórdão, salvo algumas alterações, principalmente em relação aos fundamentos do cancelamento da multa isolada referente ao extravio de primeiras vias de notas fiscais.

Como já relatado, trata-se da constatação da falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto, seja por que destacado em notas fiscais declaradas inidôneas, seja pela falta/extravio da 1ª via de notas fiscais lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias (LREM). Além dessas irregularidades, constatou-se ainda que a Autuada deixou de lançar a débito, nos livros Registro de Saídas e Apuração do ICMS, o valor do imposto devido e destacado em notas fiscais de saída.

Relativamente à alegada decadência, trata-se de matéria altamente controversa tanto no âmbito doutrinário como jurisprudencial, comportando assim várias interpretações, inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal.

Neste contexto, vem este Conselho de Contribuintes decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo antecipação de pagamento, como no caso dos autos, cujas exigências têm como causa procedimentos adotados com o propósito de ocultar, diminuir ou anular a obrigação tributária principal, não há de se falar em lançamento por homologação, afastando, conseqüentemente, a aplicação da regra especial prevista no § 4º do art. 150 do CTN, para aplicar a regra geral de decadência do inciso I do art. 173 do CTN.

Destarte, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, questionados pela Impugnante, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2004 e expirar-se-ia em 31 de dezembro de 2008, pelo que não procedem suas alegações, já que foi regularmente intimada do Auto de Infração em 04 de julho de 2008 (cf. documentos de fls.836/837), aperfeiçoando-se o lançamento, portanto, ainda dentro do prazo legal de que dispunha o Fisco para a constituição do crédito tributário.

Quanto aos atos declaratórios de falsidade ou inidoneidade documental, frise-se que é pacífico na doutrina e também já consolidado neste Conselho de Contribuintes o entendimento de que os mesmos produzem efeitos *ex tunc*, porquanto não é o ato em si que torna os documentos falsos ou inidôneos, uma vez que tais vícios já os acompanham desde a origem.

Com efeito, tais atos possuem natureza meramente declarativa, na medida em que não criam nem modificam, mas apenas declaram uma situação preexistente, dando-lhe publicidade. Portanto, as notas fiscais declaradas inidôneas, nos termos da Resolução nº 1.926/89, ao serem emitidas, já nascem inquinados de vício substancial insanável, característica que lhes retira toda a eficácia e validade, seja para o acobertamento regular de operações relativas à circulação de mercadorias, seja para gerar créditos do imposto.

Importante salientar que a discussão não se refere à efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas inidôneas, mas sim à legitimidade do aproveitamento dos valores do imposto nelas destacados, motivo pelo qual torna-se irrelevante tal argumentação trazida à baila pela Impugnante.

Com efeito, o creditamento do imposto, não obstante assegurado pela regra jurídico-constitucional da não-cumulatividade, submete-se à observação de determinadas normas e condições. Assim é que, com base na competência estabelecida pelo art. 155, § 2º, XII, c, da própria Constituição Federal, a Lei complementar nº. 87/96 preconiza, em seu artigo 23, que o direito ao crédito é condicionado à idoneidade da documentação, bem como à sua escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação. Tal preceito encontra-se reproduzido no art. 30 da Lei 6.763/75, com a seguinte redação vigente à época dos fatos:

*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 da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.*

*§ 5º - Declarada a inidoneidade de documentação fiscal, o contribuinte poderá impugnar os fundamentos do ato administrativo, mediante prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação, hipótese em que, reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente o retificará, reconhecendo a legitimidade dos créditos. **(parágrafo vigente a partir 07-08-2003).***

Ainda nesta linha de condicionantes legais para o creditamento do imposto, dispõe o Regulamento do ICMS de Minas Gérias, em seu art. 70, V, que na hipótese de declaração de falsidade/inidoneidade documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem. Confira-se:

*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;*

Como se verifica do dispositivo supra, somente provando que o imposto devido pelo emitente das notas fiscais fora integralmente pago poderia garantir à Autuada o direito ao creditamento. Tal prova, no entanto, não foi carreada aos autos, assim como também não consta que tenha o contribuinte contestado os fundamentos da publicação dos atos declaratórios, na forma prevista no § 5º do art. 30 da Lei 6763/75, retro transcrito.

Acrescente-se ainda que, consoante o disposto no artigo 4º da Resolução nº. 1.926/89, é facultado ao contribuinte que tenha efetuado registro de documento fiscal falso ou inidôneo proceder ao recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, monetariamente atualizado e acrescido de multa de mora, desde que o faça antes da ação fiscal. Também não consta, porém, que tenha o contribuinte tomado tal providência.

Correto, portanto, o estorno dos créditos, com a conseqüente exigência de ICMS e multas de revalidação e isolada, esta última prevista no inciso X do artigo 55 da Lei 6.763/75, *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:*

*(...)*

*X - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou inidôneo: 40% (quarenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito, na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago.*

No que diz respeito à falta de apresentação e/ou extravio das primeiras vias de notas fiscais escrituradas no LREM, esclareça-se que, além do Termo de Intimação Fiscal de fls. 04, tais documentos foram requisitados em duas oportunidades anteriores, por meio da intimação de 03-10-2006 (fl.02), e em 17-12-2007, pelo Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.070001478.89, e respectivo Anexo (fls. 03 e 11).

Não obstante, não foram as mesmas apresentadas, nem mesmo por ocasião da Impugnação, motivo por que não faz jus ao creditamento do imposto em razão da inobservância das mesmas condicionantes legais já mencionadas anteriormente, e ainda, nos termos do disposto no art. 63, *caput*, c/c o art. 70, VI, do RICMS/02, abaixo reproduzidos:

*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 inciso II do § 1º deste artigo.*

...



*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.*

Como se vê dos dispositivos acima, a regra geral é que o creditamento somente é permitido mediante a apresentação da 1ª via da nota fiscal em que destacado o imposto. Admite-se, no entanto, em caso de sua falta ou extravio, a apresentação de cópia de outra via do documento (normalmente a via fixa do emitente), com manifestação do Fisco de origem, obviamente certificando a regularidade da operação e principalmente do pagamento do imposto na origem, hipótese em que a autoridade fiscal da circunscrição do contribuinte pode autorizar o aproveitamento do crédito.

No caso dos autos, das 25 (vinte e cinco) notas fiscais requisitadas, apenas em relação a 10 (dez) foram apresentados ou fac-similes (fax) das primeiras vias (fls. 880/885) ou cópias reprográficas das segundas vias, porém com mera autenticação de cartório (fls. 886/889). Verifica-se de plano, portanto, que apesar das alegações em contrário da Impugnante, não foram cumpridas as condições da legislação para o regular creditamento do imposto.

Por conseguinte, reputa-se também correta a glosa de tais créditos, com a conseqüente exigência do ICMS e da multa de revalidação.

Com relação à Multa Isolada, capitulada no art. 55, XII, da Lei 6763/75, no entanto, tem-se que a mesma foi aplicada indevidamente, pedindo “*venia*”, neste particular, à douta Assessoria deste Conselho, não pela conclusão a que chegou em relação à necessidade de se excluir tal exigência, mas pelos seus fundamentos.

Para facilitar a discussão da matéria, reproduz-se abaixo o citado do dispositivo:

*Art. 55 – (...)*

*XII - por extraviar ou inutilizar documento fiscal, bem como não entregá-lo após a aplicação da penalidade prevista no inciso VII do art. 54 desta Lei – 40% do valor da operação, apurada ou arbitrada pelo Fisco.*

Pois bem, opina a Assessoria em seu parecer, às fls. 958, pela exclusão da penalidade, em face da inadequação do tipo descrito na citada norma à conduta da Impugnante, por inoportunidade do pressuposto de sua aplicação, qual seja o descumprimento de obrigação “concernente à apresentação de documento necessário à apuração do valor das operações”. Tal entendimento fundamenta-se,

aparentemente, na parte final do dispositivo, que, ao cominar a penalidade, diz expressamente "... 40 % (quarenta por cento) do valor da operação, *apurada ou arbitrada pelo Fisco*".

Conquanto se reconheça possível extrair tal sentido do mencionado texto legal, não parece ser esta a interpretação mais adequada da norma em tela, até porque, no caso dos autos, ocorreu a apuração do valor das operações, ainda que mediante a simples verificação dos lançamentos constantes do LREM, não dependendo necessariamente a apuração, portanto, da apresentação de documentos.

Por outro lado, no entanto, há de se notar que o dispositivo prevê, também expressamente, que a penalidade nele prevista somente será aplicada após a aplicação de outra, pela falta de entrega dos documentos, prevista no inciso VII do art. 54 da mesma lei. Ou seja, quis o legislador apenar o infrator que se mantiver recalcitrante no sentido de não entregar os documentos requisitados pela Fiscalização. Assim, o pressuposto para sua aplicação é a prévia aplicação de outra penalidade, menos gravosa, com o objetivo de instar o contribuinte a cumprir a obrigação.

Logo, não havendo nos autos nenhuma prova ou nem mesmo qualquer menção de que a Fiscalização tenha aplicado previamente a multa prevista no art. 54, VII, da Lei 6763/75, pressuposto necessário à aplicação da penalidade do art. 55, XII, da mesma lei, deve esta ser excluída, sem embargo da concordância com a Assessoria de que, no caso concreto, mais adequado seria a aplicação da penalidade prevista no inciso XXV do mesmo artigo, para as infrações praticadas após 1º de novembro de 2003.

Com relação à terceira irregularidade do Auto de Infração, não obstante tratar-se de crédito tributário de natureza não-contenciosa, a teor do disposto no art. 64, I, da CLTA/MG, aprovada pelo do Decreto nº. 23.780/84, vigente à época dos fatos, observa-se que aqui também não assiste razão ao Impugnante.

Trata-se de crédito tributário relativo ao débito do ICMS destacado em notas fiscais de saídas, emitidas pela Autuada, relacionada no Anexo III (fls. 22/35), cujas operações foram escrituradas no livro Registro de Saídas e no livro de Registro e Apuração do ICMS.

Com efeito, constatou-se que as notas fiscais foram normalmente emitidas com o destaque do imposto, contudo, ao registrá-las nos livros próprios (LRSM e LRAICMS), a Autuada deixou de lançar a débito o valor destacado, resultando assim em recolhimento a menor do imposto devido nos respectivos períodos.

Tal irregularidade pode ser comprovada por meio do simples confronto entre as cópias das notas fiscais, anexadas por amostragem (fls. 81/138), e os correspondentes lançamentos no LRSM, também anexado aos autos (fls. 196/278).

Infração plenamente caracterizada, pelo que se consideram corretas as exigências do ICMS e correspondente Multa de Revalidação, tal como consta dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração.

Finalmente, no que tange às alegações do suposto caráter confiscatório das multas aplicadas, cumpre lembrar que se trata de matéria cuja apreciação extrapola a competência deste Conselho de Contribuintes, motivo pelo qual não serão analisadas, em face das limitações impostas pelo art. 182, I, da Lei 6763/75, *verbis*:

**Art. 182.** *Não se incluem na competência do órgão julgador:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146.*

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 do art. 55, XII da Lei 6.763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

**Relator: Raimundo Francisco da Silva**

---

**Acórdão: 18.559/08/3ª**

Publicado no "MG" de 05/04/2008

---

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO.** Constatada a falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento, conforme previsto no § 1º, do art. 43, do RICMS/96 e no item 1, do § 1º, do art. 42, do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS (diferença) e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75. Exclusão das exigências de produtos considerados intermediários. Infração, em parte, caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO/CONSUMO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE.** Constatado aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento e de bens alheios à atividade do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 70, inciso III, do RICMS/96 e do RICMS/02. Exclusão das exigências de produtos considerados intermediários. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências relativas às mercadorias adquiridas para integração ou

**consumo em processo de produção na proporção das saídas dos produtos industrializados para o exterior. Infração, em parte, caracterizada.**

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

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre acusação fiscal, referente ao período de 01/01/02 a 31/05/04, de falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento, conforme previsto no § 1º, do art. 43, do RICMS/96 e no item 1, do § 1º, do art. 42, do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS (diferença) e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75 e de aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento e de bens alheios à atividade do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1183/1195, fazendo pedido de prova pericial e apresentando quesitos às fls. 1196/1197.

O Fisco, por sua vez, se manifesta às fls. 1221/1242, juntando documentos às fls. 1243/1248.

Intimada da juntada, a Autuada se manifesta às fls. 1254/1258, juntando documentos às fls. 1259/1447.

O Fisco volta a se manifestar às fls. 1449/1453.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls.1456, que resulta na juntada de documentos, pelo Fisco, às fls. 1458/1466 e na manifestação da Autuada de fls. 1472/1486, com nova juntada de documentos às fls. 1487/1534.

Por fim, o Fisco novamente se manifesta às fls. 1537/1542.

Em sessão realizada em 20/02/2008, presidida pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se, à unanimidade, o pedido de vista formulado pelos Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 27/02/2008.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Relator) e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) que, em preliminar, indeferiram o pedido de perícia. No mérito, anteciparam seus votos os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Relator) que julgava parcialmente procedente o lançamento para excluir das exigências os produtos floculan, sulfato de cobre, cianeto de sódio, zinco metálico, nitrato de chumbo, ácido clorídrico e soda cáustica, além de considerar os créditos referentes aos demais itens, na proporção das saídas para o exterior dos produtos resultantes do processo produtivo, excetuando-se os itens cabo ótico, lona crua, pedra britada, help hand, papelão, plug/tomada, eletrodutos, eixo cardan, pedra de mão e cadeado, e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que divergia do voto do relator para

excluir, também, todos os produtos utilizados no ETA (fl. 1512) e os produtos cadinho e cloro liquefeito, utilizados na fundição. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Guimarães Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dra. Shirley Daniel de Carvalho.

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre acusação fiscal, referente ao período de 01/01/02 a 31/05/04, de falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento, conforme previsto no § 1º, do art. 43, do RICMS/96 e no item 1, do § 1º, do art. 42, do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS (diferença) e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75 e de aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento e de bens alheios à atividade do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75.

#### **DA PRELIMINAR**

A Autuada faz pedido de prova pericial e apresenta quesitos (fls. 1196/1197).

A 3ª Câmara de julgamento, tendo em vista que já havia sido produzido um laudo pericial sobre os itens objeto deste lançamento, mas em outro processo, deliberou pela juntada do mesmo para subsidiar a análise dos Conselheiros quanto ao lançamento em questão.

Dessa forma, entendeu a Câmara desnecessário o pedido, considerando-se o citado laudo pericial, bem como as informações trazidas pelas partes aos autos.

Portanto, indefere-se o pedido de prova pericial.

#### **DO MÉRITO**

Cumprido, de início, ressaltar os fundamentos que norteiam a classificação dos produtos como uso/consumo, intermediário, ativo permanente e ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento.

A Autuada, como o próprio nome sugere, possui a atividade de mineração, conforme contrato social (fls. 1204):

*“A Sociedade terá por objeto:*

*a.) a pesquisa, prospecção, lavra, beneficiamento, o desenvolvimento, o aproveitamento e a administração de minas e jazidas em geral, especialmente de ouro, em todo o Território Nacional;*

*b.) o aproveitamento econômico de concessões e de autorizações de pesquisa e de lavra;*

*c.) a aquisição e o arrendamento de terras destinadas ao seus objetivos e necessidades, bem como direitos e interesses do subsolo;*

*d.) o comércio e o beneficiamento do minério e de produtos minerais;*

*e.) a importação e exportação em geral;*

f.) a compra, venda e locação de imóveis, a execução de empreendimentos imobiliários e urbanísticos, loteamentos e incorporações de imóveis próprios ou alheios.”

A Autuada apresenta às fls. 1524/1534 o detalhamento das operações que envolvem o seu processo produtivo. O processo visa, primordialmente, a produção de ouro a partir de sua separação do minério.

De início, cumpre ressaltar que a ora Autuada divide seu processo produtivo em três etapas: tratamento mecânico, pirometalurgia e hidrometalurgia.

O tratamento mecânico envolve as operações realizadas com o minério que não requerem reações químicas. Compreende as operações de moagem, classificação, concentração gravimétrica, flotação, espessamento e filtragem.

A pirometalurgia é parte da metalurgia extrativa na qual um conjunto de técnicas é aplicado para liberação de parte dos metais não acessíveis através de utilização da energia de combustíveis.

A hidrometalurgia é a parte da metalurgia extrativa em que técnicas são aplicadas para a recuperação de metais considerando-se a dissolução química de constituintes em soluções aquosas.

Para efeito de classificação das mercadorias como materiais de uso/consumo ou produtos intermediários, socorre-se à Instrução Normativa SLT nº 01/2001, a qual, por sua vez, se vincula à observância dos pressupostos contidos na Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Nesse sentido, estabelece o art. 2º da IN 01/2001 que “*Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, **observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986**, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento*”.(Grifado)

Por sua vez, a IN 01/1986, estabelece que “*Igualmente **não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento**, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável*.”

E continua “***Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças** que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, **desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção**, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém” (não existem grifos no original).*

Dessa forma, dentro dessa linha de interpretação, ou seja, a da caracterização de mercadoria como produto intermediário à luz da IN 01/2001, e considerando-se a restrição imposta pela IN 01/1986, conclui-se, tendo em vista as informações trazidas pelas partes, especialmente a relação trazida pelo Fisco às fls. 09/10, assim como as informações às fls. 1226/1242, o Laudo Pericial constante de fls. 1458/1466 e o detalhamento do processo produtivo trazido pela Autuada às fls. 1524/1534, conclui-se que são considerados produtos intermediários para efeito de aproveitamento de créditos de ICMS os produtos FLOCULAN, SULFATO DE COBRE, CIANETO DE SÓDIO, ZINCO METÁLICO (EM PÓ), NITRATO DE CHUMBO, ÁCIDO CLORÍDRICO e SODA CÁUSTICA.

Abaixo apresenta-se pequena síntese da participação desses produtos dentro do processo produtivo da ora Impugnante:

#### **FLOCULAN**

“O espessamento é uma etapa de separação sólido/líquido, baseada na sedimentação. É utilizada para recuperação de água de polpas contendo minérios, rejeitos ou concentrados; preparação de rejeitos para descarte com porcentagem de sólidos mais elevada; preparação de polpas com densidades mais adequadas para operações subseqüentes; separação de espécies dissolvidas dos sólidos lixiviados em instalações hidrometalúrgicas. Normalmente realizada em tanque circular no qual a alimentação contínua é realizada na região central. O líquido clarificado (água) recuperado na parte superior é denominado overflow. A polpa adensada, recuperada na parte inferior do tanque, é denominada underflow. O floculante é um polímero adicionado à polpa que alimenta o espessador com o objetivo de agregar as partículas sólidas e garantir que o minério que alimenta o espessador seja sedimentado com a polpa e não seja recirculado indefinidamente para o processo. O floculante promove a agregação dos sólidos pela sua adsorção (adesão) na superfície dos sólidos” (fls. 1527).

Pelo visto, este produto é utilizado diretamente no processo produtivo (separação do ouro do minério), sendo considerado produto intermediário.

#### **SULFATO DE COBRE**

“A etapa de flotação no circuito de Cuiabá recebe o material proveniente do underflow do espessador e consiste da separação entre os materiais de interesse (ouro, minerais sulfetados e grafita) e aqueles sem interesse imediato (ganga). Esta separação ou concentração de materiais de interesse se dá com a adição de reagentes específicos: promotores/coletores (ditiofosfato de sódio e mercaptobenzotiazol); espumante (dowfroth); ativador (sulfato de cobre)” ((fls. 1528).

Sem muita dificuldade, verifica-se que o produto sulfato de cobre é um produto intermediário utilizado diretamente no processo produtivo do contribuinte.

### **CIANETO DE SÓDIO**

“A primeira etapa da Hidrometalurgia compreende a lixiviação, que é realizada em tanques aerados denominados pachucas. Adiciona-se cal (Cão) sob a forma de leite de cal para se obter o controle adequado do pH. A lixiviação propriamente dita, que é feita utilizando-se o reagente cianeto de sódio (NaCN) deve ser conduzida em valor de pH maior que 10,5 que evita a formação do gás cianídrico (HCN) que em quantidades muito pequenas pode ser fatal ao ser humano” (fls. 1531).

“A função do íon cianeto é promover a solubilização do ouro contido no produto calcinado, permitindo, assim, a sua extração.”

Verifica-se, pois, tratar-se de produto intermediário.

### **ZINCO METÁLICO E NITRATO DE CHUMBO**

“Após a lixiviação, a polpa de calcinado é espessada para a separação do licor, rico em ouro solúvel, dos sólidos que ainda contém certa quantidade de ouro recuperável. O overflow do espessador é então clarificado e submetido a uma etapa de precipitação denominada Merrill Crowe. Neste processo, o filtrado rico em ouro solúvel é desaerado e recebe a adição de zinco metálico (em pó) que promove a precipitação do ouro solúvel presente na solução rica. Nitrato de chumbo (PbNO<sub>3</sub>) é utilizado como agente auxiliar na precipitação de ouro, sem este componente a reação de precipitação e recuperação do ouro ficaria economicamente inviável” (fls. 1531).

Conclui-se, também, que ambos produtos são consumidos no processo produtivo, constituindo-se, pois, como produtos intermediários.

### **ÁCIDO CLORÍDRICO**

“O calcinado, após espessamento descrito acima, é enviado para a segunda etapa de lixiviação, quando recebe uma quantidade adicional de cianeto e em seguida passa pela etapa de adsorção com carvão ativado. A etapa de adsorção com carvão ativado, conhecida como CIP, tem por objeto a remoção final do ouro solúvel presente na polpa através do contato com carvão ativado... Esta etapa é realizada em temperatura elevada e com a utilização do reagente ácido clorídrico (HCL). O ácido clorídrico remove os carbonatos presentes no carvão ativado carregado, preparando o material para a dessorção (retirada) do ouro” (fls. 1532).

Trata-se, pois, de produto intermediário.

### **SODA CÁUSTICA**

“Na etapa seguinte, que é a eluição propriamente dita, o material recebe um banho com solução de soda cáustica (NaOH) e cianeto, em temperatura elevada, promovendo-se a dessorção do ouro. O ouro é transferido do carvão ativado para a solução utilizada no banho de eluição. A solução rica do banho é enviada para o processo de precipitação Merrill Crowe e o carvão ativado é regenerado (reativado) em forno rotativo e retorna ao processo nos tanques de adsorção” (fls. 1532).



Pelo visto, a soda cáustica também participa da linha de produção como produto intermediário.

Por outro lado, os outros produtos cujos créditos foram estornados, excetuando-se os itens cabo ótico, lona crua, pedra britada, help hand, papelão, plug/tomada, eletrodutos, eixo cardan, pedra de mão e cadeado, não se tratam de produtos intermediários e sim materiais de uso/consumo do estabelecimento, considerando-se as disposições contidas na Instrução Normativa nº 01/86.

Nessa linha, a Lei Complementar nº 87/96 previu a possibilidade de aproveitamento de créditos relacionados a materiais de uso ou consumo do estabelecimento quando relacionados com a produção de mercadorias destinadas ao exterior:

**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.*

(...)

**§ 3º** - **É vedado o crédito** relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

**I** - para integração ou **consumo em processo de industrialização** ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, **exceto se tratar-se de saída para o exterior;**(Grifado)

**Art. 32** - A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

**I** -

**II** - **darão direito de crédito**, que não será objeto de estorno, as **mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;**(Grifado)

Os Regulamentos do ICMS de 1996 e 2002, vigentes à época da entrada das mercadorias, previam:

**RICMS/96**

**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:**

**1)** o valor do imposto correspondente às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

**2)** o valor do imposto correspondente à **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem** adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

**2.1)** incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

**2.2)** 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;

**3) o valor do imposto correspondente:**

**3.1)** 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;**(Grifado)

**RICMS/02**

**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:

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:**

“**VI** - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-

elaborados, destinados à exportação para o exterior;”

É interessante notar que os Regulamentos distinguiam claramente os créditos referentes a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados ao exterior.

Ainda, nos mesmos Regulamentos, o dispositivo que tratava da vedação de crédito era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso ou consumo do estabelecimento, ressaltando quanto àqueles integrados ou consumidos em industrialização de produtos destinados ao exterior:

#### **RICMS/96**

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

(...)

**Efeitos de 1º/01/98 a 31/12/99 – Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 22, II, ambos do Dec. nº 40.059, de 18/11/98 – MG de 19.**

**“III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 1999, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;”(Grifado)**

#### **RICMS/02**

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

(...)

**Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 12, I, "a", ambos do Dec. nº 43.195, de 17/02/2003:**

**“III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;”**

Cumprе salientar que o órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sustentava, no período sob análise, o mesmo entendimento acima, conforme Consulta de Contribuinte nº 03/2007, que traz a seguinte ementa:

**CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.**

Assim, tem-se que para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringia à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo integrados ou consumidos no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

Existindo a diferença no seio do Regulamento é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Dessa forma, conclui-se que devam ser excluídas das exigências de estorno de créditos as operações relativas às entradas das mercadorias objeto do lançamento, com as exclusões supra, na proporção das saídas para o exterior dos produtos em relação às saídas totais do estabelecimento, percentual esse a ser verificado quando da liquidação da decisão.

No que tange aos demais itens, a saber, cabo ótico, lona crua, pedra britada, help hand, papelão, plug/tomada, eletrodutos, eixo cardan, pedra de mão e cadeado, verifica-se que não se incluem dentre os materiais consumidos no processo de industrialização de produtos destinados ao exterior.

Por outro lado, também não se enquadram como ativo permanente.

No que tange à classificação de mercadorias como bens do ativo permanente ou do ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, imperioso observar o Regulamento do ICMS e a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998.

Considerando-se que o trabalho fiscal trata da análise de créditos de ICMS referentes a entradas de mercadorias no período de 01/01/2002 a 31/05/2004, deve ser observada a legislação que trata da matéria estritamente referente a este período.

Nesse sentido, o RICMS/02 assim estabelecia:

**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:**  
(...)

*II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;*

*(...)*

*§ 3º - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:*

*I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;*

*II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;*

*III - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.*

*(...)*

*§ 5º - Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:*

**Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:**

*"I - ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;"*

**Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:**

*"II - ter valor relevante;"*

*III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;*

*IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;*

*V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;*

**Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:**

*"§ 6º- Consideram-se, ainda, ativo permanente as partes e as peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, desde que estes atendam aos requisitos do ativo permanente, nos termos do parágrafo anterior."*

Portanto, os pressupostos que norteavam, à época das operações tratadas nos autos, a caracterização do bem como ativo permanente eram:

- ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;

- ter valor relevante;

- ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

- a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento.

Por outro lado, tratando-se de partes e peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, elas serão consideradas ativo permanente se cumprirem todos os pressupostos acima delineados.

Cumprido ressaltar, ainda, que quanto à análise concernente a ativo permanente deve ser observada, também, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

A citada Instrução estabelece:

**Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:**

*I - os veículos de transporte pessoal;*

*II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:*

**a** - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

**b** - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

**c** - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

**III** - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Portanto, analisando-se os bens e mercadorias cujos créditos foram estornados à luz da legislação supra, conclui-se que os produtos em questão não observam os pressupostos supra.

Verifica-se, pois, que em alguns dos itens se trata de substituição de partes e peças de pequenos valores que não importa em imobilização dos mesmos por parte da Mineradora.

Os critérios referentes à obrigatoriedade das partes ou peças de equipamento serem contabilizadas como ativo imobilizado e sua substituição resultar em aumento de vida útil do bem por prazo superior a 12 (doze) meses não foram observados na presente análise tendo em vista que a vigência temporal dos mesmos (30/06/05) encontra-se fora do período de ocorrência dos fatos geradores ora analisados.

Merece, ainda, destaque a análise referente aos itens eletrodutos e pedra britada. Tais itens, conforme previsão do inciso III, do art. 1º da Instrução Normativa nº 01/1998, acima transcrito, se enquadram como bens alheios à atividade por serem bens imóveis do estabelecimento.

Tal previsão encontra-se ratificada pelo atual Código Civil:

**Art. 79.** São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Por sua vez, o artigo 175, Anexo IX, RICMS/02 traz o entendimento:

**Art. 175** - Entende-se como obra de construção civil, hidráulica ou semelhantes:

(...)

**IV** - construção de sistema de abastecimento de água ou de saneamento;

(...)

**VI** - execução de obra elétrica ou hidrelétrica;

*VII - execução, no respectivo canteiro, de obra de montagem ou construção de estruturas em geral.*

Nesse sentido, tratando-se de obra de construção civil (bens imóveis) e considerando-se a interpretação dada à legislação, no que tange à matéria ora enfocada, pela citada Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, constata-se não haver respaldo para aproveitamento de créditos do imposto relativos a essas mercadorias.

**Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:**

(...)

**III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.** (Grifado)

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram, em parte, 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, dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 20/02/08, nos termos da Portaria 04/2001, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir das exigências os produtos floculan, sulfato de cobre, cianeto de sódio, zinco metálico (em pó), nitrato de chumbo, ácido clorídrico e soda cáustica, além de considerar os créditos referentes aos demais itens, na proporção das saídas para o exterior dos produtos resultantes do processo produtivo, excetuando-se os itens, cabo ótico, lona crua, pedra britada, help hand, papelão, plug/ tomada, eletrodutos, eixo cardan, pedra de mão e cadeado. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que divergia do voto do relator para excluir, também, todos os produtos utilizados na ETA (fls.1512) e os produtos cadinho e cloro liquefeito, utilizados na fundição, nos termos do laudo elaborado pela Impugnante (fls. 1526/ 1530). Vencido, em parte, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que divergia do voto majoritário por não excluir os produtos floculan e soda cáustica. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre acusação fiscal, referente ao período de 01/01/02 a 31/05/04, de falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento, conforme previsto no § 1º, do art. 43, do RICMS/96 e no item 1, do § 1º, do art. 42, do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS (diferença) e



Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75 e de aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento e de bens alheios à atividade do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em 27/02/08 e dando prosseguimento ao julgamento iniciado em 18/12/07, no mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir das exigências os produtos floculan, sulfato de cobre, cianeto de sódio, zinco metálico (em pó), nitrato de chumbo, ácido clorídrico e soda cáustica, além de considerar os créditos referentes aos demais itens, na proporção das saídas para o exterior dos produtos resultantes do processo produtivo, excetuando-se os itens, cabo ótico, lona crua, pedra britada, help hand, papelão, plug/ tomada, eletrodutos, eixo cardan, pedra de mão e cadeado.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência é apenas em relação aos produtos “floculan” e “soda cáustica” cujos créditos foram glosados pelo Fisco à acusação de que se referem a materiais de uso/consumo do estabelecimento. A imputação fiscal está correta e o lançamento, quanto à glosa dos créditos referentes às aquisições desses dois produtos, deve ser mantido pelos fundamentos a seguir expostos.

O produto “floculan”, como o produto “prestol” cujos créditos também foram glosados e não impugnados, é um produto químico utilizado como floculante conforme informação do Fisco às fls. 1.226/1.227. O floculante, conforme informação da Impugnante à fl. 1.527, é um polímero floculante e os polímeros floculantes, conforme informação da mesma às fls. 1.516, são utilizados como floculante em testes de sedimentação no Laboratório de processos. Os laboratórios, quaisquer que sejam, cuidam do controle de qualidade e configuram linhas marginais ao processo produtivo, e os produtos ali utilizados não podem ser considerados como produtos intermediários pela definição dada pelo art. 66, inc. V, alínea “b”, do RICMS/02 e segundo interpretação da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

O produto “soda cáustica” segundo informação do Fisco à fl. 1.237 é um produto químico utilizado em diversos locais do estabelecimento, inclusive nas estações de tratamento de efluentes e, segundo a Impugnante à fl. 1.513, é utilizado no tratamento de água. As estações de tratamento de efluentes e de tratamento de água também são linhas marginais ao processo produtivo e os produtos ali utilizados não podem ser considerados como produtos intermediários pela definição dada pelo art. 66, inc. V, alínea “b”, do RICMS/02 e segundo interpretação da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir das exigências os produtos sulfato de cobre, cianeto de sódio, zinco metálico (em pó), nitrato de chumbo e ácido clorídrico, além de considerar os créditos referentes aos demais itens, na proporção das saídas para o exterior dos produtos resultantes do processo produtivo, excetuando-se os itens, cabo ótico,

lona crua, pedra britada, help hand, papelão, plug/ tomada, eletrodutos, eixo cardan, pedra de mão e cadeado.

**Conselheiro: René de Oliveira e Sousa Júnior**

---

**Acórdão: 18.565/08/3ª**

Publicado no "MG" de 05/04/2008

---

**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.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO/CONSUMO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Constatado aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento e de bens alheios à atividade do estabelecimento, bem como dos serviços de transporte a elas relacionados acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 70, incisos III e XIII, do RICMS/96, vigente à época do aproveitamento dos créditos. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências relativas às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção na proporção das saídas dos produtos industrializados para o exterior, bem como as exigências relativas aos bens não-alheios à atividade do estabelecimento. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido, no período de junho a dezembro/2001, de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento e de bens alheios à atividade do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 629/660, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 692/715.

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 718.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, o Recurso de Agravo de fls. 720/722.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 727/739, opina pela procedência do lançamento.

---

## DECISÃO

### DAS PRELIMINARES

#### **1. Da deficiência na investigação fiscal, da ilegalidade no crédito tributário e do impedimento à correta defesa de direitos.**

A Impugnante aponta deficiência na investigação fiscal, uma vez que o procedimento adotado pelo Fisco teria se pautado em mera presunção, modalidade de lançamento completamente vedada pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade da tributação. Clama pela total ilegalidade da exigência do crédito tributário, porquanto não corresponderia à efetiva subsunção fenomênica do fato imponible.

Propugna, ainda, pelo imediato cancelamento do Auto de Infração, alegando que enquanto na descrição das irregularidades expressada no relatório do Auto de Infração se faz menção à utilização de "... créditos extemporâneos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de material de uso, consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento...", as irregularidades descritas no anexo ao mesmo A.I. registram expressamente, além dos referidos tipos de créditos apropriados, um outro tipo, qual seja, de "... crédito de ICMS sobre serviço de transporte a eles relativos...". Diz que tal discrepância impede que promova uma correta e adequada defesa dos seus direitos, na medida em que não sabe, ao certo, quais foram os créditos de ICMS glosados.

Em que pese toda argumentação expendida pela Autuada, razão não lhe assiste.

Com efeito, no caso em tela todos os requisitos formais e materiais foram observados na lavratura do Auto de Infração, tendo o trabalho fiscal se baseado nos livros e documentos fiscais da Contribuinte, sempre com estrito respeito ao critério de legalidade que norteia as ações da Fiscalização.

Conforme bem colocado pelo Fisco, em sede de Manifestação Fiscal, o processo produtivo da Contestante foi exaustivamente estudado, visitas foram realizadas nas minas do Pico, Vargem Grande e na Fábrica (esta última da CVRD), sendo os materiais utilizados nas minas analisados um a um.

Inviável o atendimento à proposta de cancelamento do Auto de Infração, em face de alegada discrepância na descrição das irregularidades constante do relatório contido naquele documento e a descrita no Relatório (fls. 12) anexo ao A.I., o que impediria uma correta e adequada defesa de direitos.

Sobre esta questão, a Autuada demonstra inteiro conhecimento da acusação fiscal, tanto que a ela se referiu em sua Impugnação, nos seguintes termos: "*E os créditos de ICMS advindos das aquisições de frete também se justificam, na medida em que se relacionam com a aquisição de insumos ou de uso e consumo na proporção das exportações...*" (fls. 644/645).

Ausente, por conseguinte, a violação às garantias mencionadas pela Impugnante, pois esta teve desde os procedimentos preparatórios de fiscalização todos os prazos legais e elementos para garantir seu direito à defesa e ao contraditório, tendo recebido juntamente com uma via do Auto de Infração todos os anexos que o acompanham, conforme recibo firmado às fls. 04.

Reflexo disso é que ela abordou em suas intervenções neste processo, todos os pontos que poderiam ter sido suscitados, demonstrando total compreensão do que fundamentou e motivou o trabalho fiscal.

Por fim, o Auto de Infração contém todos os elementos previstos nos artigos 57 e 58 da CLTA/MG, o que impõe o afastamento das preliminares argüidas.

## **2. Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos**

O Contribuinte solicitou realização de prova pericial, formulando quesitos às fls. 659/660.

Não obstante, constata-se que os autos trazem elementos suficientes de modo a possibilitar ao julgador aplicar ao caso concreto o tratamento legal e assim decidir quanto ao enquadramento ou não nas disposições contidas nas Instruções Normativas DLT 01/98, SLT 01/86 e 01/01, as quais tratam, respectivamente, de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, do conceito de produto intermediário para efeito de crédito de ICMS e do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS, pelas empresas mineradoras.

Constam nas planilhas elaboradas pelo Fisco (fls. 19/613), informações detalhadas sobre a “descrição do produto”, “local de aplicação” e “classificação”, possibilitando a análise da matéria fática.

Nesse sentido, o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento no artigo 116, inciso I, da CLTA/MG.

### **Do Mérito**

Quer o Sujeito Passivo que o Estado não tenha direito de efetuar o lançamento referente à escrituração extemporânea de créditos do ICMS efetivada e datada anteriormente a dezembro de 2001, tendo em conta a decadência do prazo previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional:

*“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.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

**§ 3º** Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

**§ 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.”

Pressuposto básico para que se efetive a homologação explícita ou tácita é que tenha ocorrido pagamento antecipado do tributo pelo obrigado. Conforme imputação fiscal, a obrigação de pagamento do imposto é da Autuada e o sujeito ativo Minas Gerais. Isso não se deu, por conseqüência, não há o que homologar, logo, exsurge a possibilidade jurídica da efetivação do lançamento de ofício, para cujo direito prevalece a regra de caducidade posta no artigo 173, inciso I, do mesmo Código:

**“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;”**

Se os fatos geradores são de 2001, o Fisco teria até 31 de dezembro de 2006 para efetuar o lançamento de ofício, assim considerado o Auto de Infração regularmente notificado ao Sujeito Passivo.

Pelo aposto no AI às fls. 04, confirma-se a intimação em 20/12/2006, portanto, antes de expirado o prazo para considerar-se decaído o direito de lançar.

Sobre essa matéria o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no seguinte Recurso Especial:

**ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.**

**NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 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 SER REALIZADO. RESP 182.241-SP, REL. MIN. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, JULGADO EM 3/2/2005.**

Como o Sujeito Passivo não efetuou qualquer recolhimento, mas, pelo contrário, deixou de recolher corretamente o imposto devido, conclusivamente não cabe falar em decadência do lançamento de ofício.

Decorre a exigência fiscal formalizada do recolhimento a menor do ICMS, apurado após a recomposição da conta gráfica, em função de aproveitamento indevido de créditos extemporâneos do imposto, destacados em notas fiscais de entrada de material de uso e consumo, ativo permanente e bens alheios à atividade do estabelecimento, bem assim de créditos do ICMS relativos aos serviços de transporte vinculados às referidas aquisições; autuação relativa ao período de junho de 2001 a dezembro de 2001, sendo que o crédito indevido apropriado se refere ao período de fevereiro/97 a abril/2001.

Exigiu-se ICMS e Multa de Revalidação, prevista no artigo 56, inciso II, da Lei n.º 6.763/75.

Compõem o Auto de Infração os seguintes anexos:

- Planilha de Créditos Extemporâneos – Consolidado - fls. 15/16;
- Recomposição da Conta Gráfica - fls. 17/18;
- Planilha de Créditos Extemporâneos – Produtos Intermediários – fls. 19/26;
- Planilha de Créditos Extemporâneos – Material de Uso e Consumo/Bens Alheios à Atividade - fls. 28/613;
- Cópias do livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS, junho/2001 a dezembro/2001, onde constam no campo “007 – Outros Créditos Extemporâneos” os valores apropriados – fls. 614/621;
- Cópia de Denúncia Espontânea, comunicando a apropriação de créditos extemporâneos (Outubro/2005) – fls. 622/624.

Nos termos explicitados pelo Fisco, as planilhas anexadas ao P.T.A. foram entregues pelo Contribuinte e não tiveram alteração de conteúdo, sendo apenas suprimidas algumas colunas que não dizem respeito ao escopo do trabalho. Delas foram retirados os valores referentes a produtos intermediários, os quais passaram a constar em uma planilha separada (Anexo 03 – fls. 19/26), uma vez que tais créditos são considerados válidos.

Todos os outros produtos listados na planilha do Anexo 04 (fls. 28/613) tiveram os créditos estornados.

No que concerne aos créditos sobre o serviço de transporte, está muito claro nas mencionadas planilhas fls. 28/613 (Anexo 04) que também foram estornados, já que vinculados aos produtos cujo creditamento não foi aceito pelo Fisco.

A Impugnante alega que o trabalho do Fisco não foi baseado em conhecimento do seu processo produtivo, mencionando os produtos óleo diesel e material explosivo, como indispensáveis à sua atividade comercial. Entretanto, esses dois produtos específicos não foram objeto da autuação, estando arrolados nas planilhas de fls. 19/26 (Anexo 03) na condição de produtos intermediários, cujos créditos foram admitidos.

A Lei Complementar nº 87/96 previu a possibilidade de aproveitamento de créditos relacionados a materiais de uso ou consumo do estabelecimento quando relacionados com a produção de mercadorias destinadas ao exterior:

**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.

(...)

**§ 3º** - É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

**I** - para integração ou **consumo em processo de industrialização** ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, **exceto se tratar-se de saída para o exterior;**(Grifado)

**Art. 32** - A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

**I** -

**II** - **darão direito de crédito**, que não será objeto de estorno, as **mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas**, inclusive semi-elaboradas, **destinadas ao exterior;**(Grifado)

O Regulamento do ICMS de 1996, vigente à época da entrada das mercadorias, previa:

#### **RICMS/96**

**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:**

1) o valor do imposto correspondente às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

2) o valor do imposto correspondente à **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem** adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

2.1) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compõem, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

2.2) 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;

3) o valor do imposto correspondente:

3.1) 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**;(Grifado)

É interessante notar que o Regulamento distinguia claramente os créditos referentes a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados ao exterior.

Ainda, no mesmo Regulamento, o dispositivo que tratava da vedação de crédito era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso ou consumo do estabelecimento, ressalvando quanto àqueles integrados ou consumidos em industrialização de produtos destinados ao exterior:

#### **RICMS/96**

**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;**



Cumpra salientar que o órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sustentava, no período sob análise, o mesmo entendimento acima, conforme Consulta de Contribuinte nº 03/2007, que traz a seguinte ementa:

**CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.**

Assim, tem-se que para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringia à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo integrados ou consumidos no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

Existindo a diferença no seio do Regulamento é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Dentro dessa linha de interpretação da legislação tributária, conclui-se que são passíveis de aproveitamento de créditos do imposto, devendo ser excluídos do lançamento, os materiais de uso/consumo, bem como os créditos referentes aos serviços de transporte a eles relacionados, recebidos para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, na proporção da destinação dos mesmos ao exterior, nos termos do subitem 3.1, do §1º, do art. 66, do RICMS/96, vigente à época.

É de bom alvitre salientar que devem ser excluídos do entendimento supra os equipamentos de proteção individual, uniformes e equipamentos de segurança, pneus, peças e combustíveis para utilização em veículos comuns ("de apoio") e produtos destinados à limpeza de tratores e caminhões, tendo em vista não se enquadrarem na exceção da norma tratada.

No que tange à classificação de mercadorias como bens do ativo permanente ou do ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, imperioso observar o Regulamento do ICMS e a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998.

Considerando-se que o trabalho fiscal trata da análise de créditos de ICMS referentes a entradas de mercadorias no período de junho a dezembro de 2001, deve ser observada a legislação que trata da matéria estritamente referente a este período.

Nesse sentido, o RICMS/96 assim estabelecia:

**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:

**Efeitos de 1º/08/2000 a 06/12/2002 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos do Dec. 41.218, de 23/08/2000, - MG de 24.**

**"a.1** - de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto no § 3º;"

(...)

**§ 3º** - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70, o seguinte:

**1)** será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

**2)** a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, "pro rata die", caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

**3)** na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

**4)** além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos itens 1 e 2 deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado

ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados em livro próprio.

(...)

**Efeitos a partir de 07/12/2002 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. 43.065 de 06/12/2002, MG de 07.**

**§ 5º - Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:**

**1) ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;**

**2) ter valor relevante;**

**3) ter vida útil superior a 12 (doze) meses;**

**4) a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas tais como o uso, o desgaste natural e a ação dos elementos da natureza, e de causas funcionais como a inadequação e o obsolescimento;**

**5) não integrar o produto final, exceto se de forma residual.**

**§ 6º – Consideram-se, ainda, ativo permanente as partes e peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, desde que estes atendam aos requisitos do ativo permanente, nos termos do parágrafo anterior.**

Portanto, os pressupostos que norteavam, à época das operações tratadas nos autos, a caracterização do bem como ativo permanente, ainda que não regulamentadas pelos parágrafos 5º e 6º do art. 66 do RICMS/96 eram:

- ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;

- ter valor relevante;

- ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

- a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento.

Por outro lado, tratando-se de partes e peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, elas serão consideradas ativo permanente se cumprirem todos os pressupostos acima delineados.

Cumpra ressaltar, ainda, que quanto à análise concernente a ativo permanente deve ser observada, também, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

A citada Instrução estabelecia à época:

**Art. 1º** - *Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:*

**I** - *os veículos de transporte pessoal;*

**II** - *os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:*

**a** - *sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;*

**b** - *sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;*

**c** - *não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.*

**III** - *as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.*

Salienta-se que não há controvérsia entre as partes quanto à classificação dos itens como ativo imobilizado; a divergência reside no fato de ser ou não alheio à atividade do estabelecimento.

Dessa forma, considerando-se a planilha elaborada pelo Fisco (fls. 28/613), com as informações prestadas pela Autuada, devem ser excluídos do lançamento os itens classificados na coluna “aplicação” como “imobilizado”, bem como os créditos referentes aos serviços de transporte a eles relacionados, exceto os créditos referentes a placa de sinalização e mercadorias destinadas à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento (cimento, areia, brita, telha, telha galvanizada, telha aço, telha canaleta, poste madeira, mourão, blocos concreto, etc.), consideradas alheias à atividade do estabelecimento, nos termos da transcrita IN 01/98.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram, em parte, 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, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. Também em preliminar, à unanimidade, em negar provimento ao Agravo Retido. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para considerar os créditos, relacionados na planilha de fls. 28/613, relativos aos materiais de uso/consumo, bem como os créditos referentes aos

serviços de transporte a eles relacionados, recebidos para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, na proporção da destinação dos mesmos ao exterior, nos termos do subitem 3.1, do §1º, do art. 66, do RICMS/96, vigente à época, assim como os créditos relativos aos produtos classificados pelo Fisco como "imobilizado" na coluna "aplicação" da citada planilha, bem como os créditos referentes aos serviços de transporte a eles relacionados, exceto os créditos referentes aos itens equipamentos de proteção individual, uniformes e equipamentos de segurança, pneus, peças e combustíveis para utilização em veículos comuns ("de apoio"), produtos destinados à limpeza de tratores e caminhões, placa de sinalização, mercadorias destinadas à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento (cimento, areia, brita, telha, telha galvanizada, telha aço, telha canaleta, poste madeira, mourão, blocos concreto, etc.). Pela Impugnante/Agravante, sustentou oralmente o Dr. Arthur Bernardes da Silva Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 18.604/08/3ª**

Publicado no "MG" de 26/03/2008

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - AQUISIÇÃO DE BEM ALHEIO À ATIVIDADE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos, inclusive extemporâneos, destacados em notas fiscais de aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75 e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da mesma lei. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 70, inciso XIII, do RICMS/02. Exclusão das exigências referentes a produtos utilizados na consecução da atividade econômica do estabelecimento. Infração, em parte, caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL.** Constatada a falta de registro, no livro CIAP, de notas fiscais de aquisição de bens do ativo permanente, resultando na exigência prevista no inciso I, do art. 55, da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos. Acionado o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6763/75, para reduzir a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso I, da Lei 6763/75, a 10% (dez por cento) de seu valor. Decisão unânime.

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido, no período de setembro a dezembro de 2005, de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da

Lei 6763/75 e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75, bem como sobre a falta de registro, no livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), no período de março de 2002 a dezembro de 2005, de notas fiscais de aquisição de bens do ativo permanente, resultando na exigência prevista no inciso I, do art. 55, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 313/316, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 339/341.

A 3ª Câmara de Julgamento, na Sessão de 18/03/2008, deliberou, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, marcando a continuidade do julgamento para o dia 19/03/2008.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido, no período de setembro a dezembro de 2005, de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de bens do ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75 e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75.

Versa ainda o Auto de Infração sobre a falta de registro, no livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), no período de março de 2002 a dezembro de 2005, de notas fiscais de aquisição de bens do ativo permanente, resultando na exigência prevista no inciso I, do art. 55, da Lei 6763/75.

#### **Aproveitamento indevido: bens alheios à atividade do estabelecimento**

Os créditos em questão, a despeito de terem sido aproveitados no período de setembro a dezembro de 2005, referem-se à entrada de bens no período de fevereiro de 2000 a dezembro de 2005.

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece condições específicas para aproveitamento dos créditos relacionados à aquisição de bens do ativo permanente.

Dentre essas condições destaca-se a obrigatoriedade de lançamento dos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento, destinadas ao ativo permanente, em livro próprio, sem o que seria impossível a apuração do valor do crédito a ser aproveitado ao se considerar as demais condicionantes relacionadas ao aproveitamento dos créditos em questão (vedação em relação à proporcionalidade das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; o quociente de um quarenta e oito avos proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês).

Nesse sentido, imperioso observar o Regulamento do ICMS vigente no período de apropriação dos créditos respectivos (2005):

#### ***RICMS/02***

**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:

(...)

**II** - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

(...)

**§ 3º** - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

**I** - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

**II** - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

**III** - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

**IV** - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

(...)

**§ 5º** - Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

*I* - ser de propriedade do contribuinte;

**Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:**

*"I* - ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;"

*II* - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

**Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:**

*"II* - ter valor relevante;"

*III* - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

*IV* - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

*V* - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

*VI* - ser contabilizado como ativo imobilizado.

**§ 6º** - Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

**Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:**

*"§ 6º* - Consideram-se, ainda, ativo permanente as partes e as peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, desde que estes atendam aos requisitos do ativo permanente, nos termos do parágrafo anterior."

*I* - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

*II* - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.



**Efeitos a partir de 30/06/2005 - Acrescido pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.060, de 29/06/2005.**

Portanto, os pressupostos que norteavam, à época das operações tratadas nos autos, a caracterização do bem como ativo permanente eram:

- ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;
- ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;
- não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- ser contabilizado como ativo imobilizado (vigência a partir de 30/06/2005).

Por outro lado, tratando-se de partes e peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, elas serão consideradas ativo permanente se cumprirem todos os pressupostos acima delineados.

Deve ser observada, também, quanto à análise concernente a ativo permanente, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

A citada Instrução estabelece:

**Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:**

**I - os veículos de transporte pessoal;**

**II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:**

**a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;**

**b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;**

**c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.**

**III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento (não existem grifos no original).**

Cumpre ressaltar que existem créditos de ICMS lançados há mais de 5 (cinco) anos da emissão dos respectivos documentos fiscais (vide fls. 12), em desacordo, portanto, com a previsão constante do § 3º, do art. 67, do RICMS/02, *in verbis*:

**Art. 67** - *Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.*

(...)

**§ 3º** - *O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento.*

No que tange ao restante dos documentos fiscais, os bens cujos créditos foram estornados pelo Fisco são os seguintes: um caminhão Mercedes-Benz, 8 (oito) veículos pick up Saveiro, 2 (dois) veículos S-10 cabine dupla, 2 (dois) veículos pick up Corsa, 1 (um) veículo Clio hatch, toca fitas, alto falante, filtro prensa, bomba de palheta de celeron, materiais utilizados para aferição de tanques, bombas para abastecimento, totem metálico, elevador de rampa para troca de óleo, tanque aéreo 6.000 litros, tanque aéreo metálico, tanque reformado, tanque 10.000 litros, painel metálico, tanque aéreo de 3.000 litros, dique metálico de contenção, tanque 15.000 litros, bagageiro Pagero, alarme, tanque capacidade 30 m3, tanque 30.000 litros e tanque aéreo 14.700 litros.

Em relação ao restante dos documentos fiscais, os bens cujos créditos foram estornados pelo Fisco podem ser divididos em dois grupos: os bens utilizados no estabelecimento da ora Autuada e os bens cedidos em comodato para serem utilizados nos postos varejistas de combustíveis que adquirem o combustível da ora Autuada para revenda.

Do primeiro grupo destacam-se os seguintes bens: 1 (um) caminhão Mercedes-Benz, 8 (oito) veículos pick up Saveiro, 2 (dois) veículos S-10 cabine dupla, 2 (dois) veículos pick up Corsa, 1 (um) veículo Clio Hatch, toca fitas, alto falante, bagageiro Pagero e alarme.

É de bom alvitre salientar, *a priori*, o objetivo social da ora Autuada: comércio distribuidor atacadista de combustíveis e lubrificantes derivados do refino de petróleo.

Nesse sentido, verifica-se, sem muito esforço que, à exceção do caminhão Mercedes-Benz, todos os bens acima não fazem parte diretamente do objeto social da empresa, não legitimando o aproveitamento dos créditos respectivos, conforme legislação supra.

O citado veículo deve ter seu crédito permitido, mas considerando-se as limitações e restrições previstas na legislação.

Do segundo grupo destacam-se: filtro prensa, bomba de palheta de celeron, materiais utilizados para aferição de tanques, bombas para

abastecimento, totem metálico, elevador de rampa para troca de óleo, tanque aéreo 6.000 litros, tanque aéreo metálico, tanque reformado, tanque 10.000 litros, painel metálico, tanque aéreo de 3.000 litros, dique metálico de contenção, tanque 15.000 litros, tanque capacidade 30 m3, tanque 30.000 litros e tanque aéreo 14.700 litros.

Como já informado, tais bens são cedidos em comodato para serem utilizados nos postos varejistas de combustíveis que adquirem o combustível da ora Autuada para revenda.

Dessa forma, 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 sua "bandeira".

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 são materiais necessários à execução da atividade-fim da Impugnante.

Nesse sentido, constata-se direito aos créditos correspondentes aos bens citados. Contudo, esse direito encontra pressupostos e limitações impostos pela legislação, a saber, as previsões constantes da subalínea "a.1", da alínea "a", do inciso II, do art. 66, do RICMS/96 e inciso II, do art. 66, do RICMS/02, vigentes, conforme o caso, quando da entrada do bem no estabelecimento da Autuada.

#### **Falta de escrituração de documentos fiscais no livro CIAP**

Também se exige na presente autuação a Multa Isolada prevista no inciso I, do art. 55, da Lei nº 6.763/75, pela falta de registro no livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente) das notas fiscais de entrada de bens do ativo permanente no período de março/2002 a dezembro/2005.

Esta constatação é incontroversa nos autos, não havendo por parte do Contribuinte qualquer manifestação.

A Tabela 4 (fls.25) detalha a exigência em questão, esclarecendo que no período de março/02 a outubro/03 exigiu-se o percentual de 2% (dois por cento) e no período de novembro/03 a dezembro/05 o percentual de 5% (cinco por cento), conforme a previsão do dispositivo de lei citado.

Correta, portanto, a exigência da penalidade em questão.

Não obstante a caracterização do ilícito, mas considerando-se os pressupostos do § 3º, artigo 53, Lei 6763/75, verifica-se ser passível a aplicação do permissivo legal pela Câmara para reduzir ou cancelar a Multa Isolada por falta de registro de documento fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir das exigências fiscais os bens cedidos em comodato (planilha de fls. 13/15) e o bem constante da Nota Fiscal nº 076295, observando-se, para efeito de creditamento, as previsões constantes da subalínea "a.1", da alínea "a", do inciso II, do art. 66, do RICMS/96 e inciso II, do art. 66, do RICMS/02, vigentes, conforme o caso, quando da entrada do bem no estabelecimento da Autuada. Vencido, em parte, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que o julgava procedente, nos termos da Manifestação Fiscal (fls. 340/341). Em seguida, à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6763/75, para reduzir a Multa Isolada por falta de registro de documento fiscal no livro CIAP (art. 55, I, da Lei 6763/75) a 10% do seu valor. Participaram do julgamento, além do signatário e do vencido, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e André Barros de Moura.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 18.678/08/3ª**

Publicado no "MG" de 12/07/2008

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – APROVEITAMENTO A MAIOR – TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. Imputação fiscal de que o contribuinte teria apropriado indevidamente créditos de ICMS provenientes de notas fiscais recebidas de outro estabelecimento do mesmo titular localizado no Estado de Goiás que lhe remeteu mercadorias em transferência utilizando como base de cálculo valores maiores que os das entradas mais recentes das mercadorias. Entretanto, para apuração do crédito tributário, o Fisco não se valeu das regras constantes do artigo 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 que permitiriam apurar exatamente os valores indevidamente apropriados, uma vez que adotou preço médio. Exigências fiscais referentes a ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 canceladas . Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de que o Contribuinte teria, no período de 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2006, apropriado indevidamente créditos de ICMS relativos a notas fiscais de

transferência emitidas por empresa de mesma titularidade localizada no Estado de Goiás, nas quais o remetente teria destacado base de cálculo maior que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, contrariando as disposições do inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei n.º 87/96.

Exigências de ICMS, Multa Isolada e Multa de Revalidação, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos artigos 55, inciso XXVI e 56, inciso II.

Destaque-se, pela importância, que do campo próprio do relatório do Auto de Infração (fl. 07), não consta a capitulação da Multa Isolada no artigo 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75. Entretanto, no relatório anexo ao Auto de Infração (fls. 11/13) a multa está perfeitamente discriminada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 399/405, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o auditor fiscal ao proceder a autuação cometeu algumas falhas que influenciam diretamente na verdade real, sendo que a lavratura do Auto de Infração e o levantamento efetuado não têm respaldo na legislação tributária;

- não ocorreu saída de mercadoria da empresa mineira, não sendo possível, assim, calcular a base de cálculo da saída;

- a autoridade competente se equivocou ao aplicar o artigo 13, § 8º da Lei n.º 6.763/75 e o artigo 13, § 4º da Lei Complementar n.º 87/96, pois não ocorreu saída da empresa mineira e sim entrada;

- houve saída de mercadoria do Estado de Goiás e, neste caso, o Estado de Minas Gerais não tem competência para tributar naquele Estado podendo exigir o imposto apenas de seus contribuintes;

- o fiscal chega a achar impossível proceder a autuação, pois em nota explicativa ele mesmo declara que utilizou preço médio anual por item, à vista da complexidade do levantamento necessário se fossem realizadas por cada aquisição e transferência por item;

- no intuito de facilitar seu trabalho, o Fiscal inventou um método (média aritmética anual) não previsto na legislação;

- o Fiscal utilizou preço médio aritmético anual das aquisições realizadas pela filial de Anápolis e não o valor correspondente à última entrada;

- o Fiscal ainda cometeu outra falha ao relacionar em sua planilha mercadorias de substituição tributária, pois este tipo de levantamento não é adequado neste caso;

- não creditou o ICMS indevidamente, pois não infringiu o artigo 13, § 8º, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75, sendo inaceitável a penalidade aplicada.

Ao final, requer seja o Auto de Infração julgado improcedente.

O Fisco se manifesta às fls. 431/437, contrariamente ao alegado pela defesa, aos seguintes argumentos, em resumo:

- o fundamento legal para o trabalho encontra-se nos artigos 13 da Lei n.º 6.763/75 e 13 da Lei Complementar n.º 87/96 transcritos pela própria Impugnante em sua defesa, sendo que esta última, lei federal, é eficaz em todo o território nacional;

- o estabelecimento goiano deveria ter efetuado as transferências para o estabelecimento mineiro utilizando como base de cálculo o valor mais recente da mercadoria;

- quanto à utilização da média aritmética anual para apuração do valor, alega a complexidade do levantamento de preço de aquisição e transferência de mais de três mil itens, além da desnecessidade de tal tarefa, eis que a média aritmética reflete com proximidade a realidade dos valores;

- no que tange à alegação de que o levantamento contempla mercadorias sujeitas à ST, destaca que o contribuinte não informou a descrição das mercadorias, apenas o código dos produtos, sendo que como o mesmo pratica a infringência com regularidade e com praticamente todas as mercadorias, é de se pressupor que também o fazia em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.;

- o Fisco poderia novamente analisar a questão, caso o Autuado demonstrasse as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e que não praticou em relação a estas a infringência.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 443/448, opina pela improcedência do lançamento.

Em sessão realizada em 17 de junho de 2008, presidida pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro René de Oliveira e Souza Júnior, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 25 de junho de 2008.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e André Barros de Moura que julgavam improcedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS, Multa Isolada e Multa de Revalidação, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos artigos 55, inciso XXVI e 56, inciso II, pela imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais relativas a operações de transferência de estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação.

Argui, portanto, o Fisco que a ora Impugnante teria, no período de 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2006, se apropriou indevidamente de créditos de ICMS relativos a notas fiscais de transferência emitidas por empresa de mesma titularidade localizada no Estado de Goiás, nas quais o remetente teria destacado base de cálculo maior que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, contrariando as disposições do inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei n.º 87/96.

Destaque-se, pela importância, que do campo próprio do relatório do Auto de Infração (fl. 07), não consta a capitulação da Multa Isolada no artigo 55,

inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75. Entretanto, no relatório anexo ao Auto de Infração (fls. 11/13) a multa está perfeitamente discriminada.

O Fisco, pelo lançamento ora examinado, procura exigir o estorno de crédito uma vez que o remetente – Rio Vermelho Distribuidor – localizado no Estado de Goiás – teria utilizado em suas notas fiscais, destinando mercadorias à filial Rio Vermelho Distribuidor em Minas Gerais, base de cálculo superior à estabelecida na legislação federal e estadual.

Inicialmente, cumpre destacar a legislação que embasa o feito fiscal.

Neste sentido, encontra-se a Lei Complementar n.º 87/96 já citada no próprio relatório do Auto de Infração que assim dispõe:

*“ Lei Complementar n.º 87/96*

*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:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

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

*.....”*

O dispositivo da Lei Complementar foi reproduzido literalmente pelo legislador estadual que contém a seguinte redação no § 8º do artigo 13 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

*“ Lei n.º 6.763/75*

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

*.....*  
*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. (Efeitos a partir de 13/03/89 - Redação dada pelo artigo 1º e vigência estabelecida pelo artigo 15, inciso II, da Lei nº 9.758, de 10 de fevereiro de 1989)*

*§ 9º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica a operação com produto primário, hipótese*

*em que a base de cálculo será o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

.....”

Efetivamente consta dos autos que o Fisco detectou que o estabelecimento localizado no Estado de Goiás enviou para o estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais mercadorias com notas fiscais constando base de cálculo superior ao preço de suas aquisições (entradas) mais recentes e, em virtude deste fato, exigiu o estorno de parte do crédito destacado nestas notas fiscais.

Não há dúvidas, diante das provas dos autos, que a ora Impugnante aproveitou integralmente o imposto destacado nas notas fiscais recebidas do estabelecimento goiano, pois este fato consta nas cópias do livro Registro de Entradas acostadas, por amostragem, às fls. 380/393. Importante ressaltar que a Impugnante não demonstra o contrário, uma vez que nos autos só se encontra a documentação por amostragem, sendo que a Defendente poderia trazer provas de que não aproveitou o crédito integral e, no entanto, não o fez.

O Fisco, conforme comprova o Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (fls. 11/13), para levantar o valor do ICMS creditado segundo seu entendimento realizado a maior, diante da diversidade de informações de preços de aquisição e transferência (relativos a aproximadamente três mil mercadorias) adotou, no cálculo, o valor do crédito, por mercadoria, apurado com base em média aritmética anual. Conforme se verifica nas planilhas de fls. 14/344, as mercadorias foram identificadas por código e as médias se referem à divisão do valor total anual pela quantidade total anual.

As médias aritméticas por mercadoria foram utilizadas para calcular tanto o ICMS creditado pelo estabelecimento mineiro quanto o imposto calculado com base nos preços de aquisição da filial localizada em Goiás.

O estorno de crédito exigido se refere à diferença entre o imposto creditado com base nos valores da transferência do estabelecimento goiano para o mineiro e o imposto que deveria ser creditado pelo preço de aquisição, consoante determina a legislação acima transcrita.

Entretanto, não se pode afirmar que o valor considerado pelo Fisco no levantamento corresponde ao da entrada mais recente das mercadorias, pressuposto para a exigência do estorno de crédito porventura devido.

Nesta mesma linha, não se pode afirmar, com a segurança e a certeza exigidas para a manutenção do crédito tributário, que tenha havido aproveitamento a maior de crédito no montante apurado pelo Fisco.

Embora, conforme alegado na Manifestação Fiscal, a média aritmética reflita com proximidade a realidade dos valores, em alguns casos ela gera distorções em função da variação do preço da mercadoria ao longo do ano. Há casos em que a variação é, inclusive, muito grande.

No Anexo II (fl. 345) o Fisco apresenta, por amostragem, algumas notas fiscais referentes a alguns produtos, pretendendo demonstrar que os valores unitários das transferências se aproximam dos valores médios apurados. No entanto, da análise deste quadro, a conclusão a que se chega é diversa.



Em vários casos, há produtos cujo custo de aquisição fica, em determinado período, acima do médio. Entretanto, há casos em que o custo médio é muito mais elevado que o custo de aquisição.

Veja-se, exemplificativamente, o confronto de alguns valores de custo de aquisição apontados no Anexo II (fl. 345), com os valores médios considerados pelo Fisco para calcular o estorno objeto do lançamento ora apreciado, elaborado pela Assessoria do CC/MG à fl. 446 dos autos:

<b>Código Produto</b>	<b>Custo aquisição (planilha fl. 345)</b>	<b>Data de aquisição</b>	<b>Preço Médio Ano:2005</b>	<b>Planilha – fl.</b>
53074	2,62	29/06/2005	2,63	275
772	17,36	01/07/2005	17,13	201
718	29,40	14/07/2005	31,27	201
1356	21,73	26/07/2205	19,47	209
1002	33,78	29/07/2005	31,99	204
977	25,22	30/08/2005	25,02	204
50906	16,51	31/08/2005	14,58	271
1280	103,69	27/09/2005	86,42	208
1785	36,98	29/09/2005	37,26	215
4969	88,47	30/09/2005	99,08	245

Comparando os valores com os preços utilizados no trabalho fiscal, pode-se verificar que os valores médios apurados pelo Fisco, em sua maioria, se aproximam do valor efetivo, às vezes menor e, às vezes, maior. Entretanto, a exemplo do produto de código 4969 (caldo Knorr galinha 114 grs), este foi adquirido, em 30 de setembro de 2005, por R\$ 88,47, conforme informa o Fisco, enquanto no levantamento foi considerado como valor de aquisição R\$ 99,08.

De qualquer forma, todas as provas dos autos demonstram claramente que não foi considerado no trabalho fiscal, como determinam os artigos 13, § 4º, inciso I da Lei n.º 87/96 e 13, § 8º alínea “a” da Lei n.º 6.763/75, o valor da entrada mais recente da mercadoria.

A imprecisão dos valores apurados pelo Fisco pode ser constatada ainda no Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM). Como não foi apurado mensalmente o valor do ICMS devido, mas sim valores anuais por mercadoria, o Fisco dividiu o valor total anual apurado pelos 12 meses do ano. Esta técnica acaba por contrariar a norma contida no artigo 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

*“Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:*

.....

*VI – valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;*  
.....”

A indicação do período a que se refere a exigência encontra-se também prevista no artigo 202, inciso II do Código Tributário Nacional. É requisito para cálculo dos juros de mora e confere ao crédito tributário liquidez e certeza presumida no artigo 204 do mesmo diploma legal, além de possibilitar ao sujeito passivo, a ampla defesa.

A Fiscalização encontra-se adstrita aos termos dos artigos 13, § 4º, inciso I da Lei n.º 87/96 e 13, § 8º alínea “a” da Lei n.º 6.763/75, que ditam a forma como esta deve proceder em seus trabalhos, nas hipóteses de estorno de crédito tais como o aqui apreciado.

Portanto, o trabalho fiscal para estorno de crédito deve ser fundado nas citadas normas de onde se extrai que deve ser adotado o preço da entrada mais recente para apuração do crédito tributário da natureza deste discutido nos autos em estudo.

A forma utilizada pela Fiscalização, no caso dos autos, não permite a certeza e liquidez necessárias à manutenção do lançamento, ou seja, não permite a certeza de que os valores estornados no lançamento ora analisado são exatamente aqueles aos quais a Impugnante não teria direito.

Há, portanto, uma pressuposição fiscal ao dizer que o contribuinte, no período de 1º de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2006, apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS.

Conforme dita o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Tal vinculação se dá justamente às normas relativas ao imposto emanadas do Estado. Assim, ao Fisco não é dado optar por uma forma de apuração do crédito tributário se há outra expressamente prevista nas normas às quais ele se encontra vinculado. É este o caso dos autos, pois o artigo 13, § 8º alínea “a” da Lei n.º 6.763/75, amparado, como já demonstrado, em norma de hierarquia superior, qual seja, o artigo 13, § 4º, inciso I da Lei n.º 87/96, estabeleceu que deve ser adotado o valor da entrada mais recente da mercadoria, nestes casos.

Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, assim se manifesta sobre a questão da utilização de presunções pelo Fisco:

*“O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:*

- não prestar declarações ou esclarecimentos;*
- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e*
- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam.*

*No entanto, não basta que algum dos fatos acima tenha ocorrido, a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que, além disso, o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico.*

*Assim, o agente não poderá deter-se a uma provável impossibilidade de descoberta da verdade material; deverá constatar a completa inviabilidade de se obterem dados confiáveis a partir de uma investigação.”*

Desta forma, embora a Fiscalização alegue que não houve pressuposição, mas análise baseada nos livros e documentos fiscais da Impugnante, a apuração do crédito tributário não se fez plenamente por esta análise.

O Fisco sustenta que se a Impugnante entende que algumas das mercadorias transferidas não poderiam ser objeto de lançamento, que apresentasse a relação destas mercadorias que foram objeto de transferência, com o respectivo código do produto.

Neste sentido, também se encontra na doutrina, Comentários do Código Tributário Nacional – volume III – de Hugo de Brito Machado, o seguinte ensinamento:

*“ Quando se diz que o contribuinte, em certas situações, tem o ônus da prova, não se está dizendo que a este cabe o custeio dos meios necessários a sua produção. Em linguagem processual, ter o ônus da prova quer dizer suportar as conseqüências processuais da não-comprovação de certo fato.”*

Como visto da doutrina acima transcrita, o dever de apurar com certeza o crédito tributário é do próprio Fisco. Assim, seria papel da Fiscalização buscar os dados na escrita fiscal da ora Impugnante por mais complexa que fosse esta operação.

Apenas poderia haver o arbitramento pela média adotada pelo Fisco após constatação da total inviabilidade de apuração pela escrita fiscal da Impugnante. Não parece ser este o caso dos autos, pois as notas fiscais cujos créditos devem ser estornados têm que estar devidamente registradas nos livros fiscais da Defendente.

Existindo documentação regular, o Fisco está a ela adstrito e, por força da norma insculpida no parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, está vinculado a utilizá-la como base de prova e para as apurações devidas.

Lembre-se que, ao mesmo tempo em que o contribuinte não pode se furtrar à Fiscalização e ao lançamento, possui direito a garantias fundamentais que não podem ser violadas com o argumento de que o exercício da competência

discricionária legítima o arbitramento de qualquer dado para apuração do pretense crédito tributário.

Relativamente à alegação da Impugnante de que o trabalho fiscal compreendeu mercadorias sujeitas à substituição tributária, destaque-se que, de fato, esta se aplica a algumas mercadorias (fralda, extrato de tomate, por exemplo) identificadas, por amostragem, na planilha de fl. 345. Nesta hipótese, o levantamento deveria ter contemplado tal circunstância, observando-se, à época da autuação, a mercadoria já era sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, se o imposto foi recolhido antes da entrada da mercadoria em território mineiro, se houve apropriação total ou parcial do crédito no cálculo do ICMS devido por substituição tributária, aplicando-se, se fosse o caso, a multa de revalidação devida e apontando no Auto de Infração a irregularidade apurada.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes informa às fls. 447/451 que, *“embora o estabelecimento remetente – localizado no Estado de Goiás não esteja inscrito como contribuinte substituto no Estado de Minas Gerais, a consulta ao SICAF aponta alguns recolhimentos no período autuado com o código de receita referente à ST.”*

Pelo exposto, em sendo o lançamento um procedimento administrativo plenamente vinculado às normas de regência do imposto, o agente, ao exercê-lo, não interfere com apreciação subjetiva alguma, pois existe prévia e objetiva tipificação normativa do único comportamento possível do Fisco em face da situação igualmente prevista. No caso dos autos, não é possível a apuração pelo preço médio, devendo a mesma ser feita de acordo com os ditames das normas legais citadas, e considerando-se cada nota fiscal individualmente, bem como cada uma das mercadorias que nela está discriminada.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 19/02/2001, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 17/06/08. Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, sendo que o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior apresentará voto em separado por entender que apenas a forma de apuração do crédito tributário não encontra amparo legal. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro supra mencionado, o Conselheiro André Barros de Moura.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 43-A do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o presente voto e o voto da Relatora no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Cuida a presente autuação da imputação fiscal de que a Autuada, no período de 01/01/2003 a 31/12/2006, apropriou indevidamente créditos de ICMS relativos a notas fiscais de transferência emitidas por empresa de mesma titularidade localizada no Estado de Goiás, nas quais o remetente destacou base de cálculo maior que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, contrariando as disposições do inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei nº 87/96.

A infração está plenamente caracterizada conforme amostras de documentos fiscais anexados aos autos e conforme se depreende do voto da Relatora. Quanto a isto não há discordância. Contudo, conforme o disposto no art. 53, inc. I, do RICMS/02, “O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais.” No presente caso é necessário, para cumprimento da legislação infringida, a indicação precisa do valor correspondente à entrada mais recente. Não cabe aqui qualquer tipo de arbitramento, não havendo divergência, quanto a isso também, em relação ao voto proferido pela Relatora.

Entretanto, deve ser ressaltado que o Fisco poderá, a qualquer tempo, se assim entender, renovar a ação fiscal para exigir o estorno dos créditos, uma vez que está plenamente caracterizada a infração.

Diante disso, julgo improcedente o lançamento, mas ressalvando ao Fisco o direito de renovar a ação fiscal.

**Conselheiro: René de Oliveira e Sousa Júnior**

---

**Acórdão: 18.759/08/3ª**

Publicado no “MG” de 16/09/2008

---

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – DOCUMENTO INIDÔNEO - Constatado que o Impugnante promoveu saídas de mercadorias acobertadas por documentação fiscal extraviada da Administração Fazendária e declaradas inidôneas nos termos do artigo 134, inciso IV do RICMS/96, vigente à época dos fatos geradores.**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS constantes de “Certificados de Créditos do ICMS” arquivados na Administração Fazendária, tendo em vista que o Produtor Rural não atendeu a intimação para apresentar as respectivas notas fiscais que lastrearam a utilização de tal crédito. Infração caracterizada.**

**Legítimas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso X, da mesma lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de saída de mercadorias utilizando notas fiscais extraviadas da Administração Fazendária, declaradas inidôneas nos termos do artigo 134, inciso IV do RICMS/96, bem como a utilização de crédito de ICMS indevido, tendo em vista que o Produtor Rural não atendeu a intimação para apresentar as respectivas notas fiscais que deram origem aos créditos lançados no “Certificado de Crédito de ICMS” e “Conta Corrente de ICMS – Produtor Rural”.

Importante ressaltar que o Fisco procedeu a verificação fiscal nas notas fiscais avulsas de produtor rural apreendidas na residência de ex-funcionário da Administração Fazendária de Ituiutaba, demitido a bem do serviço público

através de processo administrativo disciplinar, nos “Conta Corrente do ICMS – Produtor Rural” e “Certificados de Créditos do ICMS” arquivados na Administração Fazendária, tendo, a partir de tal verificação, surgido a imputação fiscal que ensejou a lavratura do presente Auto de Infração relativo ao exercício de 1999, emitido em substituição ao de nº 01.000135696.25 de 21/03/2000, cancelado por supressão de formalidades essenciais.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso X.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 126/129, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- analisando o Auto de Infração original citado no corpo do presente, percebe-se que os supostos créditos tributários já foram alcançados pela prescrição quinquenal, o que não demanda maiores delongas nessa explanação;

- de fato houve um Auto de Infração anterior a este por supostas irregularidades tributárias cujo fato gerador é do exercício de 1999, tendo naquele feito havido recurso para o CC/MG em abril/2000 que anulou todo o processado;

- se tivessem procedência as alegações constantes na presente ação fiscal, o crédito tributário do exercício de 1999 já teria sido alcançado pela prescrição quinquenal, pois a data que se considera para a contagem do prazo prescricional é a do fato gerador e nada mais;

- da data do julgamento pelo CC/MG que cancelou o processo administrativo até a data de abertura da presente ação fiscal, nenhum fato para a interrupção quinquenal ocorreu;

- requer e espera seja declarada a prescrição dos supostos créditos tributários do exercício do ano de 1999 (06/07/99 a 07/07/99);

- vale ressaltar, porém, que o presente Auto de Infração é em substituição ao de nº 01.0001135670.7, cujo fato gerador é do exercício de 1999, e as circunstâncias e ocorrências também são daquele ano, sendo impertinente a atitude do Fisco em solicitar, exigir, multar ou penalizar o Contribuinte por qualquer fato, razão pela qual, deixou de apresentar documentos relativos ao ano de 2000 a 2005;

- as notificações para a apresentação de documentos foram entregues para terceiros e não em mãos próprias como é obrigatório;

- jamais se utilizou de notas fiscais extraviadas, pois, ficou cabalmente provado posteriormente através de IP e pelo Egrégio CC/MG, que as notas fiscais circulavam normalmente dentro da AF e sendo que todos os certificados de créditos e notas fiscais foram supervisionados pelo chefe da repartição e/ou pelas supervisoras;

- as notas fiscais do ano de 1999 já estão nos autos do Auto de Infração anterior que faz parte integrante do presente, portanto não careciam de apresentação;

- os certificados de créditos ora questionados não foram emitidos somente pelo servidor demitido a bem do serviço público, mas também por outros como o Sr. Gilvan, José H. da Silva e Edílson;

- nunca recebeu ou ofertou propina e nem obteve vantagem por qualquer ato ilícito, caso contrário estaria respondendo por tais atos;
- se o servidor errou ou foi desidioso, a responsabilidade é do seu empregador, no caso a própria Fazenda Pública;
- através de vários julgados pelo CC/MG que decotou a multa isolada em processos análogos, foi declarado que a afirmação de extravio de notas fiscais avulsas é falsa, pois, as mesmas sempre circularam normalmente dentro da Administração Fazendária e recebendo supervisão do chefe e supervisores da repartição;
- nunca manteve outro relacionamento com o funcionário Geuides D. Carvalho Júnior senão o estritamente profissional e sempre no balcão de atendimento da Administração Fazendária, sendo injusta e caluniosa a alegação de conluio;
- mesmo tendo o Contribuinte obtido de forma que entende legais os certificados de créditos, não usou vários deles;
- todas as notas fiscais de entradas são idôneas, conforme se provará, inclusive com pedido de repetição do indébito;
- cabia à Administração Fazendária no prazo de 03 dias publicar e comunicar aos Contribuintes o extravio, caso tivesse havido;
- todos os atos do funcionário Geuides D. Carvalho Júnior receberam a supervisão e aprovação pelos seus chefes/superiores, conforme assinaturas constantes nas mesmas, isentando o Contribuinte de qualquer obrigação de desconfiar;
- recolheu, nas respectivas épocas, aos cofres do Estado, o valor integral apurado pela Administração Fazendária do seu domicílio fiscal.

Ao final, requer seja julgada procedente sua Impugnação, ou, no mínimo, seja decotada a multa isolada pelos motivos já mencionados pelo Egrégio CC/MG em vários outros casos desta natureza. Requer ainda a produção de prova testemunhal inclusive a oitiva das supervisoras Sônia M. Paranaíba Ribeiro e Floriza M. das Dores Carneiro e dos servidores, Edílson Carlos; Gil Van Bernadelli; José H. da Silva.

O Fisco se manifesta às fls. 142/149, fazendo um relato de como se originou o presente PTA e contraditando a defesa, em síntese, aos fundamentos que se seguem:

- as alegações do Autuado de prescrição do crédito tributário não têm respaldo no Direito Tributário, nos termos do artigo 173, em seu inciso II do CTN;
- considerando que o presente Auto de Infração foi emitido em substituição ao Auto de Infração nº 01.000135696-25, de 31/03/2000, o qual foi anulado por vício formal em 12/09/2000, o prazo decadencial começa a contar desta data;
- não procede a afirmação do Impugnante de que este Auto de Infração foi lavrado em substituição ao Auto de Infração nº 01.0001135670-7. que é estranho aos autos, pois nem existe Auto de Infração lavrado contra o Autuado com este número;
- considerando que o contabilista do Autuado recusou-se a receber o TIAF pessoalmente e, a distância entre o domicílio do Autuado e a Repartição,

mais de 100 km, achou-se por bem, ao invés de solicitar seu comparecimento na Repartição, enviar o TIAF, via Correio, ao seu domicílio, o qual foi recebido por Marcio Custódio de Araújo, que tudo indica ser pessoa da família tendo em vista ter o mesmo sobrenome do Autuado. Já o Auto de Infração foi entregue pessoalmente ao procurador do Autuado na cidade de Uberlândia;

- afirmaram os nobres Autuantes no Auto de Infração de nº 01.000135696-25, ora renovado, que os procedimentos do funcionário demitido a bem do serviço público, se deram em conluio com alguns Produtores Rurais, o que para caracterização de ilícito tributário afigura-se irrelevante, até porque já instaurado contra aquele agente fazendário Processo Administrativo, motivo pelo qual foi omitida no relatório da nova peça fiscal a palavra conluio;

- importa, no presente PTA, em esfera administrativa, o exame da contenda gerada com a imputação de responsabilidade pelo crédito tributário oriundo da utilização de créditos inexistentes e, como muitas vias de certificados e documentos outros se extraviaram e mesmo para checar a subsistência daqueles em arquivo na Repartição, foi o Produtor autuado intimado a apresentar certificado de crédito, e, de igual modo, notas fiscais que lhe deram origem, porém, não houve comprovação da origem dos créditos;

- a modalidade da falcatrua, em verdade, implica tacitamente no concurso de agentes, dado que, por lógica, o funcionário responsável pela expedição dos certificados viciados não agiria gratuitamente e sem a ciência e anuência dos beneficiários, afastando-se a possibilidade da existência de algum destes de boa-fé;

- o Sr. Gilvan e Jose H. da Silva eram funcionários do SIAT de Centralina, portanto não tinham competência para emissão de certificado de crédito, sendo estranha a afirmação de que eles emitiram certificados;

- o Sr. Edílson trabalhava também no setor de cadastro rural da Administração Fazendária de Ituiutaba e emitiu alguns certificados na ausência do funcionário Geuides, como no caso do Certificado de Crédito nº 028/99 (fl. 24), porém os Certificados nºs 01/9 e 126/99 foram emitidos pelo funcionário Geuides, conforme caligrafia do mesmo no livro de controle de certificado de crédito emitido (fl. 26);

- o controle exercido pela Administração Fazendária aos créditos concedidos a Produtor Rural tem caráter gerencial, não retendo a repartição nenhum documento fiscal que lastreou o crédito, ficando o Produtor Rural obrigado a manter em seu poder os certificados de créditos, bem com os documentos fiscais que lhe deram origem;

- o crédito foi gerado de maneira fraudulenta e dolosa, pois o funcionário Geuides fazia as anotações para o bom andamento da trama, nos documentos de controle da Administração Fazendária, ludibriando seus colegas e a supervisora Floriza;

- pode-se classificar a ação de concessão do crédito ilegítimo como um ato nulo, conforme ensina o saudoso mestre de direito administrativo brasileiro, Hely Lopes Meireles, em Direito Administrativo Brasileiro 17ª Edição;

- é irrelevante o local da emissão dos documentos fiscais, lavrados com vários vícios insanáveis;



- tão logo se verificou o extravio dos documentos fiscais providenciou-se o ato declaratório de inidoneidade, fl. 22, sendo infundada a citação de que cabia a Administração Fazendária no prazo de três dias, publicar e comunicar aos Contribuintes o extravio, uma vez que não existe previsão de prazo na legislação tributária para tal;

- as irregularidades ficam mais evidentes quando se constata que o valor do crédito constante no Certificado de Crédito nº 101/99 (fl. 26) e Conta Corrente (fl. 25) é de apenas R\$ 17.060,40, enquanto que o valor aproveitado nas Notas Fiscais Avulsas nºs 612.502, 612.503 e 612.511 (fls. 27, 28 e 32) é de R\$ 20.361,53;

- uma vez que o Autuado efetuou as operações de venda descrita nas notas fiscais avulsas de produtor anexadas à peça fiscal e que não houve recolhimento do imposto devido, fica evidente a obtenção de vantagem ilícita, sendo inevitável à conclusão, de no mínimo, a conivência com o funcionário Geuides;

- o Autuado tendo várias oportunidades, porém não provou de forma inequívoca, a existência das notas fiscais que deram origem ao respectivo crédito aproveitado nas notas fiscais avulsas de produtor extraviadas da Repartição e, ausente tal comprovação, torna-se prescindível qualquer outra prova para imputar ao Impugnante a responsabilidade tributária.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de saída de mercadorias utilizando notas fiscais extraviadas da Administração Fazendária, declaradas inidôneas nos termos do artigo 134, inciso IV do RICMS/96, bem como a utilização de crédito de ICMS indevido, tendo em vista que o Produtor Rural não atendeu a intimação para apresentar as respectivas notas fiscais que deram origem aos créditos lançados no “Certificado de Crédito de ICMS” e “Conta Corrente de ICMS – Produtor Rural”.

Importante ressaltar que o Fisco procedeu à verificação fiscal nas notas fiscais avulsas de produtor rural apreendidas na residência de ex-funcionário da Administração Fazendária de Ituiutaba, demitido a bem do serviço público através de processo administrativo disciplinar, nos “Conta Corrente do ICMS – Produtor Rural” e “Certificados de Créditos do ICMS” arquivados na Administração Fazendária, tendo, a partir de tal verificação, surgido a imputação fiscal que ensejou a lavratura do presente Auto de Infração relativo ao exercício de 1999, emitido em substituição ao de nº 01.000135696.25, de 21 de março de 2000, cancelado por decisão do Conselho de Contribuintes em face da supressão de formalidades essenciais.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso X.

Antes de mesmo de se adentrar na discussão quanto ao mérito das exigências consubstanciadas no Auto de Infração, é importante verificar a alegação de decadência do crédito tributário.

Desta análise conclui-se que as arguições do Impugnante de prescrição do crédito tributário não encontram respaldo nas normas que tratam da

matéria, especificamente, no artigo 173, em seu inciso II do Código Tributário Nacional que assim determina:

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

.....  
*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.*

Considerando, a clara regra insculpida no dispositivo do Código Tributário Nacional acima transcrito, em face à situação postas nos autos tem-se que o Auto de Infração do presente processo foi emitido em substituição ao Auto de Infração de nº 01.000135696.25, de 31 de março de 2000, o qual foi anulado por vício formal (supressão de formalidades essenciais) em 12 de setembro de 2000 pelo Egrégio CC/MG, conforme Acórdão nº 13.870/00/2ª (fls. 104/106) que tem a seguinte ementa:

*“CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE PROCESSUAL – INTIMAÇÃO IRREGULAR. Constatada a nulidade processual, tendo em vista que as intimações do TIAF e do Auto de Infração ocorreram ao mesmo tempo, contrariando, assim, os artigos 51, inciso I da CLTA/MG e 196 do CTN, que determinam que o contribuinte deverá ser cientificado previamente do início do procedimento fiscal. Em preliminar, de ofício, julgou-se nulo o Auto de Infração. Decisão unânime.”*

Portanto, nos termos do citado inciso II do artigo 173, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial começa a contar da data em que se tornou definitiva a decisão consubstanciada no Acórdão nº 13.870/00/2ª cuja decisão foi tomada em sessão realizada em 12 de setembro de 2000 (fl. 103).

Desta forma, não há como ser acolhida a tese do Impugnante de decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o presente crédito tributário.

Esta conclusão encontra respaldo inclusive na doutrina como pode ser visto das lições de Luciano Amaro em Direito Tributário Brasileiro, da Editora Saraiva:

*“O art. 173, II cuida da situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser*

*“anulado” (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva. Nesse caso, a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que se torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento de forma correta.”*

Também, manifestando-se sobre o tema encontra-se Hugo de Brito Machado, em Comentários ao Código Tributário Nacional, Editora Atlas, a saber:

*“O prazo que se abre em face do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional destina-se apenas a viabilizar a cobrança de tributo efetivamente devido e que não seria arrecadado em razão da nulidade por defeito simplesmente formal no lançamento anterior. Em outras palavras, esse prazo destina-se simplesmente a permitir um lançamento substitutivo do anterior, cuja nulidade decorreu de vício de forma, mas tinha substância aproveitável.”*

É exatamente esta a situação dos autos. Ocorreu um primeiro lançamento. Este lançamento foi anulado por vício de forma. Assim, quando da publicação da decisão declarando a nulidade motivada por vício formal do lançamento anterior, o tempo despendido no prazo do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional fica desconsiderado e um novo período de cinco anos começou a ser computado, tendo o presente lançamento se efetivado neste segundo prazo.

No que tange a argüição do Impugnante relativa a entrega dos documentos pertinentes ao lançamento cumpre destacar que o contabilista do Defendente, segundo informações do Fisco, recusou-se a receber o TIAF pessoalmente e, a distância entre o domicílio do ora Impugnante e a Repartição é de mais de 100 km. Assim, o Fisco ao invés de solicitar seu comparecimento na Repartição, enviou o TIAF, via Correio, ao seu domicílio. O TIAF foi recebido por Marcio Custódio de Araújo, que tudo indica ser pessoa da família tendo em vista ter o mesmo sobrenome do ora Impugnante. Já o Auto de Infração foi entregue pessoalmente ao procurador do Defendente na cidade de Uberlândia, em face de que, na ocasião, o Autuante estava trabalhando naquela cidade.

Quanto ao mérito, inicialmente, cabe fazer uma breve retrospectiva dos fatos que permeiam esta autuação. Assim, em novembro de 1999, a Administração Fazendária de Ituiutaba deu início a um processo de investigação sobre os atos praticados pelo funcionário do cadastro rural Geuides Domingues de Carvalho Júnior, Masp 357.495-1, em virtude da constatação, até então, de que este funcionário havia cometido as seguintes irregularidades:

- promoveu a liberação de inscrições de produtor rural em nome de pessoas físicas sem existência legal, visto que os CPF eram fictícios;

- emitiu várias notas fiscais avulsas de produtor cuja segunda via (arquivo fiscal) não estavam devidamente arquivadas na Administração Fazendária de Ituiutaba, através da localização das respectivas primeiras vias no estabelecimento do destinatário das mercadorias constantes nas mesmas.

A partir destas constatações fez-se então levantamento de todas as notas fiscais avulsas de produtor não utilizadas e utilizadas, cujas segundas vias estavam nos arquivos da Administração Fazendária, a fim de se apurar todas as notas fiscais extraviadas da Repartição, concluindo-se pela falta de várias notas fiscais avulsas de produtor, conforme ato declaratório de inidoneidade publicado no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, de 10 de dezembro de 1999 (fl. 22).

Tendo em vista a apuração destes fatos, o Fisco solicitou, através do Ministério Público, a busca e apreensão judicial na residência de Geuides, na tentativa de localizar as notas fiscais extraviadas, que culminou com apreensão de vários documentos extraviados da Administração Fazendária de Ituiutaba, entre eles as notas fiscais juntadas ao presente PTA (fls. 27 a 32).

É dever do funcionário público rever os atos administrativos com vícios. Assim, a Administração Fazendária de Ituiutaba auditou todos os "certificados de crédito" e notas fiscais avulsas de produtor com aproveitamento de crédito no período em que Geuides esteve responsável pela emissão dos "Certificados de Crédito" (janeiro a novembro de 1999).

Como muitas vias de certificados e documentos outros se extraviaram e, mesmo para checar a subsistência daqueles em arquivo na Repartição, foram os produtores intimados a apresentarem certificados de crédito (fls. 23 e 92) utilizados para aproveitamento de crédito e compensados com o ICMS destacado nas respectivas notas fiscais avulsas de produtor, e, de igual modo, notas fiscais que lhe deram origem, sob pena de ser anulado.

Após constatadas várias irregularidades funcionais, criminais e tributárias, solicitou-se então a instauração do Inquérito Criminal e o Processo Administrativo Disciplinar paralelamente a ação fiscal. Apurou-se nas três esferas que Geuides, entre outras irregularidades:

- emitiu várias notas fiscais avulsas de produtor mencionando o aproveitamento de crédito que não correspondiam ao "certificado de crédito";

- emitiu várias notas fiscais avulsas de produtor mencionando certificados que sequer existiam, pois não foram encontrados arquivos na Administração Fazendária de Ituiutaba, como os de nºs 101 e 126/99 constantes nas notas fiscais avulsas de produtor objeto da autuação (fls. 27 a 32);

- emitiu certificados irregularmente, visto que os produtores rurais não apresentaram a respectiva nota fiscal constando o destaque do imposto e capaz de lastrear o crédito do ICMS;

- extraviou diversos documentos da Administração Fazendária de Ituiutaba, inclusive notas fiscais avulsas de produtor rural e certificados de crédito.

O Processo Administrativo Disciplinar (PAD) resultou na demissão de Geuides a bem do serviço público e o Inquérito Criminal, na denúncia pelo Ministério Público por crime contra a ordem tributária e peculato, tramita na Vara Criminal de Ituiutaba.

Foram autuados alguns Produtores Rurais beneficiados pelo não pagamento de ICMS devido nas operações constantes nas respectivas notas fiscais avulsas de produtor, bem como pelo uso de documento fiscal extraviado da Administração Fazendária, tendo em vista que mesmo depois de intimados não apresentaram as supostas notas fiscais que deram origem ao crédito utilizado.

De conformidade com as informações constantes dos autos, o citado ex-funcionário da Administração Fazendária, operando no Cadastro Rural, agira irregularmente, expedindo certificados de crédito para Produtores Rurais, porém, sem lastro, de modo que estes pudessem realizar operações de saídas de mercadorias, através de notas fiscais emitidas por ele e outros funcionários (estes últimos de boa-fé), sem o pagamento do imposto incidente.

Os Autuantes, responsáveis pelo Auto de Infração de nº 01.000135696.25, ora substituído, afirmaram que as irregularidades se deram com o conluio de alguns Produtores Rurais. Entretanto, esta afirmação em nada altera a caracterização do presente ilícito tributário.

Lembre-se que já foi instaurado, contra o ex-funcionário, Processo Administrativo e, a responsabilidade civil e criminal será objeto de apuração em processo judicial próprio, momento em que o referido conluio, se houve, terá apreciação pelos órgãos competentes.

Cumprе ressaltar que na peça fiscal ora examinada não consta a palavra “conluio”. Assim, este fato deixa de ser aqui analisado até porque, como dito linhas acima, estes deverá ser objeto de discussão na esfera própria.

Neste diapasão, importa, no presente processo, apreciado em esfera administrativa responsável pela revisão da matéria tributária, o exame da contenda gerada com a imputação de responsabilidade pelo crédito tributário oriundo da utilização de créditos inexistentes e da saída de mercadorias acompanhadas com notas fiscais declaradas inidôneas.

Como muitas vias de certificados e documentos outros se extraviaram e mesmo para checar a subsistência daqueles em arquivo na Repartição, foi o Produtor Rural, ora Impugnante, intimado a apresentar certificado de crédito, e, de igual modo, notas fiscais que lhe deu origem sob pena de anulação do crédito tributário, conforme documentos constantes dos autos.

No entanto, o ora Impugnante não alcançou comprovar, nem quando recebeu a intimação do Fisco, tão pouco no momento de sua Impugnação, a origem dos créditos.

O Impugnante sustenta sua defesa na inexistência de “conluio” e atribui a ausência de pagamento do imposto à conduta de funcionários fazendários.

Destaque-se que os Senhores Gilvan e Jose H. da Silva eram funcionários do SIAT de Centralina, portanto, não tinham competência para emissão de certificado de crédito, mas o Impugnante faz a afirmação de que eles emitiram certificados.

Já o Senhor Edílson trabalhava também no setor de cadastro rural da Administração Fazendária de Ituiutaba e emitiu alguns certificados na ausência do funcionário Geudes por motivo de férias, como no caso do Certificado de Crédito nº 028/99 (fl. 24).

Porém, os Certificados nºs 01/9 e 126/99 foram emitidos pelo funcionário Geuides, conforme caligrafia do mesmo no livro de controle de Certificado de Crédito emitido (fl. 26).

É importante citar as disposições do artigo 136 do Código Tributário Nacional que assim estabelece:

*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. 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.*

Assim, a responsabilidade por infrações independe da intenção do Autuado e a natureza e extensão dos efeitos do ato. Portanto, incabível a discussão da existência de pagamento de propina, no caso em que configurado o não recolhimento do imposto devido.

O controle exercido pela Administração Fazendária aos créditos concedidos a Produtor Rural tem caráter gerencial, não retendo a Repartição nenhum documento fiscal que lastreou o crédito.

Assim, nos termos do artigo 16, incisos II e III da Lei nº 6.763/75 e artigo 96, inciso II, alínea "a", § 1º do RICMS/96, o Produtor Rural, como qualquer outro Contribuinte, é obrigado a manter em seu poder os certificados de créditos, bem com os documentos fiscais que lhe deram origem.

Em face de que o Fisco concluiu que o crédito teria sido gerado de maneira fraudulenta e dolosa, caberia ao Contribuinte refutar esta conclusão com documentos que comprovassem a validade e regularidade do crédito aproveitado. Tal não ocorreu nem com a intimação própria, tão pouco no momento da defesa administrativa.

Frise que, o funcionário Geuides fazia as anotações necessárias, para o bom andamento da trama, nos documentos de controle da Administração Fazendária, ludibriando seus colegas.

A concessão do crédito ilegítimo é um ato nulo, não gerando reflexos no campo tributário. Tendo o Impugnante se aproveitado de um ato nulo, dando saída à mercadoria sem o recolhimento do ICMS devido, deve ser mantido o presente lançamento.

É bom destacar que, tão logo o Fisco verificou o extravio dos documentos fiscais, providenciou o ato declaratório de inidoneidade, fl. 22, não tendo respaldo na legislação tributária mineira, à qual o julgamento administrativo encontra-se adstrito, a arguição da defesa de que caberia a Administração Fazendária no prazo de três dias publicar e comunicar aos Contribuintes o extravio. Verifica-se em Minas Gerais, a existência de prazo para os Contribuintes que tiverem documentos fiscais extraviados comunicarem a ocorrência à Repartição Fazendária, conforme dispunha à época o inciso XII do artigo 96 do RICMS/96.

Repita-se, pela importância, que não há nos autos provas da correção do creditamento realizado. Caso esta prova tivesse sido produzida, o deslinde da questão seria diferente.

Não há na defesa explicação do motivo pelo qual as notas fiscais que geraram o crédito aproveitado, não foram apresentadas. Ressalte-se que, se elas tivessem ficado na Repartição, o que não é de praxe conforme já dito, poderia o ora Impugnante ter solicitado aos seus fornecedores cópias das segundas vias, autenticadas pelo Fisco, para provar a existência das notas fiscais e a legitimidade dos certificados, conforme preceituava o artigo 70, inciso VI do RICMS/96.

Cumpra-se destacar que o valor do crédito constante no Certificado de Crédito nº 101/99 (fl. 26) e Conta Corrente (fl. 25) é de apenas R\$ 17.060,40, enquanto que o valor aproveitado nas Notas Fiscais Avulsas nºs 612.502, 612.503 e 612.511 (fl. 27, 28 e 32) é de R\$ 20.361,53. Esta diferença também não é justificada nos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Breno Frederico Costa Andrade.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 3.323/08/CE**

Publicado no "MG" de 26/03/2008

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO/CONSUMO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE. Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS, destacados em documentos fiscais relativos a entradas de bens alheios à atividade do estabelecimento e de materiais destinados ao seu uso e consumo, e créditos de imposto relativos ao diferencial de alíquotas recolhido nas aquisições dos referidos produtos e aos serviços de transporte a eles relacionados. Exigências de ICMS e multa de revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75. Reformulação do lançamento realizada pelo Fisco. Exclusão das exigências relativas aos bens utilizados na atividade da empresa. Manutenção da decisão recorrida. Recurso não provido. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre apuração de pagamento a menor de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos, envolvendo operações e respectivas prestações de serviço de transporte relativas a entradas de bens/mercadorias utilizados em finalidade alheia à sua atividade, no período de outubro/1999 a abril/2001. Tal apuração contempla também o creditamento indevido de valores referentes ao "diferencial de alíquotas", recolhidos em aquisições interestaduais de diversos produtos destinados a uso e consumo pelo estabelecimento destinatário.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.698/07/ 2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da

reformulação realizada pelo próprio Fisco e ainda para excluir as exigências relativas aos bens utilizados na atividade produtiva da empresa.

#### **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 apuração de pagamento a menor de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos, envolvendo operações e respectivas prestações de serviço de transporte relativas a entradas de bens/mercadorias utilizados em finalidade alheia à sua atividade, no período de outubro/1999 a abril/2001. Tal apuração contempla também o creditamento indevido de valores referentes ao “diferencial de alíquotas”, recolhidos em aquisições interestaduais de diversos produtos destinados a uso e consumo pelo estabelecimento destinatário.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75.

Nos termos do artigo 47 do Regimento Interno do CC/MG e considerando-se que a Câmara Especial ratificou a decisão recorrida, com os mesmos fundamentos já expostos no Acórdão respectivo, repetem-se, nessa oportunidade, esses mesmos fundamentos.

O Contribuinte em sua Impugnação, nas prefaciais, após descrição dos fundamentos da ação fiscal, diz que o Fisco glosou os créditos de ICMS referentes aos “bens do Ativo Imobilizado” utilizados na área de produção de seu estabelecimento, com fundamento na Instrução Normativa SLT nº 01/98, que é hierarquicamente inferior à Lei Complementar nº 87/96.

Ao verificar o aproveitamento de créditos de ICMS por parte da empresa atuada (“Companhia Paraibuna de Metais”; novo nome empresarial “Votorantim Metais Zinco S/A”), envolvendo o lapso de “01/10/1999 a 30/04/2001”, o Fisco a intimou a detalhar a “área de aplicação” e a “função” dos bens/materiais cujo lançamento na escrita fiscal se deu nos códigos fiscais “1.91, 2.91, 3.91”, e “1.97, 2.97, 2.98” (entradas para o Ativo Permanente e para uso e consumo, nessa ordem - intimação de fls. 335/337).

De posse de tais informações, detectou-se o creditamento de imposto envolvendo entradas de produtos erroneamente enquadrados como ativo imobilizado (códigos 1.91, 2.91 e 3.91), os quais foram descritos nas planilhas de fls. 10/23, por área de aplicação, e nas planilhas de fls. 38/46, 51/164 e 208/251, por ordem cronológica, e de fls. 47/50, 165/207, 297/300 e 302/327, por ordem alfabética. Isto leva à anulação de tais créditos, envolvendo o imposto relativo às operações e respectivas prestações de serviço de transporte, e o correspondente diferencial de alíquotas, conforme reformulação de conta gráfica de fls. 328/333.

Após três intervenções da Auditoria Fiscal, o Fisco reformula o lançamento, onde, além de corrigir os valores referentes à anulação dos créditos apropriados sob o título de “diferencial de alíquotas”, e os estornos relativos aos “bens alheios” (aplicação da proporcionalidade de 1/48, vigente a contar de “01/08/2000”), promove a alteração na capitulação das infringências do Auto de Infração - AI, com a inclusão dos dispositivos legais atinentes à vedação ao



creditamento nas entradas de materiais destinados a “uso e consumo” (1ª alteração: fls. 1.005/1.008, 1.980/2.147, 2.148/2.153 e 2.174/2.175; 2ª alteração: fls. 2.197/2.206; 3ª alteração: fls. 2.216/2.222 e 2.228).

Por outro lado, o sujeito passivo, mesmo tendo-lhe sido reaberto o prazo original de 30 (trinta) dias em três ocasiões (fls. 2.176/2.177, 2.229/2.230 e 2.236/2.237), além do prazo normal de 10 (dez) dias em uma das alterações havidas no feito (fls. 2.208/2.209), manteve as justificativas trazidas em sua contestação primitiva (fls. 913/925), onde, além de defender o enquadramento dos materiais como “bens adquiridos para o ativo imobilizado”, com aplicação em sua atividade industrial, traz aos autos um “laudo” descritivo das etapas de seu processo fabril (fls. 955/981).

O PTA esteve pautado na Câmara em 14/11/2006, a qual decidiu pela conversão em diligência para que o Fisco definisse de forma clara e compreensiva a “Fábrica de Ácido”, o “Soprador de KKK”, o “sistema de Refrigeração de Gás soprador de KKK”, que alegado pela Impugnante, faziam parte do processo produtivo do Zinco. O Fisco, tendo dificuldade, pede interlocutório à empresa, que apresentou esclarecimento detalhado do processo de fls. 2558/2565 dos autos, necessário à compreensão do alegado pela Impugnante.

Mostra-se equivocado o entendimento da Autuada de que a IN nº 01/98 e o RICMS/MG contrariam a LC nº 87/96. A Carta Magna (artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, CF/88) atribuiu competência ao legislador complementar para disciplinar o “regime de compensação do ICMS”, e este, por conseguinte, fixou limites ao creditamento do ICMS nas entradas de bens/mercadorias alheios à atividade do estabelecimento (artigo 20, § 1º, LC 87/96). Tais restrições foram apenas esclarecidas nos referidos diplomas deste Estado, sem qualquer inovação.

Também não se vislumbra a necessidade de nenhuma investigação “in loco” para se verificar a área de atuação de cada produto no processo produtivo da empresa fiscalizada, vez que, nos demonstrativos de fls. 10/23 e 1.980/2.147, a autoridade fiscal descreve com clareza o motivo da anulação de crédito para cada item envolvido.

Já o quantum dos créditos estornados, descritos nas planilhas de fls. 1.980/2.147 e lançados na apuração contida nos quadros de fls. 2.221/2.222, cujo resultado foi objeto da recomposição de conta gráfica de fls. 2.219/2.220, referem-se aos valores apropriados na escrita fiscal da Litigante sob a natureza de “Ativo Permanente” (códigos fiscais “1.91, 2.91, 3.91”), conforme cópias do livro de Registro de Apuração do ICMS anexadas às fls. 1.012/1.076.

Quanto ao enquadramento ou não dos produtos como “intermediários” ou como do “Ativo Imobilizado”, cabe analisar, em cada caso, a sua participação na atividade desenvolvida pela referida indústria.

Em se tratando de bens identificados como “Ativo Imobilizado”, tem-se como ponto crucial a sua classificação, para fins de creditamento do ICMS, na condição de “Ativo Permanente - Imobilizado não alheio” (aplicado no processo industrial), como pretendido pelo sujeito passivo, ou de “Material de uso e consumo” (Ativo Circulante) e/ou de “Ativo Permanente - Imobilizado alheio” (não utilizado na atividade de indústria), como sustentado pelo Fisco.

A partir daí, reputar-se-ão, respectivamente, como legítimos ou ilegítimos os créditos então apropriados, em face das disposições contidas no artigo 20, c/c artigo 33, incisos I e III, ambos da LC 87/96 (alterada pela LC 92/97), inseridas, com o mesmo teor, na legislação tributária deste Estado - artigo 29, Caput e § 6º, itens 1 e 3, e artigo 31, inciso III e § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Para a solução de tal controvérsia, busca-se auxílio no normativo legal, de cunho federal, que conceitua as contas a serem classificadas em cada grupo do Balanço Patrimonial de uma empresa - Lei nº 6.404, de 15/12/1976 ("Lei das Sociedades por Ações"), que, em seu artigo 179, inciso IV, assim define as contas que compõem o Ativo Imobilizado:

*"Os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial."*

De tal definição, subtrai-se que este grupo de contas inclui todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Além disso, insta pedir socorro, também, na doutrina contábil dominante, contida no "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", da FINECAFI (Editora Atlas - 3ª Edição - 1992), que assim descreve:

*"Os itens classificados na categoria de **Ativo Imobilizado** incluem:*

*a) **Bens Tangíveis**: que têm corpo físico, tais como terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais, etc.*

*b) **Bens Intangíveis**: cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais, marcas, etc."*

E, ainda, segundo a referida obra, depreende-se que o Ativo Imobilizado é segmentado em dois grandes grupos:

• **Bens de Operação**: representa todos os bens já utilizados pela empresa na geração de sua atividade. Envolve, dentre outras, as seguintes Contas:

- **Obras Civis**: engloba as edificações que estão em operação, ocupadas pelas áreas de administração, de produção, etc., pertencentes à

empresa. O custo de tais obras não deve incluir as "instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, de comunicação, de climatização, etc.", que integram a Conta "Instalações". Tem características de serviços indiretos e auxiliares ao processo produtivo principal, conforme a atividade da empresa;

- Instalações: abrange os "equipamentos, materiais e custos de implantação" de instalações (elétricas, hidráulicas, sanitárias, de comunicação, de climatização, etc.), que, apesar de integrados aos edifícios, devem ser segregados das "Obras Civis";

- Máquinas, Aparelhos e Equipamentos: abarca os bens e equipamentos utilizados como base para a realização da atividade da empresa;

- Equipamentos de Processamento Eletrônico de Dados: inclui tanto as unidades centrais de processamento, como as unidades periféricas (impressoras, monitores de vídeo, etc.), além dos "terminais inteligentes" (Microcomputadores), de uso muito comum na atualidade;

- Móveis e Utensílios: abriga as "mesas, cadeiras, arquivos, máquinas calculadoras" e outros bens afins, com vida útil superior a um ano;

- Peças e Conjuntos de Reposição: referem-se às peças/conjuntos destinados à substituição em máquinas e equipamentos, em decorrência de manutenção periódica de caráter preventivo, ou em casos de quebra ou avaria. Tais materiais, dependendo das circunstâncias, podem ser classificados no "Imobilizado" ou na Conta "Estoques", do Ativo Circulante.

• **Imobilizado em Andamento**: corresponde às aplicações de recursos de imobilizações (bens ou direitos), mas que ainda não se encontram em operação, onde destacamos a Conta de:

- Construções em Andamento: para uma empresa já em operação, pode representar "Obras Complementares", devendo subdividir-se no mesmo detalhamento dado às Contas de "Bens em Operação".

Dentre os dispositivos regulamentares aplicáveis à matéria, destacam-se o artigo 66, incisos I e II, alíneas "a.1" e "b", e o artigo 70, incisos III, IV e XIII, e §§ 3º, 4º, ambos da Parte Geral do RICMS/96 (e alterações posteriores, observada a redação vigente no período fiscalizado).

Diante das prefaladas explicações, pode-se afirmar que não assiste razão à Impugnante quanto aos créditos de imposto por ela apropriados sob a rubrica de “Ativo Imobilizado”, vez que as inovações trazidas pela Lei Complementar nº 87/96 não permitiram, de forma generalizada e indiscriminada, a utilização do crédito decorrente das entradas de todas as mercadorias ou serviços supostamente vinculados ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

Tais produtos compreendem bens/materiais que, embora contemplados pela definição disposta no mencionado dispositivo da Lei nº 6.404/76, ou ainda que enquadrados na condição de bens tangíveis, não se destinaram à manutenção da atividade relativa ao processo produtivo da empresa envolvida, qual seja, a de “indústria metalúrgica, de produção de ligas de metais não ferrosos em formas primárias” (CAE 11.1.2.00-7).

Como exemplo, cabe apontar alguns bens vinculados às áreas de abrangência eminentemente “administrativa” ou marginais à produção, sem qualquer vínculo, ainda que indireto, com a atividade-fim de tal indústria: “picnômetro (fl. 2.027), bureta digital (fl. 2.142), impressora (fl. 2.028), Notebook (fl. 2.051), balança toledo (fl. 2.042), máquina de costura industrial (fl. 2.052), makita furadeira (fl. 2.070), caçamba aberta (fl. 2.115), lavadora universal (fl. 2.146), caminhonetes (fls. 2.048 e 2.052), automóvel Gol (fl. 2.055), chuveiro lava-olhos (fl. 1.981), bomba de vácuo com acessórios (fl. 2.015), aparelho telefônico (fl. 2.025), poltrona giroflex (fl. 2.026), TV Philco colorida (fl. 2.029), refrigerador Eletrolux (fl. 2.030), condicionador de ar (fl. 2.034), telefone celular digital (fl. 2.040) e projetor multimídia (fl. 2.045)”.

Tem-se ainda os materiais que, conforme relatado pelo Fisco, foram empregados na execução de “Obras Civas”, contemplando a “reforma e ampliação de instalações”, como: “laje protendida (fl. 2.026), pedra britada (fls. 2.073/2.075), cantoneira/barra chata (fl. 2.077), perfil (fl. 2.106), cotovelo/tê/união/luva (fl. 2.112), tubo inox (fl. 2.117), válvulas (fl. 2.125), massa e emulsão asfáltica (fl. 1.982), telha (fl. 1.995), massa refratária (fl. 2.013) e tijolos (fl. 2.021)”.

Demais disso, tais produtos são considerados alheios à sua atividade econômica por se enquadrarem na definição contida no artigo 1º, inciso II, alínea “c”, e inciso III, da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01, de 06/05/98, abaixo transcritos, que “dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito de ICMS”, editada com supedâneo nas disposições contidas no Artigo 70, § 3º, Parte Geral, do RICMS/96:

*“Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:*

*(...)*

*II – os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:*

*(...)*

*c – não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de*

*produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.*

*III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.*

No que se refere à caracterização ou não dos demais produtos como "intermediários", cabe trazer à baila as definições contidas na Instrução Normativa SLT nº 01/86 - Itens III, IV e V:

*"III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção." (g. n.)*

*"IV - Iguamente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas." (g. n.)*

*"V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém."*

Conforme descrição dada pelo Fisco às fls. 1.980/2.147, uma grande parte dos créditos apropriados pela Defendente refere-se a aquisições de "peças para máquinas e equipamentos, material de manutenção mecânica e elétrica, e materiais utilizados em laboratório".

Com certeza, tais mercadorias, além de não se constituírem como "ativo imobilizado", não se enquadram na definição de "produto intermediário", pois, para tanto, segundo a referida instrução normativa, é necessário que elas se integrem ao novo produto, ou sejam consumidas imediata e integralmente no

processo produtivo. Também não são elas consumidas imediata e integralmente no curso da industrialização, ressaltando, mais uma vez, que, para ser classificado como “intermediário”, o produto deve satisfazer a ambos requisitos.

Já de acordo com o Item IV da dita IN 01/86, as peças de reposição não são classificadas como “produtos intermediários”, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Para que tais peças possam ser consideradas como “materiais intermediários”, elas precisam ser mais que meros componentes do equipamento, e devem desenvolver atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, e estar em contato físico com o produto que se industrializa, o que também não é o caso.

Vê-se assim que o fundamental para o direito ao crédito do imposto não é somente o fato do contribuinte estar ou não no fim da cadeia econômica, como consumidor final, mas também a caracterização dos produtos adquiridos perante a legislação tributária.

Portanto, não restam dúvidas de que os materiais a que se referem os demais créditos glosados pelo Fisco não são “produtos intermediários”, mas sim alheios à sua atividade e, conseqüentemente, destinados ao seu “uso e consumo”, cuja permissividade do creditamento somente ocorrerá a partir de 1º (primeiro) de janeiro de 2011, conforme Artigo 33, Inciso I, da LC 87/96.

E as assertivas pertinentes ao indevido creditamento envolvendo as mercadorias em questão valem também para o imposto referente às correspondentes prestações de serviço de transporte, bem como ao diferencial de alíquotas, recolhido quando da aquisição de tais materiais que, de fato, não são “bens do ativo imobilizado” (planilhas de fls. 1.980/2.147; quadros de fls. 2.221/2.222), como lançado pelo Contribuinte em sua escrita fiscal (LRAICMS - fls. 1.009/1.108).

Oportuno ressaltar que o estorno dos créditos em pauta contemplou vários produtos cujo creditamento, outrora realizado pela própria Autuada, já foi objeto de análise pelo C.C./MG, conforme Acórdão nº 16.518/04/3ª - PTA nº 01.000142293.99 (com sentença confirmada pelo Acórdão nº 3.044/05/CE), e que nenhum dos itens cujos créditos foram mantidos naquela decisão foi abarcado pelo presente feito. Tal notificação (que abarcou o “valor nominal” do crédito apropriado), juntamente com a do PTA nº 01.000142273.11 - Acórdão nº 15.675/03/2ª (crédito referente à “correção monetária”), envolveu a anulação do crédito extemporâneo de imposto aproveitado no mês de “novembro de 1999” (LRAICMS - fl. 1.017).

Cabe ressaltar apenas o exposto pela Impugnante em resposta à diligência feita pelo Fisco, para que esclarecesse de forma clara e compreensiva a “Fábrica de Ácido”, o “Soprador de KKK”, o “sistema de Refrigeração de Gás soprador de KKK”, que, alegado pela Impugnante, faziam parte do processo produtivo do zinco.

Conforme informações da planilha de fls. 2.563/2.564, os equipamentos nela relacionadas são utilizados no processo produtivo da ora

Recorrida, não podendo ser caracterizados como alheios à atividade do estabelecimento.

Nesse sentido, o Contribuinte tem direito aos créditos do imposto a eles relacionados.

Portanto, constata-se não merecer reforma a decisão ora sob análise.

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. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia, Rosana de Miranda Starling e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 3.392/08/CE**

Publicado no "MG" de 30/12/2008

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de: notas fiscais sem destaque do imposto, apropriação maior do que o imposto efetivamente destacado no documento fiscal, notas fiscais emitidas por microempresas, falta de apresentação de notas fiscais, notas fiscais declaradas inidôneas, bens alheios à atividade do estabelecimento e duplicidade de aproveitamento. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 e Multas Isoladas previstas nos incisos X e XXVI do artigo 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco tendo em vista a apresentação de parte dos documentos fiscais até então não apresentados pela ora Recorrente. Infração caracterizada em parte.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO/CONSUMO.** Constatado o aproveitamento de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais considerados pelo Fisco como de uso/consumo do estabelecimento, inclusive combustíveis, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do artigo 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Excluídas as exigências relativas aos produtos considerados intermediários e às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção na proporção das saídas dos produtos industrializados para o exterior. Decisão reformada para excluir, também, as exigências relativas às mercadorias listadas na planilha de fls. 882/883 consideradas nos termos do artigo 112 do Código Tributário Nacional, como componentes dos fornos exportados.

**Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e provido por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de que a ora Recorrente, nos exercícios de 2001 a 2005, promoveu o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relacionados a:

- notas fiscais sem o devido destaque do imposto;
- material de uso/consumo;
- a maior do que o valor destacado na nota fiscal original;
- notas fiscais emitidas por microempresa;
- notas fiscais declaradas inidôneas;
- sem a apresentação da nota fiscal relativa ao crédito apropriado;
- combustível;
- bens do ativo imobilizado (material para edificação, alheio à atividade do estabelecimento);
- decorrente do registro em duplicidade da nota fiscal.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 e Multas Isoladas previstas nos incisos X e XXVI do artigo 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Houve ainda redução do saldo credor referente a dezembro/2005.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.099/08/ 2ª, em preliminar e à unanimidade, indeferiu o pedido de perícia e, no mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco às fls. 832/854, e ainda excluiu as exigências referentes a estorno de créditos de ICMS relativos aos produtos lixadeira pneumática (fl. 132), retificadeira makita (fl. 77), talhadeira de aço (fl. 91), o combustível utilizado no transporte da matéria-prima da lavra para a indústria, bem como os itens relacionados na planilha de fls. 879/881, relativos aos materiais de uso/consumo recebidos para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados (exceto luva pvc, máscara descartável, peças de reposição para veículos, lâmpadas, luminárias, sensor para iluminação, material elétrico), além do combustível utilizado nas máquinas, na proporção da destinação dos produtos ao exterior (fls. 874/878), nos termos dos incisos VI e VII, do artigo 66 do RICMS/02, vigente à época. Vencidos, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que divergia do voto majoritário para manter o crédito relativo às mercadorias relacionadas na planilha de fls. 882/883, e o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva que mantinha o estorno dos créditos relativo ao combustível utilizado no transporte.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 981/984, requerendo sejam considerados os créditos da planilha de fls. 882/883 pois os materiais ali listados foram utilizados na montagem de fornos destinados ao mercado externo, no intuito de se aferir maior valor agregado ao produto. Para comprovar suas alegações, apresenta as fotos de fornos iguais aos que foram exportados em 2003, às fls. 985/992.

#### **DECISÃO**

##### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do artigo 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

#### **SEÇÃO IX**



### **DO RECURSO DE REVISÃO**

*Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:*

*I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;*

.....  
*§ 1º Não ensejará recurso de revisão:*

*I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:*

*a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;*

*b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;*

*II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.*

.....  
Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 18.099/08/2ª, ora recorrida, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do artigo 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado artigo 163 pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do artigo 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

#### **Do Mérito**

Destaque-se inicialmente que o lançamento versa sobre a imputação fiscal de que a ora Recorrente, nos exercícios de 2001 a 2005, promoveu o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relacionados a:

- notas fiscais sem o devido destaque do imposto;
- material de uso/consumo;
- a maior do que o valor destacado na nota fiscal original;
- notas fiscais emitidas por microempresa;
- notas fiscais declaradas inidôneas;
- sem a apresentação da nota fiscal relativa ao crédito apropriado;

- combustível;
- bens do ativo imobilizado (material para edificação, alheio a atividade do estabelecimento);
- decorrente do registro em duplicidade da nota fiscal.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 e Multas Isoladas previstas nos incisos X e XXVI do artigo 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, o Recurso de Revisão a ser analisado pela Câmara está limitado à questão dos créditos da planilha de fls. 882/883 que, segundo a Recorrente contém materiais que foram utilizados na montagem de fornos destinados ao mercado externo, no intuito de se aferir maior valor agregado ao produto.

Lembre-se que, de acordo com o *caput* do artigo 168, do RPTA/MG, “O Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada”.

Cumpra-se destacar que a interpretação desta norma só pode ser admitida verificando-se todo o conjunto da Seção da Lei nº 6.763/75 na qual está inserida, qual seja, Seção IX – Do Recurso de Revisão.

Buscando-se esta interpretação integrada tem-se que o termo “matéria nele versada” contido no *caput* do artigo 168, deve ser entendido, à luz das claras regras estampadas no artigo 167, do mesmo diploma legal, que estão assim definidas:

*Art. 167. O recurso será apresentado em petição escrita dirigida à Câmara Especial, com os fundamentos de cabimento e as razões de mérito, e entregue no Conselho de Contribuintes.” (grifos não constam do original)*

Portanto, da análise conjunta dos dispositivos citados, entende-se que a matéria versada no recurso é aquela matéria para a qual a Recorrente apresenta razões de mérito que revelem a necessidade de reforma ou de revisão da decisão recorrida.

Neste diapasão, tem-se que na planilha de fls. 882/883 encontram-se listados produtos como chapas de aço, barra de aço redonda, perfil de metalon e tubo de aço, cantoneira de aço, barra chata de aço, chapa galvanizada, perfil em U, chapa fina, aço laminado, vergalhão.

A Fiscalização promoveu o estorno do crédito relativo aos materiais listados às fls. 882/883 sob o fundamento de que estes teriam sido utilizados na construção de instalações físicas da empresa.

No entanto, não vieram provas nos autos da utilização destes produtos nas instalações da Recorrente.

A Recorrente é uma empresa industrial. Para o desempenho de suas atividades, dentre uma série de insumos, pode utilizar aqueles listados às fls. 882/883. As fotos apresentadas às fls. 985/992 comprovam esta assertiva.

Não obstante, a conclusão da Fiscalização de que a Recorrente teria utilizado aqueles materiais na reforma de sua sede, não há nos autos provas que sustentem esta afirmação.

Ademais, conforme consta dos autos, o fato de nas notas fiscais relativas a exportação constarem os fornos como “placas e peças de pedra sabão”, até mesmo diante da grande quantidade de produtos existentes dentro de um mesmo container destinado a exportação, não comprova, por si só, que os materiais listados às fls. 882/883 não possam ter sido utilizados na fabricação daqueles fornos.

Sendo assim, deve ser aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional, em face da inexistência de perfeita convicção quanto à natureza ou circunstância material do fato, *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:*  
*I - à capitulação legal do fato;*  
*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*  
.....

Da inteligência do artigo supra depreende-se o princípio da estrita legalidade tributária, que, segundo a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro, “*traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal in dubio pro reo*”.

Portanto, cabível a aplicação do artigo acima transcrito, pois diversos dos aspectos apontados nos autos deixam dúvidas quanto à natureza ou circunstância material do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor), que lhe negava provimento nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros, Mauro Heleno Galvão, Luiz Fernando Castro Trópia e Antônio César Ribeiro.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 3.354/08/CE**

Publicado no “MG” de 02/08/2008

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, escriturados no campo 68 (“Crédito Extemporâneo”) da DAPI, sem a comprovação da origem dos mesmos, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº 6763/75. Infração plenamente caracterizada. Reforma da decisão para restabelecimento das exigências. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.**

---

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de junho/06 a novembro/06, por ter a Autuada aproveitado indevidamente créditos de ICMS lançados no campo 68 da DAPI sob o título de “Crédito Extemporâneo”, sem comprovar, documentalmente, sua origem, em desacordo com a legislação tributária. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.843/08/ 2ª, pelo voto de qualidade, excluiu integralmente as exigências fiscais.

## **DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747 /08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de junho/06 a novembro/06, por ter a Autuada aproveitado indevidamente créditos de ICMS lançados no campo 68 da DAPI sob o título de “Crédito Extemporâneo”, sem comprovar, documentalmente, sua origem, em desacordo com a legislação tributária. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75.

O Fisco em diversas oportunidades intimou a Autuada a comprovar a origem dos créditos apropriados.

Neste sentido, a Autuada respondeu ao Fisco (fls. 77) que o crédito era oriundo da ação ordinária declaratória cumulada com repetitória de indébito movida contra o Estado de Minas Gerais, julgada procedente pelo STF.

Ocorre que, como bem salienta o Procurador do Estado (fls. 213/214), na ação judicial mencionada, “não foi reconhecido o direito à compensação, não havendo razão, portanto, para que a empresa efetuasse o lançamento em sua conta-gráfica. Anote-se que, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação em matéria tributária, exige **lei específica**. E, no caso, não existe lei autorizando a compensação **de crédito decorrente de decisão judicial com débito escritural do ICMS**”.

Buscando o direito obtido na decisão judicial, a Autuada iniciou a execução judicial do crédito resultante da ação de repetição de indébito, através da EXECUÇÃO DA SENTENÇA, fls. 216 e seguintes.

Em 20/07/2006, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (fls. 224) julgou a inicial inepta, ao argumento: “Conclusão: incompleta a planilha apresentada pela apelada, deve ser considerada inepta a inicial, posto que o demonstrativo da dívida é parte integrante da exordial do processo de execução”.

Na sua decisão (fls. 225), o Desembargador Kildare Carvalho deixou registrado:

*“O supramencionado artigo, no entanto, é categórico em exigir que o credor instrua a petição com a memória discriminada e atualizada do cálculo, quando a determinação do valor da condenação depender apenas de cálculo*

*aritmético. Isto é dizer, constitui ônus do exequente trazer para os autos o cálculo do débito discriminado.*

*No caso dos autos, na obstante ser dispensável o procedimento complementar do processo de cognição para apuração do quantum debeat, restou comprometida a conferência dos valores apresentados pela apelada”.*

Ora, como se vê, o montante a ser restituído à Autuada ainda não foi apurado, o que torna ilíquida a decisão judicial.

Neste diapasão, não há como restituir valores à Autuada, pois, como dito, os valores ainda não são conhecidos, embora exista o direito subjetivo da Autuada à restituição e, como já esclarecido, não há previsão para o direito adquirido em decisão do poder judiciário ser lançado, a título de crédito, na conta gráfica do Contribuinte.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que a decisão recorrida deve ser reformada para restabelecer as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Luiz Fernando Castro Trópia, que lhe negavam provimento nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos vencidos, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão e André Barros de Moura.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## **5 – DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO**

---

**Acórdão: 18.637/08/1ª**

Publicado no “MG” de 29/03/2008

---

### ***EMENTA***

**DIFERIMENTO – ENCERRAMENTO – ENERGIA ELÉTRICA - SAÍDA DESACOBERTADA. Imputação fiscal de que a Autuada promoveu saídas de energia elétrica para empresas consorciadas sem emissão de documento fiscal, descaracterizando-se, assim, o diferimento previsto para as operações. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75. Entretanto, a Impugnante apresentou denúncia espontânea antes do início da ação fiscal, ensejando, assim, o cancelamento das exigências. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre exigências relativas à saída de mercadoria (energia elétrica) desacobertada de documento fiscal, no período de agosto de 2005 a outubro de 2006, fato constatado mediante conferência de denúncia espontânea apresentada pela Autuada, o que teria resultado na falta de recolhimento de ICMS em razão da imputação de encerramento do diferimento previsto para as operações internas. Exige-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do artigo 56 da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 46 a 66, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 77 a 85.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 92 a 97, opina pela improcedência do lançamento.

---

## **DECISÃO**

Foi constatada, mediante conferência de denúncia espontânea apresentada pela Autuada, em 28/11/06, a transferência em operações internas e interestaduais de energia elétrica para empresas consorciadas, sem emissão de documento fiscal (obrigação acessória), no período de agosto de 2005 a outubro de 2006, cujo ICMS está sendo exigido sobre as operações internas, sob o entendimento de ter-se configurado o encerramento do diferimento previsto para tais operações.

No Auto de Infração (fls. 02/04) consta infringência ao inciso II do artigo 12, Parte Geral do RICMS/02, e que a obrigação acessória foi escusada pela denúncia espontânea.

O Sujeito Passivo autuado compõe-se de um consórcio formado pela Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG e Companhia Vale do Rio Doce – CVRD, constituído para exploração da atividade de geração de energia elétrica, iniciada em agosto de 2005.

Depreende-se da documentação constante dos autos que a Impugnante, no período de agosto/2005 a outubro/2006, promoveu transferências de energia elétrica em operações internas para a CEMIG e CVRD, e interestaduais, para a CVRD/Vitória-ES, a princípio, sem emissão de documento fiscal, cujo cumprimento da obrigação acessória ocorreu em novembro/06, o que motivou a apresentação de denúncia espontânea protocolizada em 28/11/06, conforme cópia anexada às fls.10/44.

As exigências fiscais, conforme demonstrado à fl. 08 do processado, referem-se às transferências internas de energia elétrica, sob o fundamento de que estaria configurada a hipótese prevista no inciso II do artigo 12, Parte Geral do RICMS/02, que prevê o encerramento do diferimento nas saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

É de se notar, então, que a revisão do presente lançamento consiste em definir, em face da denúncia espontânea referente à emissão dos documentos fiscais (cumprimento da obrigação acessória), apresentada pela Impugnante antes do início da ação fiscal, se as exigências correspondentes ao cumprimento da

obrigação principal nas operações em questão (pagamento do imposto) devem subsistir.

Destaca-se que tratamentos específicos, comercial e tributário, encontram-se estabelecidos para as atividades que tenham por objeto a energia elétrica, da geração até a sua entrega para o consumidor final, inclusive a transmissão e a distribuição.

O tratamento tributário dispensado às saídas de energia elétrica do estabelecimento gerador, determinado no item 37, Anexo II, prevê o diferimento do imposto na hipótese de saída do estabelecimento gerador para estabelecimentos de suas consorciadas e para empresa concessionária ou permissionária de energia elétrica.

No tocante às saídas interestaduais, aplica-se a imunidade constitucional, razão pela qual, sobre tais valores, o Fisco nada exigiu.

A defesa apresenta duas teses centrais, sendo uma no sentido de validar o procedimento da denúncia espontânea, e outra em relação à aplicabilidade da Súmula 166 do STJ.

No tocante a essa segunda tese, salienta a Impugnante que “ao se reunirem em consórcio, mantêm as consorciadas não só sua própria personalidade jurídica, como também, regra geral, continuam a responder isoladamente pelos atos que lhes couber”.

Quer dizer com isso a defesa que na hipótese não ocorreu a circulação jurídica da mercadoria, caracterizando mera transferência entre estabelecimentos.

Neste sentido, sem razão a defesa. Conforme bem destacado pelo Fisco, escorado em lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, “o consórcio de empresas configura-se como unidade econômica que, embora despersonalizado, é dotado de legitimidade, portanto, capaz de realizar o fato jurídico-tributário”.

Na mesma esteira o Parecer DOET/SLT nº 046/2000, em que, analisando postulação do consórcio gerenciador da Usina Hidrelétrica de Igarapava, trilhou sentido igual, de que as operações realizadas pelo consórcio aos estabelecimentos das consorciadas submetem-se ao tratamento tributário normal dispensado às operações internas e interestaduais.

Conceitualmente, ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos, ou seja, postergados para a operação ou prestação posterior.

Assim, a relevância do efetivo cumprimento da obrigação acessória concernente a tais operações evidencia-se na medida em que é por meio dos documentos fiscais que o Fisco exerce o controle sobre a atividade econômica dos contribuintes, sobretudo no que concerne ao recolhimento dos tributos.

Infere-se daí, que o encerramento do diferimento quando a operação for realizada sem documento fiscal, se justifica nos casos em que o contribuinte descumprir a obrigação acessória (emissão de documentos) de modo que fiquem

prejudicados os controles do Fisco, no que tange à verificação da regularidade do lançamento e recolhimento do imposto, nas operações para as quais foram transferidos.

No entanto, não é o que ocorreu no caso em exame. Verifica-se, a partir da leitura do relatório do Auto de Infração, que o levantamento fiscal foi realizado com base nas informações fornecidas pela Impugnante por meio de auto-denúncia, ou seja, das notas fiscais por ela emitidas, ainda que extemporâneas.

Esta é, pois, a outra tese, ou seja, se a emissão extemporânea ampara e garante o *status quo ante* da operação, de forma a neutralizar o encerramento do diferimento.

Buscando socorro na doutrina e na jurisprudência praticamente nada se encontra a respeito. É que o tema diferimento ainda não ocupa espaço relevante no campo doutrinário, enquanto que do caso concreto pouco se tem visto no Poder Judiciário.

Resta, assim, para encontrar as razões de decidir, analisar a legislação tributária vigente, bem como os efeitos econômicos que a transferência do encargo produziu ou deixou de produzir junto aos destinatários.

Na parte valorativa, ao se permitir a entrega de mercadoria amparada pelo diferimento, como na hipótese dos autos, ocorre a transferência do encargo fiscal para o adquirente ou receptor, considerando que recolherá o tributo incidente sobre as saídas subseqüentes sem a parcela de crédito do imposto.

Caso o destinatário não receba a documentação no mesmo mês de recebimento da mercadoria, é possível presumir que o valor a ela correspondente não foi incorporado ao custo, e, sendo assim, o imposto não foi recolhido por ocasião das saídas dos produtos, sobre o montante do custo recebido com amparo do diferimento.

Neste aspecto, poder-se-ia dizer que a emissão dos documentos extemporaneamente não produz os efeitos esperados em relação ao repasse do encargo tributário, razão pela qual a denúncia espontânea somente produziria efeitos no tocante ao descumprimento de obrigação acessória.

Na situação ora em análise, entretanto, em que se tem como envolvidos dois gigantes mineiros em suas respectivas áreas de atuação, não se pode afirmar que os valores da energia elétrica, embora representativos, tenham produzido qualquer redução do custo operacional dos destinatários, de forma a se enxergar qualquer prejuízo à arrecadação do ICMS.

Por outro lado, na busca de uma solução para o caso, é preciso uma análise da legislação mineira, interpretada pelo método sistemático, em que se procura extrair o alcance do dispositivo em conjunto com outros do ordenamento.

Analisando o Capítulo IV do RICMS/02, que trata do diferimento do imposto, resta clara a hipótese de encerramento do diferimento, quando a operação for realizada ou o serviço prestado sem documento fiscal", lançada no inciso II, do art. 12 do Regulamento.



Por outro lado, dispõe o art. 14:

*“Art. 14 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o adquirente ou o destinatário da mercadoria ou do serviço não se debitarão em separado pelo imposto diferido na operação ou prestação anteriores, sendo-lhes vedado abater o respectivo valor como crédito.*

*Parágrafo único - O recolhimento do imposto diferido se faz pelo recolhimento do imposto incidente sobre a operação de saída da mercadoria recebida com diferimento ou de outra dela resultante”.*

Presente, portanto, uma regra de abrandamento do encerramento do diferimento, que a rigor exigiria recolhimento em separado do imposto incidente na etapa anterior.

Em seguida, o legislador infralegal parece imputar um grau maior de severidade ao exigir o recolhimento direto do ICMS, como consta no art. 15, *in verbis*:

*“Art. 15 - O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:*

*I - a mercadoria, adquirida ou recebida para comercialização ou emprego em processo de industrialização, ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo”;*

Logo a seguir, no entanto, a legislação mais uma vez dispensa o recolhimento, quando o mesmo não produzir efeito agregador ao Caixa do Estado, como ocorre nos fatos contábeis meramente permutativos. Eis o dispositivo:

*“§ 2º - Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, é dispensado o recolhimento, quando for assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, observado o disposto no parágrafo seguinte”.*

Esta é exatamente a situação do caso em litígio, onde o valor integral de eventual recolhimento se transforma em crédito por entrada de energia elétrica.

Muito embora a situação dos autos não se amoldar exatamente ao disposto no inciso I do artigo 15 acima transcrito, o resultado em termos financeiros é exatamente o mesmo.

Se a análise até agora efetuada ainda deixa alguma dúvida sobre a situação do Autuado e os efeitos da denúncia, outros elementos devem ser buscados.

Com efeito, algumas interpretações emanadas da Superintendência de Tributação, em informes internos, permitem aferir o tratamento dispensado em situações assemelhadas, em que o cumprimento tardio da obrigação acessória pudesse resultar questionamento semelhante do Fisco.

Assim, em 23.04.1999, foi indagado à Divisão competente se “na tributação das saídas de mercadorias ou prestações de serviços sem documentação fiscal, auto-denunciadas pelas EPP, será utilizado o percentual equivalente às respectivas faixas de classificação, ou aplicam-se as regras gerais da legislação, estabelecidas para os demais contribuintes”.

Analisando o questionamento, percebe-se que em muito se aproxima do caso presente, ou seja, uma emissão tardia dos documentos fiscais sustenta ou não o regime especial de tributação para a EPP, ou se aplica o disposto no Regulamento, em que considera-se vencido o tributo no momento da saída desacobertada da mercadoria.

A resposta foi no sentido de que somente as saídas desacobertadas apuradas mediante ação fiscal não são consideradas para o regime, e que, estando o objeto da ação fiscal excluído pela denúncia, os valores devem ser apurados pelo regime EPP.

Noutro giro, em 14/06/1999, questionou-se à Diretoria como seria a apuração em “relação às operações acobertadas por ECF não autorizado, denunciadas pelo contribuinte, quando este encontra-se inscrito no Micro Geraes”.

Nos termos da legislação, o cupom fiscal emitido por ECF não autorizado é documento inidôneo, e como tal considera-se a operação, à época da consulta, desacobertada para todos os efeitos, ensejando o vencimento imediato do imposto.

Outra vez, a resposta foi no sentido de se preservar por inteiro os efeitos da denúncia. O texto é o seguinte:

*“Por se tratar de denúncia espontânea, aplicam-se as regras do Micro Gerais, ou seja, se tratar de EPP será aplicado, sobre o valor total das operações, o percentual equivalente à sua faixa de classificação; **se ME, não haverá tributação.**”*

A expressão grifada, cujo grifo não é do original, é enfática, no tocante a preservar a dispensa do recolhimento do tributo, ainda que as operações tenham sido acobertadas por documento inidôneo, garantido plenamente os efeitos da denúncia espontânea.

Nesse caso, com relação à obrigação principal não há como lhe negar o alcance da denúncia espontânea, sob pena de tornar letra morta a ressalva, “se for o caso”, contida no artigo 138 do Código Tributário Nacional, no sentido de que a exigência do recolhimento do tributo se faz quando a operação denunciada assim o exigir.

Obedecida a “*ratio essendi*” do instituto, uma vez recebida a denúncia espontânea pelo Fisco, exigir tributo cujo lançamento e pagamento foram transferidos para a operação posterior, é conspirar contra a norma inserida no precitado artigo 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a estimular e beneficiar o contribuinte que cumpre regularmente suas obrigações tributárias.

Portanto, o feito fiscal mostra-se insubsistente, motivo pelo qual devem ser canceladas as exigências fiscais contidas no Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor), Rosana de Miranda Starling e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 18.947/08/1ª**

Publicado no “MG” de 20/12/2008

---

**EMENTA**

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - FERRO SILÍCIO EM FORMATO IRREGULAR - Constatado o transporte de mercadoria acobertada por nota fiscal sem o destaque do imposto, ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que restou comprovado não se tratar de sucata, em face do disposto nos artigos 218, 219 e 220 do Anexo IX do RICMS/2002. Infração caracterizada. Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso VI, da Lei nº 6763/1975. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação trata da constatação, no dia 26/10/2007, de saída de ferro silício em formato irregular (também chamado granulado, chumbinho, etc.) acobertada pela Nota Fiscal nº 002982, de 25/10/2007, que descrevia erroneamente a mercadoria como “Sucata de Ferro Silício” e dava à operação o tratamento do diferimento do ICMS.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada (MI) capitulada no artigo 54, inciso VI, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/2002).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 11/22 e promove a juntada dos docs. de fls. 24/50 dos autos.

Em sua defesa, alega, em síntese, que a reclassificação da mercadoria feita pelo Fisco não tem qualquer critério científico ou legal, e que não foi feita a coleta de amostra do material transportado. Entende que este fato caracteriza afronta ao direito constitucional de ampla defesa e do contraditório,

porque impede a realização de perícia técnica capaz de determinar a composição química do produto e, portanto, a autuação seria nula de pleno direito.

Menciona decisões deste Conselho que entende ampararem suas alegações.

Assegura que o material transportado é decorrente do processo de obtenção de “Liga FeSi” (liga de ferro silício), conforme informado pelo próprio fornecedor, a empresa Nova Era Silicon S/A, que discrimina no corpo de suas notas a mercadoria como sendo sucata de ferro silício.

Ressalta que a fornecedora somente produz ferro silício, cujo resíduo obtido da fundição é utilizado como matéria-prima para a fabricação de ferro fundido ou ferro gusa, exatamente a finalidade das empresas destinatárias do produto.

Menciona que, por se tratar de resíduo, o seu produto só pode ser vendido ou transportado com as devidas autorizações da FEAM e IBAMA e que a documentação anexada às fls. 30/48 do PTA nº 02.000213433.45, comprova que as exigências daqueles Órgãos estão sendo cumpridas por ela.

Informa que a sucata de ferro silício é utilizada na correção de carga metálica no processo de fundição ou na fabricação de ferro gusa e que possui valor muito superior ao da escória, o que, a seu ver, demonstra que o destino e utilização da sucata e da escória são completamente diferentes.

Faz menção a um estudo científico do material por ela comercializado, que teria sido elaborado pelo Centro Tecnológico de Fundição do SENAI/FIEMG, que corrobora em análise química que o material apresenta composição metálica no caso do ferro silício.

Sustenta a aplicação do artigo 219 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS para o caso em exame.

Conclui que a escória, nome também dado pelo Fisco ao produto objeto de autuação, obedece aos preceitos do artigo 220 e, portanto pode, sim, ser considerada como sucata e, por essa mesma razão, se submete ao regime de diferimento.

Entende que para classificar determinado produto como sucata, a modificação ou não de seu estado original é irrelevante, e o que importa é que ela não possa ser reutilizada para a produção da mercadoria da qual ela derivou.

Anexa *e-mail* (fls. 38/39) que lhe fora enviado pela “Nova Era Silicon S/A”, contendo o entendimento da empresa de “as aparas ou raspas provenientes do ferro silício fabricado pela NES se enquadram no conceito de sucata, mormente porque o ferro silício da NES tem granulometria definida. Já as aparas ou sobras resultantes do ferro silício não têm granulometria definida e não servem mais para a finalidade da empresa”.

Pede a improcedência do lançamento.

A fiscalização refuta todos os argumentos da defesa na bem elaborada Manifestação Fiscal de fls. 52/84, de onde se extrai, de modo sintético, as razões e fundamentos que embasam esta decisão.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

A Autuada alega, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração em razão de não ter sido feita a coleta de amostra da mercadoria objeto da autuação, o que implicaria em cerceamento do seu direito de defesa e violação ao princípio do devido processo legal.

Entretanto, razão não lhe assiste, uma vez que a questão ora examinada prescinde de prova técnica, sendo bastantes à sua solução os elementos constantes dos autos.

Desta forma, não se evidencia qualquer prejuízo à defesa da Autuada, tampouco houve violação ao princípio do devido processo legal.

Da análise do Auto de Infração - AI (doc. fls. 02/03), 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 nº 23.780/1984, então vigente.

Rejeita-se, pois, a prefacial argüida.

### **Do Mérito**

Para sustentar a utilização do instituto do diferimento na operação acobertada pela Nota Fiscal nº 002982, de 25/10/2007 (doc. fls. 05/06), afirma a Impugnante tratar-se a mercadoria transportada, de fato, de "Sucata de Ferro Silício".

Parte da premissa, para justificar sua assertiva, de que a mercadoria não se destina à mesma finalidade para a qual foi produzida, uma vez que a Nova Era Silicon S/A, a fornecedora do produto, somente produz ferro silício, cujo resíduo obtido na fundição é utilizado como matéria-prima para a fabricação de ferro fundido ou ferro gusa. Afirma que também é esta a finalidade para a qual as empresas destinatárias adquirem seus produtos. Destaca, para fortalecer seu argumento, que a fornecedora discrimina a mercadoria no corpo de suas notas fiscais como "Sucata de Ferro Silício".

Por sua vez, a Fiscalização assegura que tal mercadoria não é sucata e que a classificação do produto dada pela Autuada não se coaduna com o sentido da norma ínsita nos artigos 218 a 220 da Parte I do Anexo IX do RICMS/2002.

Conforme ressalta, para que o produto seja considerado sucata tem que cumprir, inicialmente, o objetivo para o qual foi produzido. Assim, não existe um material que originalmente seja produzido para ser sucata.

No caso, a Fiscalização esclarece que o produto que a Impugnante denomina "Sucata de Ferro Silício", é um resíduo industrial de grande porte, gerado no processo de produção do ferro silício. É um material proveniente da limpeza das panelas, das crostas formadas. Na produção há pontos de separação entre o produto nobre e os vários desperdícios. Também, ao vazar o produto nas lingoteiras, muitas vezes o material em temperatura de 900 a 1200 graus fica

borbulhando e respinga no pátio, logo abaixo da lingoteira. A empresa produtora, então, varre o pátio e amontoa todo este material em formato irregular. Estes vários desperdícios possuem elevado grau de impureza, mas podem ser reaproveitados quando não se tem como prioridade a qualidade do produto final. Não seria um produto tipo exportação, todavia, no mercado interno consegue alguma serventia depois de submetido a processos de quebra e limpeza para que possa ser utilizado pelas aciarias.

Frise-se que este material de pouca qualidade nasceu ao mesmo tempo do produto nobre e ambos possuem uma mesma composição química, apenas diferentes concentrações ou teores de FeSi, diferentes graus de pureza. Ele pode ser novamente enformado e tem a mesma finalidade do produto nobre. A diferença reside apenas na qualidade.

Vale ressaltar que os termos escória, sucatinha, chumbinho, etc já foram utilizados pela Fiscalização, referindo-se todos eles ao ferro silício de formato irregular obtido a partir da produção de ferro silício. Mas, neste caso, o que é de fundamental importância é definir se o produto é ou não é sucata para efeitos tributários, para efeitos da aplicação do diferimento.

O instituto do diferimento está consagrado na Lei nº 6763/1975 que estabelece:

*Art. 9º - O Regulamento poderá dispor que o lançamento e o pagamento do imposto sejam diferidos para operações ou prestações subseqüentes.*

Por seu turno, o RICMS/2002 estatui:

*Art. 8º - O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, podendo ser estendido a outras operações ou prestações, mediante regime especial autorizado pelo Diretor da Superintendência de Legislação e Tributação (SLT).*

E o item 42 da Parte 1 do Anexo II do Regulamento citado inclui a saída de sucata, dentre as operações contempladas pelo diferimento. Examine-se:

*Item 42 - Saída de lingote e tarugo de metal não-ferroso, classificados nas posições 7401, 7402, 7403, 7404, 7405, 7501, 7502, 7503, 7602, 7801, 7802, 7901, 7902, 8001 e 8002, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM/SH, com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), ou de sucata, apara, resíduo ou fragmento de mercadoria, observadas as condições estabelecidas nos artigos 218 a 224 da Parte 1 do Anexo IX.*

Cabe, ainda, trazer a lume as seguintes disposições regulamentares:

*Art. 218 - O pagamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de lingote ou tarugo de metal não ferroso, classificados nas posições 7401, 7402, 7403, 7404, 7405, 7501, 7502, 7503, 7601, 7602, 7801, 7802, 7901, 7902, 8001 e 8002 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996), e de sucata, apara, resíduo ou fragmento de mercadoria fica diferido para o momento em que ocorrer a saída:*

*I - para consumo, exceto em processo de industrialização;*

*II - para fora do Estado;*

*III - de estabelecimento industrial situado no Estado, do produto resultante do processo de industrialização, no qual foram consumidos ou utilizados.*

*Art. 219 - Considera-se:*

*I - sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, assim como: papel usado, ferro velho, cacos de vidro, fragmentos e resíduos de plástico, de tecido e de outras mercadorias;*

*II - enquadrada no inciso anterior, a mercadoria conceituada como objeto usado nos termos do item 10 da Parte 1 do Anexo IV, quando destinada à utilização, como matéria-prima ou material secundário, em estabelecimento industrial.*

*Art. 220 - Para o efeito da definição contida no artigo anterior, é irrelevante:*

*I - que a parcela de mercadoria possa ser comercializada em unidade distinta;*

*II - que a mercadoria, ou sua parcela, conserve a mesma natureza de quando originariamente produzida.*

Extrai-se da legislação citada que nas saídas, dentro do Estado, de sucatas, aplica-se o diferimento do ICMS e que o artigo 219, acima citado, ao conceituar sucata, apara, resíduo ou fragmento, vincula estas definições à condição de imprestabilidade para a finalidade para a qual tais materiais foram produzidos.

Assim, para fazer jus ao diferimento do imposto, nos termos do RICMS/2002, o produto tem de cumprir inicialmente o objetivo para o qual foi produzido e, só depois de usado na finalidade para a qual foi produzido, ele pode vir a ser considerado sucata.

Nesse sentido a Consulta Fiscal Direta nº. 257/92 prescreve:

*“Sucata é a mercadoria ou parcela desta, que se torna, definitiva e totalmente, inservível para o uso a que se destinar originariamente, só se prestando ao emprego como matéria-prima na fabricação de outro produto”.*

No caso, vê-se que não se trata de sucata o produto transportado, porque o produto é o mesmo que entrou na empresa para ser trabalhado. Apenas se lhe tirou a “cabeça”, ou seja, a fração de interesse empresarial (produto com teor de silício alto e granulometria específica), revendendo o restante (teores baixos e granulometria inespecífica) a outros. Mas não deixa de ser o mesmo componente inicial que não se transforma em “sucata” para efeitos tributários dentro da definição legal estabelecida pelo RICMS/2002.

No documento anexado pela Contribuinte à fl. 33 do PTA 02.000213433.45, encontra-se definida a utilização do ferro silício: “...o ferro silício (FeSi) possui ampla utilização na indústria metalúrgica.” A Atuada comercializa os FeSi em diversas granulometrias. Também Informa o referido documento que a Atuada desenvolve concentrados de ferro silício 75% e 45%, “produto exclusivo que obteve grande aceitação em fundições de Minas e São Paulo”.

Conforme consta dos autos, a “Nova Era Silicon S/A”, fornecedora da Atuada, produz mercadorias nobres, em especial o “FeSi 75 NEST 001 03x50mm”, o “FeSi 75 STD 50-100mm”, o “FeSi 75 NELA 325 03x50”mm”, produtos tipo exportação, vendidos, a tonelada, por valores superiores a R\$ 2.000,00 (dois mil reais).

A Atuada adquire as aparas ou raspas provenientes do ferro silício fabricado pela Nova Era Silicon S/A e com este material desenvolve concentrados de Ferro Silício 75% e 45%. Estes materiais custam R\$ 143,00 (cento, quarenta e três reais) e são revendidos por R\$ 410,00 (quatrocentos e dez reais) a tonelada (fls. 5/6).

Destaque-se que, a Nota Fiscal Nº 002982, de 25/10/07, (fls. 5/6), foi emitida constando o valor unitário para a sucata de ferro silício de R\$ 410,00 (quatrocentos e dez reais) a tonelada e, no dia 25/01/2008 foi emitida a Nota Fiscal nº 003133 (atuada pelo AI 02.000213434.26), onde consta a tonelada de sucata de ferro silício por R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais).

Portanto, a mercadoria que a Atuada chama de sucata, é um produto classificável, com granulometria diferenciada, tratando-se de ferro silício em formato irregular, que é “utilizado na produção de ligas metálicas como ferro, alumínio e magnésio.”, isto é, a mesma finalidade para a qual foi produzido o ferro silício pela empresa fornecedora.



Fortalece este entendimento a “Ficha de Emergência” anexada à fl. 49 do PTA 02.000213433.45, de onde consta que o produto transportado, objeto da autuação, é “**ferrosilício 30% a 89%.**” Não é pois uma sucata, mas o ferro silício cuja granulometria varia, cujo preço varia em função da qualidade, mas trata-se de ferro silício que é utilizado na correção da carga metálica nas siderurgias ou na fabricação de ferro gusa ou do aço. Tanto o ferro silício nobre como a chamada “Sucata de Ferro Silício”, que na verdade é o ferro silício em formato irregular, são usados na mesma finalidade. Apenas um produto é nobre e o outro sem granulometria específica, mas, ainda assim, passível de classificação e diferenciação como provam os diferentes preços praticados.

O produto citado à fl. 27 do supracitado PTA, pela Autuada, é uma escória do alto forno da Belgo, não é uma escória da produção do ferro silício. Trata-se de escória da produção de ferro de uma outra planta industrial. Mas, conforme destaca o Fisco, a Belgo comercializa seu produto da forma correta e dá a saída com a devida tributação.

Convém mencionar que a matéria aqui tratada já foi objeto de apreciação pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, com decisões favoráveis à Fazenda Pública Estadual, como é o caso dos Acórdãos 16.261/03/3ª e 17883/08/2ª, e especificamente do Acórdão 18.111/08/2ª, que tem como impugnante a fornecedora da Autuada e cuja ementa transcreve-se:

*DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – SUCATA. CONSTATADO O TRANSPORTE DE MERCADORIA ACOBERTADA POR NOTA FISCAL SEM O DESTAQUE DO IMPOSTO, SOB JUSTIFICATIVA DE OPERAÇÃO AMPARADA POR DIFERIMENTO. NÃO OBSTANTE, CONCLUI-SE TRATAR-SE DE OPERAÇÃO NÃO FAVORECIDA PELO INSTITUTO DO DIFERIMENTO, CONSIDERANDO-SE A INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 218, 219 E 220 DO ANEXO IX DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIA DO ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI, DA LEI 6763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.*

Evidencia-se, assim, correto o trabalho fiscal, restando caracterizadas as infringências apontadas no AI em comento, razão pela qual mantém-se as exigências nele consubstanciadas.

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 procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edélcio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

## 6 – EXPORTAÇÃO

Acórdão: 18.826/08/1ª

Publicado no “MG” de 15/08/2008

---

### **EMENTA**

**EXPORTAÇÃO – REMESSA COM FIM ESPECÍFICO –DESCARACTERIZAÇÃO. Emissão de notas fiscais com a utilização indevida da não incidência do ICMS, por constar como local de entrega contribuinte inabilitado, conforme constatado em consulta ao SINTEGRA/ICMS e, também, por não ser o local de entrega recinto aduaneiro, conforme constatado em consulta realizada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Inobservância das disposições contidas no § 1º do artigo 39 da Lei 6763/75, c/c inciso IV do artigo 89 e subalínea “c 4” e “c 2” da alínea “c” do inciso II do artigo 245 do Anexo IX, todos do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 13/02/2002. Infração caracterizada. Exigências fiscais de ICMS e multa de revalidação, mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação trata da descaracterização pelo Fisco da operação de remessa de mercadorias com o fim específico de exportação, acobertadas pelas Notas Fiscais n.º 028008 a 028016, 02818 a 028022 e 028024, emitidas pela Autuada, em 24/03/2008, e destinadas à empresa Queiroz Galvão Serviços Especiais em Engenharia Ltda., CNPJ nº. 40.843.021/0001-93, uma vez que o local de entrega das mercadorias constante das notas fiscais, a empresa Advanced Int'l Cargo Ltda., não é recinto aduaneiro, conforme demonstra a consulta realizada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, através do SERPRO (doc. fls.19) e por tratar-se de contribuinte inabilitado perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado do Rio de Janeiro, conforme consulta realizada no SINTEGRA/ICMS (doc. fls. 21).

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 24, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 57/61.

---

### **DECISÃO**

O § 1º do artigo 39 da Lei nº. 6763/75 estabelece que a movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte de comunicação serão obrigatoriamente acobertados por documentação fiscal, na forma definida em regulamento.

E de acordo com o estabelecido no inciso II do artigo 245 do Anexo IX do RICMS é permitida ao contribuinte a remessa de mercadorias com o fim específico de exportação a recinto alfandegado (entreposto aduaneiro e armazém alfandegado) ou REDEX. No entanto, em observância do disposto nas subalíneas “c 2” e “c 4” da alínea “c” do inciso II do dispositivo legal retrocitado, deve o contribuinte indicar no campo “Informações Complementares” o recinto

alfandegado ou Redex onde será entregue a mercadoria, quando a nota fiscal for emitida em nome de empresa comercial exportadora. Deve indicar, também, o número do Ato Declaratório Executivo do armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, expedido pela Secretaria da Receita Federal. Examine-se:

**Art. 245** - *Na remessa da mercadoria com o fim específico de exportação, o estabelecimento remetente emitirá nota fiscal:*

(...)

*II - em nome da empresa comercial exportadora, do recinto alfandegado ou do REDEX, para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando, além dos requisitos exigidos neste Regulamento:*

(...)

*c - no campo Informações Complementares:*

(...)

*c.2 - o recinto alfandegado ou o REDEX onde será entregue a mercadoria, na hipótese de emissão da nota fiscal a que se refere o inciso II deste artigo em nome da empresa comercial exportadora;*

(...)

*c.4 - o número do Ato Declaratório Executivo (ADE) do armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro, expedido pela Secretaria da Receita Federal;*

(...)

Por outro lado, não se efetivando a exportação, o estabelecimento remetente estará obrigado a efetuar o recolhimento do imposto devido, hipótese em que se considera ocorrido o fato gerador do imposto na data da saída da mercadoria do estabelecimento remetente, consoante disposição expressa no artigo 249, § 2º do Anexo IX do RICMS/02.

No caso em exame, a Impugnante, apesar das irregularidades apuradas, assevera que as mercadorias constantes das notas fiscais, objeto de autuação, foram efetivamente exportadas. Para comprovar sua alegação, junta aos autos os documentos de fls. 35/39.

Todavia, os documentos por ela trazidos não se prestam a comprovar o alegado, pois, não é possível relacioná-los com as notas fiscais objeto da autuação. Neste sentido, se verifica que tanto o Memorando Exportação nº. 102/03 (doc. fls. 36/37) quanto o Memorando Exportação nº. 099/008 se referem a outras notas fiscais que não as de fls. 04/18.

Não obstante os referidos memorandos terem sido emitidos pela Queiroz Galvão Serviços Especiais em Engenharia Ltda., a mesma destinatária

das notas fiscais de fls. 04/18, ressalta-se que o Memorando Exportação nº. 102/03 refere-se à exportação de mercadorias acobertadas pelas Notas Fiscais nº. 27956, 27991 a 27999, 28023, 28025, 28026, 28001 e 28003 e o Memorando Exportação nº. 099/008 refere-se às Notas Fiscais nº. 27751, 27954, 27855, 27956 e 27957.

Outrossim, certificou-se o Fisco, em consulta ao SERPRO (doc. fls. 20), que a empresa Advanced Int'l Cargo Ltda., local de entrega das mercadorias, não é contribuinte cadastrado no Cadastro de Recintos Aduaneiros da Secretaria da Receita Federal.

Desta forma, considerando que os documentos apresentados pela Autuada não são suficiente para descaracterizar a infração, afiguram-se corretas as exigências fiscais consubstanciadas no Auto de Infração de fls. 02.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edélcio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.165/08/2ª**

Publicado no "MG" de 06/12/2008

---

**EMENTA**

**EXPORTAÇÃO – NÃO INCIDÊNCIA - DESCARACTERIZAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatada a saída de mercadoria com fim específico de exportação ao abrigo indevido da não-incidência do ICMS, tendo em vista que foi remetida diretamente para estabelecimento que não possuía registro para operar como recinto alfandegado, em detrimento da previsão contida no inciso I, do § 1º do art. 5º do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso VII, do art. 55, da Lei 6763/75. Exclusão da multa isolada, por inaplicável à espécie. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS na saída de mercadoria com fim específico de exportação, ao abrigo indevido da não-incidência do ICMS, tendo em vista que a mesma foi remetida diretamente para estabelecimento que não possuía registro para operar como recinto alfandegado, em detrimento da previsão contida no inciso I, do § 1º do art. 5º do RICMS/02.

Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso VII, do art. 55, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 16/39.

O Fisco promove a juntada de documentos às fls. 281/341, conforme documento de fls. 279/280.

Intimada da juntada, a Autuada se manifesta às fls. 349/351.

O Fisco, em manifestação de fls. 352/367, refuta as alegações de defesa.

---

## **DECISÃO**

### **DA PRELIMINAR**

A Impugnante argúi a nulidade do lançamento, por cerceamento ao seu direito de defesa, alegando que o Auto de Infração apenas indica a legislação supostamente descumprida, mas sem apontar quais os requisitos que também supostamente teriam sido descumpridos.

Não obstante, entende-se que não procede a argüição da Impugnante tendo em vista que a descrição da irregularidade consta claramente no campo "Relatório" do Auto de Infração (AI), o mesmo acontecendo com os dispositivos legais relativos às infringências e penalidades, que constam do campo próprio do AI.

O presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos no artigo 89 do RPTA, bem como ao disposto no artigo 142 do CTN.

Ademais, a própria peça impugnatória demonstra que não houve qualquer prejuízo ou cerceamento ao amplo direito de defesa, tendo em vista que a Autuada entendeu perfeitamente e defendeu-se seguramente das imputações fiscais, atacando todos os pontos do Auto de Infração.

Não se verifica, portanto, qualquer vício formal que implique na nulidade do presente Auto de Infração.

### **DO MÉRITO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS na saída de mercadoria com fim específico de exportação, ao abrigo indevido da não-incidência do ICMS, tendo em vista que a mesma foi remetida diretamente para estabelecimento que não possuía registro para operar como recinto alfandegado, em detrimento da previsão contida no inciso I, do § 1º do art. 5º do RICMS/02.

Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso VII, do art. 55, da Lei 6763/75.

O dispositivo infringido assim prescreve:

**Art. 5º - O imposto não incide sobre:**

(...)

**III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos**

§§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I;

(...)

**§ 1º** - Observado o disposto no § 3º, a não-incidência de que trata o inciso III do caput deste artigo alcança:

**I** - a operação que destine mercadoria diretamente a depósito em recinto alfandegado ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação - REDEX, com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive trading company, observado o disposto nos arts. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX;

**Efeitos de 26/04/2004 a 27/12/2007 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, IV, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/2004:**

**"I** - a operação que destine mercadoria diretamente a depósito em armazém alfandegado ou em entreposto aduaneiro com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive trading company, observado o disposto nos art. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX;"

A Autuada emitiu as notas fiscais 010235, 010236, 010237, 010238, 010239, 010240, 010241, 010242, 010243, 010244, todas em 20/08/07, destinando mercadorias (vários tipos de queijo) para a empresa Construtora Norberto Odebrecht SA, estabelecida no município do Rio de Janeiro, observando no campo "Dados Adicionais" dos documentos fiscais, como local de entrega, "Estrada Pedro Borges de Freitas, 373, Irajá".

As citadas notas fiscais traziam como natureza da operação "remessa com o fim específico de exportação".

No endereço citado, encontrava-se estabelecida a empresa Vifrio Armazéns Gerais Frigoríficos Ltda., a qual armazenou a mercadoria remetida com o fim específico de exportação antes do seu embarque para o exterior.

É de bom alvitre salientar que o Fisco juntou aos autos cópias das notas fiscais de remessa e retorno de armazenagem entre as empresas Construtora Norberto Odebrecht S.A. e Vifrio Armazéns Gerais Frigoríficos Ltda (fls. 312/341).

Depreende-se da leitura do dispositivo supra que, efetivamente, a não-incidência do ICMS na remessa de mercadoria em operação com o fim específico de exportação está condicionada ao atendimento da condição imposta

pela legislação, qual seja, a de que a mercadoria seja encaminhada diretamente a recinto alfandegado ou entreposto aduaneiro.

O propósito da norma é estabelecer mecanismos de controle em relação às saídas de mercadorias com o fim específico de exportação.

Insta destacar que em consulta realizada junto à Receita Federal, a empresa de armazenagem (“Vifrio”) não possuía, quando da realização das operações, registro para operar como recinto alfandegado.

Cumpre ressaltar que não se discute, no caso em tela, a caracterização da efetivação da exportação das mercadorias, posto que a operação em foco precede à mesma.

Não obstante, no que pertine à penalidade por descumprimento de obrigação acessória exigida, ou seja, art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75, percebe-se não restar configurada a hipótese nela prevista.

A penalidade em questão estabelece multa de 40% (quarenta por cento) sobre o valor da diferença apurada “*por consignar em documento fiscal que acobertar a operação base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”.

No caso em tela, não houve consignação de base de cálculo pela Autuada no documento fiscal, sob o entendimento de tratar-se de operação sujeita à não-incidência (imunidade) do imposto.

Nesse sentido, conclui-se que a tipificação tributária da infração prevista em lei não se configurou na situação fática sob análise, devendo-se, dessa forma, excluir do lançamento a penalidade em questão.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram, em parte, 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, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Drª Jéssica Garcia Batista e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários, e do Conselheiro vencido, o Conselheiro vencido, Antônio César Ribeiro.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco 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.

Trata-se a hipótese dos autos de exportação indireta, disciplinada pela legislação sob a denominação de remessa com o fim específico de

exportação, assim entendida a saída de mercadoria destinada diretamente a embarque de exportação, transposição de fronteira ou a depósito em armazém alfandegado, entreposto aduaneiro ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (REDEX), por conta e ordem de empresa comercial exportadora, para ser exportada no mesmo estado, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento (art. 242-A, III, do Anexo IX do RICMS/02).

Equiparadas que são às exportações, tais operações gozam do mesmo tratamento tributário dispensado àquelas (não-incidência do ICMS), desde que observadas algumas condições previstas no Regulamento do ICMS, sendo a principal delas, obviamente, que a mercadoria saída a este título seja efetivamente exportada, dispondo expressamente o Regulamento do ICMS/02 (art. 249 da Parte 1 do Anexo IX) que a não-comprovação da exportação no prazo e formas ali previstos ensejará a exigência do imposto, considerando-se ocorrido o fato gerador do mesmo na data da saída da mercadoria do estabelecimento remetente.

Pois bem, no caso dos autos, é incontroverso o fato de que as mercadorias objeto da ação fiscal foram efetivamente exportadas, no prazo previsto pela legislação, posto que plenamente comprovado pela Autuada.

Todavia, o Fisco sustenta a sua pretensão no fato de que o estabelecimento da destinatária constante das notas fiscais de remessa, local onde as mercadorias ficaram depositadas antes do embarque para o exterior, não se reveste da condição de armazém alfandegado, entreposto aduaneiro ou Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (REDEX), não preenchendo assim os requisitos estabelecidos pela legislação do ICMS para o gozo da não-incidência.

Com efeito, a não-incidência neste caso decorre da equiparação da remessa com o fim específico de exportação às próprias operações de exportação, portanto, sua natureza jurídico-tributária é de imunidade, pelo que se não confunde com mera isenção condicional. Assim, deve a norma ser interpretada extensiva e teleologicamente, como é próprio nas hipóteses de imunidade, afastando-se a regra de interpretação restritiva de que trata o art. 111 do CTN.

No caso concreto, pois, não obstante as mercadorias não terem sido destinadas para depósito, antes do embarque para o exterior, em armazém alfandegado, entreposto aduaneiro ou REDEX (exigências estas previstas pela legislação como medida preventiva contra fraudes, simulações ou outras condutas ilícitas semelhantes, com o intuito de evasão fiscal – *no caso, o desvio da mercadoria para o mercado interno*), restou comprovado nos autos não só a sua remessa com o fim específico de exportação, mas que foram efetivamente exportadas.

Logo, ainda que não cumpridos rigorosamente todos os requisitos da legislação, a principal condição para o gozo da não-incidência foi satisfeita, qual seja a efetiva exportação das mercadorias, motivo por que, diante da comprovação de que as mesmas foram efetivamente exportadas, *data venia*, não



há como se exigir o pagamento do ICMS, já que falece competência ao Fisco para submeter tais remessas à tributação, por força da imunidade.

Improcedente, pois, o lançamento. É como voto.

**Conselheiro: Raimundo Francisco da Silva**

---

**Acórdão: 3.335/08/CE**

Publicado no "MG" de 12/04/2008

---

**EMENTA**

**EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO. Imputação fiscal de saídas de mercadorias destinadas à exportação, ao abrigo da não-incidência do ICMS, sem a devida comprovação do efetivo embarque das mesmas para o exterior. Entretanto, os elementos constantes dos autos não permitem a sustentação da acusação de entrega a destinatários diversos e, portanto, não legitima as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso V, da Lei n.º 6.763/75. Recurso não provido. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o Auto de Infração sobre a imputação fiscal de entrega de mercadorias a destinatários diversos dos consignados nos documentos fiscais, estabelecidos no exterior, nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação (MR) de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada (MI) de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação (até 31/10/03) e 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da operação (a partir de 01/11/03), capitulada no inciso V do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.339/07/ 2ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento.

---

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, I, §2º do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão, de ofício.

A autuação versa sobre a imputação fiscal de entrega de mercadorias destinadas a exportação a destinatários diversos dos consignados nos documentos fiscais, nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação (MR) de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada (MI) de 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação (até 31/10/03) e 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da operação (a partir de 01/11/03), capitulada no inciso V do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75.

Considerando-se que esta decisão manteve integralmente a decisão da Câmara *a quo*, com os mesmos fundamentos, transcreve-se, dessa forma, a decisão recorrida, com pequenos acréscimos e alterações.

A operação de remessa para exportação foi descaracterizada pelo Fisco, como já dito e frise-se pela importância, em virtude da falta de comprovação de que as mercadorias foram efetivamente embarcadas para o exterior. A Fiscalização considerou que os reais destinatários das mercadorias eram diversos daqueles consignados nos documentos, tendo exigido a multa prevista no artigo 55, inciso V da Lei n.º 6.763/75.

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se detalhado, ano a ano, no corpo do Relatório Fiscal-Contábil de fls. 06 a 10 e as notas fiscais objeto das exigências encontram-se relacionadas nas Planilhas intituladas "EXPORTAÇÕES NÃO COMPROVADAS" juntadas às fls. 13 a 39. Os Demonstrativos de Correção Monetária e Multas - DCMM acham-se anexados às fls. 11/12 e 717/718.

Ao estabelecer a não-incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, o legislador constitucional, na alínea "a" do inciso X do § 2º do artigo 155 da Carta Magna procurou incentivar as exportações nacionais, desonerando-as da tributação e, por conseguinte, cumprindo a máxima de que não se deve exportar tributos. Ademais, esta regra encontra-se em consonância com o quadro da competitividade globalizada, promovendo, dessa forma, o ingresso de divisas e, ao mesmo tempo, facilitando o equilíbrio da balança de pagamentos. Portanto, a análise de matérias envolvendo a exportação, deve também ser feita sob tal ótica.

Nesse sentido, em atendimento ao mandamento constitucional e com a finalidade de operacionalizar e harmonizar a incidência do ICMS, o inciso II do artigo 3º da Lei Complementar Federal n.º 87, de 16 de setembro de 1996, determina que o imposto não incida sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços.

A alínea "e" do inciso XII do mesmo § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988 estabelece, ainda, que cabe à lei complementar excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados na alínea "a" do inciso X do parágrafo citado.

Assim, cumprindo o permissivo constitucional, o inciso I do parágrafo único do artigo 3º da mencionada Lei Complementar 87/96, ainda define que se equipara às operações de exportação a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa.

Entretanto, no caso de não ser efetivada a exportação, ou ocorrer a perda ou a reintrodução das mercadorias no mercado interno, o ICMS passa a ser exigível por não ter sido atendida a condicionante da não-incidência, conforme estabelecido pelo § 2.º do artigo 7.º da Lei n.º 6.763/75, como segue:

*"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:*

*"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 na alínea "g" do § 2º do art. 6º;"*

.....  
*§ 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."*

Induidoso que o ônus de comprovação da ocorrência da operação de exportação é do Contribuinte, na qualidade de estabelecimento mineiro remetente da mercadoria, devendo ocorrer nos moldes exigidos pela norma desonerativa, a teor do artigo 249 c/c o artigo 253, do Anexo IX ao RICMS/02.

Ressalte-se que não tendo sido aperfeiçoada a exportação em virtude do alegado desfazimento do negócio, pode o Contribuinte, com o objetivo de anular a operação anterior, emitir a nota fiscal de entrada, ainda que simbólica, da mercadoria depositada no porto, consignando na mesma o motivo da sua emissão, bem como o número e data da nota fiscal de saída com fim específico de exportação, a qual se pretendia anular.

Cumpra-se destacar que se faz necessária a comprovação, junto à Unidade Fazendária da circunscrição da Contribuinte, do efetivo desfazimento do negócio e da exportação da mesma mercadoria para um novo adquirente, quando for o caso, conforme preceituado pelo artigo 251, § 1.º, do Anexo IX ao RICMS/02.

Entretanto, não se pode também aceitar que não houve a exportação, unicamente pelo fato do Contribuinte não apresentar ao Fisco declaração de desistência de compra, assinada pelo comprador, contendo os dados relativos à operação e à respectiva nota fiscal (número e data) e, tampouco, comprovante do armazém no qual a mercadoria esteve depositada, com os respectivos pagamentos de armazenagem.

É este o caso dos presentes autos.

A Impugnante sustenta, e este é um fato conhecido e notório tanto que as normas de regência do ICMS tratam da questão, que após a chegada das mercadorias ao recinto alfandegado pode ocorrer que o embarque para o exterior

não se efetive, dado o desfazimento do negócio ou a constatação de avaria em uma parte do carregamento.

Nestes casos, como as normas prevêm, não há necessidade de se proceder ao retorno físico das mercadorias.

Dá-se, então, o retorno simbólico da totalidade da mercadoria para a sede da empresa, justificado, no caso em tela, pelas características do sistema de informática adotado pela Impugnante.

Este retorno é sucedido de novo envio simbólico das mercadorias para o porto, acobertadas por outro documento fiscal de saída com fins de exportação, sendo que a Impugnante sustenta que todo este processo ocorre dentro do prazo de 180 dias da data do despacho de admissão em regime aduaneiro de exportação, a que alude o artigo 249, inciso I do Anexo IX do RICMS/02.

A presente autuação está alicerçada no fato de que o Fisco, por não ter agido a Impugnante na estrita forma prevista nas normas estaduais, considerou que as mercadorias constantes das notas fiscais eram distintas, ressaltando não ser possível a vinculação entre elas e admitindo a exportação daquelas mercadorias e, a falta de prova do embarque das outras.

A Impugnante apresenta, às fls. 100 a 558, relações de notas fiscais com as quais visa comprovar que há vínculo entre as operações e que a mercadoria se destinou ao exterior.

Estas relações contêm identificação dos lotes de mercadorias, e permitem a seguinte vinculação entre as etapas das operações:

- há nota fiscal relativa à primeira saída (física) da mercadoria;
- há nota fiscal de retorno simbólico relativa à segunda saída (simbólica) da mercadoria.

Cotejando exemplificativamente estas relações é possível verificar a correlação entre os documentos e concluir pelo fechamento da operação.

Este fato encontra-se também evidenciado nas planilhas apresentadas pela Impugnante (fls. 559/715), daí a desnecessidade de realização de perícia para atestar tal situação. Lembre-se que o Fisco afirma não ser possível esta correlação por não terem sido rigorosamente cumpridos os ditames do regulamento.

Realmente, há também hipóteses em que as mercadorias conjuntamente registradas em uma mesma nota fiscal foram, quando da nova saída simbólica rumo ao porto, divididas entre diversas notas fiscais.

Entretanto, tal circunstância, própria da dinâmica empresarial, não dificulta a aferição da identidade dos lotes de mercadorias.

Frise-se que a não-incidência do ICMS decorre da literalidade do artigo 249, inciso III do Anexo IX do RICMS/02, que ressalva:

*“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:*

.....  
*III - em virtude de reintrodução da mercadoria no mercado interno, ressalvada, relativamente ao imposto devido pela operação, a hipótese de retorno ao estabelecimento remetente em razão de desfazimento do negócio, observado o disposto no art. 251 desta Parte.*

.....  
*Art. 251 - Na hipótese do inciso III do caput do art. 249 desta Parte, relativamente ao retorno de mercadoria ao estabelecimento remetente em razão do desfazimento do negócio, o recolhimento do imposto não será exigido desde que a devolução ocorra no prazo previsto no inciso I do caput, observado o disposto no § 5º, todos do referido artigo.*

.....”

Acrescente-se que a mercadoria avariada será, após a sua chegada física à indústria, registrada como sucata (matéria-prima) para a produção da mesma mercadoria (aço), que será submetida, quando de sua saída, ao regime fiscal adequado: tributação, se a saída for para o mercado interno, ou não-incidência, em caso de exportação.

A Câmara Especial, no intuito de instruir melhor os autos para convencimento dos julgadores quanto ao mérito da autuação fiscal, exarou despacho interlocutório (fls. 755) solicitando à ora Recorrida mais documentos e informações quanto às operações objeto do lançamento.

Cumprindo o despacho, a ora Recorrida se manifestou às fls. 760/766 e juntou aos autos os documentos de fls. 767/1307.

Em que pese parte dos documentos e informações já constarem dos autos, verificou-se, sem dúvida, a plausibilidade dos argumentos e provas da ora Recorrida para contrapor a acusação levada a efeito pelo Fisco.

As notas fiscais de remessa para exportação, retorno simbólico e nova remessa para exportação demonstram a coerência dos argumentos apresentados pela ora Recorrida.

Conclui-se, dessa forma, que a decisão recorrida não merece reforma.

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 das Manifestações Fiscais de fls. 721/723 e 1323/1327 e do parecer da Auditoria Fiscal de fls 740/742. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira

Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, e do Conselheiro retrocitado, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia, e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## **7 – IMPORTAÇÃO**

---

**Acórdão: 18.900/08/1ª**

Publicado no "MG" de 18/10/2008

---

### **EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - IMPORTAÇÃO INDIRETA.** Constatado nos autos a caracterização do objetivo prévio de destinação das mercadorias importadas à Autuada. Corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIV da Lei 6.763/75, considerando-se as normas aplicáveis à matéria, consubstanciadas na alínea "a", do inciso IX, do § 2º, do artigo 155 da CF/88 c/c o disposto na alínea "d", do inciso I do artigo 11 da Lei Complementar 87/96 e da subalínea "i.1.3", alínea "i", item 1, do §1º do artigo 33 da Lei nº 6763/1975. No entanto, a responsabilidade pela multa isolada deve se restringir ao sujeito passivo estabelecido em Minas Gerais. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

---

### **RELATÓRIO**

A autuação trata da importação indireta de mercadorias sem o recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXXIV da Lei nº 6763/1975.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 28/41 e 55/62, respectivamente, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 175/182.

Em sua defesa, a Autuada alega, em suma, que a fiscalização não tem qualquer prova material ou formal para sustentar o Auto de Infração e que a declaração do motorista transportador fora o único documento motivador da ação fiscal, constituindo-se em prova ilícita, já que extraída mediante coação.

Afirma que não teve qualquer participação na importação das mercadorias, que foi feita pela empresa Afil Importação Exportação e Comércio Ltda.

Diz que adquiriu a mercadoria em negociação procedida dentro do território nacional com a empresa retrocitada, não tendo qualquer participação quanto à escolha da rota e que desconhece qualquer anormalidade na importação. Acrescenta que o preço contratado era CIF e que a responsabilidade

por qualquer irregularidade é da alienante, que escolheu rota, transportadora e assumiu todos os riscos da operação, inclusive os tributários.

Destaca, no entanto, que a importação realizada pela Afil Importação Exportação e Comércio Ltda. deu-se em estreita observância das normas aplicáveis e que na Nota Fiscal nº 14.568, apreendida pela fiscalização, há expressa referência ao Convênio SINIEF S/N, de 15/12/70, que permite que a mercadoria importada seja diretamente remetida para terceiros, sem adentrar no estabelecimento da importadora.

Entende que o Estado de Minas Gerais não possui legitimidade para questionar o não recolhimento do tributo nesta operação de importação, sendo o ICMS devido ao Estado do Mato Grosso do Sul e admitir-se hipótese contrária caracterizaria *bis in idem*.

Ressalta a falta de valor probante da declaração dada pelo motorista, posto que as informações por ele prestadas não condizem com a realidade e acrescenta que ele foi coagido a prestar a declaração.

Diz que a autuação está baseada em mera presunção e que o Auto de Infração (AI) está eivado de vícios que caracterizam a nulidade do lançamento.

Argúi a inconstitucionalidade das normas do artigo 6º, Inciso I da lei nº 6763/1975 e do artigo 2º, inciso I e artigo 85, inciso VIII do RICMS/2002 que sustentam o Auto de Infração.

Assim, o Auto de Infração é nulo, ainda, por exigir do contribuinte a exação antes mesmo da ocorrência de seu fato imponible, posto que ainda que houvesse a alegada importação indireta, a mercadoria ainda não havia entrado no estabelecimento do destinatário final quando da lavratura do AI.

Pugna pela procedência da Impugnação.

A Coobrigada, em sua defesa de fls. 55/62, alega que com base no Convênio SINIEF SN/70 estrutura suas operações mercantis de forma a minimizar o custo de transporte e, conseqüentemente, tem permissão para emitir nota fiscal de vendas a partir de sua sede em Santos/SP, desobrigando-a de armazenar suas mercadorias em Três Lagoas, MS. Assim, esta mercadoria pode ser armazenada em Santos, SP, e se ocorrer sua venda antes de ser enviada para o estabelecimento do Mato Grosso, desobriga o carimbo de fronteira deste Estado.

Tece considerações acerca da forma de comercialização do alho e assegura que, no caso, ocorreram duas operações muito claras e distintas, sendo a primeira de importação em seu nome, de acordo com a DI nº 08/0038356-2 e a segunda, a venda ao contribuinte mineiro, conforme Nota Fiscal nº 14568.

Afirma que não há provas ou indícios de que a mercadoria estava previamente vinculada ao objetivo de ser destinada à empresa situada em Minas Gerais.

Entende que a desconsideração do documento fiscal pelo Fisco seria uma verdadeira invasão de competência.

Invoca doutrina e menciona jurisprudência que entende embasar a sua argumentação.

Ao final, promove a juntada dos docs. de fls. 62/173 e requer a improcedência do lançamento.

Na Manifestação Fiscal, a fiscalização afirma que a documentação que se encontra apensada aos autos comprova a existência de operação triangular, que configura a prática de importação indireta.

Esclarece que a declaração do motorista foi fornecida espontaneamente pelo mesmo, de próprio punho. Diz que a retenção do veículo se deu no tempo necessário para a emissão do TAD 034258 (fls. 05) e da Nota fiscal Avulsa nº 188.512 (fls.14), esta em substituição à nota fiscal nº 14.568 (fls. 11).

Entende que o fato da Autuada não ter contratado o frete, conforme alega, não descaracteriza a importação indireta realizada por ela.

Registra que a mercadoria foi desembarçada na Receita Federal em Foz do Iguaçu, PR, seguindo diretamente para o Contribuinte mineiro, encaminhada pela empresa Afil Importação Exportação e Comercialização Ltda., pela BR 153 e que a mercadoria não adentrou fisicamente no estabelecimento da Coobrigada, no Mato Grosso do Sul.

Assegura que, ao contrário do que quer fazer crer a Coobrigada quando anexa aos autos cópia de Contrato Social (fls. 64 a 69), fotos (fls. 70 a 75) e outros (fls. 76 a 83) para comprovar a existência de unidade comercial estabelecida na cidade de Santos, por tudo que consta nos autos, colhe-se a informação que o desembarço se deu em Foz do Iguaçu, PR (fls. 10, 11, 19/21), pois, o produto, que é de origem Argentina, da província de Mendonza, adentrou o território brasileiro por via terrestre, não por via marítima, zona primária de Santos, SP, da qual se encontra distante 1.060 km.

Diz que a tentativa da Coobrigada de atribuir à matriz a remessa das mercadorias não pode prosperar, porque a nota fiscal foi emitida pela filial estabelecida na cidade de Três Lagoas, MS, não guardando a matriz qualquer relação com a presente autuação.

Menciona acórdãos deste Conselho em seu favor e pede pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Conforme descrito no AI de fls. 03/05, no dia 13/01/2008 transitou pelo Posto Fiscal Pedro Fagundes Sobrinho o veículo de placa AMQ-7418 transportando 25.000kg de alhos roxos frescos, importados da Argentina, acobertados pela Nota Fiscal nº 14.568, com data de emissão e saída de 10/01/2008 (doc. fls. 11), emitida por Afil Importação Exportação e Comércio Ltda., localizada no Estado do Mato Grosso do Sul, e a mercadoria destinava-se à empresa Ramos Importação e Exportação Ltda. localizada em Contagem, MG.

Notou a fiscalização que da referida nota fiscal não constava carimbo de Posto Fiscal do Mato Grosso do Sul, indicando que o veículo transportador não teria entrado/saído daquele Estado.



Indagado sobre a origem das mercadorias, o motorista, de próprio punho, declarou que as mercadorias foram carregadas em seu caminhão em Foz do Iguaçu e que o veículo fora conduzido diretamente para este Estado, com destino a Contagem, sem trânsito pelo Estado do Mato Grosso do Sul e sem nunca ter estado no endereço da Afil Importação Exportação e Com. Ltda., em Três Lagoas, MS.

Foi apresentada, ainda, cópia do Comprovante de Importação, demonstrando pela Declaração de Importação nº DI 08/0038356-2, datada de 08/01/2008 (doc. fls. 19 a 21) que a mercadoria fora desembarçada na Aduana da Delegacia da Receita Federal de Foz do Iguaçu, PR.

Em face das evidências, concluiu o Fisco pela ocorrência de importação indireta, assim chamada a importação que é promovida por estabelecimento situado em outra unidade da Federação, com o objetivo prévio de destinar a mercadoria a estabelecimento de contribuinte deste Estado.

#### **Da Preliminar**

Diz a Autuada que o lançamento está baseado em mera presunção, pois, a fiscalização levantou suposições totalmente desamparadas de provas e que o AI está eivado de vícios que caracterizam a sua nulidade.

Entretanto, não podem prosperar as alegações da Autuada.

É que, ao contrário do que alega, a análise do Auto de Infração e dos documentos a ele anexados, permite um perfeito entendimento da irregularidade apurada pelo Fisco, havendo perfeita subsunção do fato constatado pelo Fisco à norma legal.

Ademais, o presente Auto de Infração foi lavrado em consonância com as disposições contidas no artigo 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributário Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/2008, *in verbis*:

*Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:*

*I - número de identificação;*

*II - data e local do processamento;*

*III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;*

*IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;*

*V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;*

*VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;*

*VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;*

*VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;*

*IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.*

As provas da irregularidade encontram-se acostadas aos autos, quais sejam, declaração do motorista (fls. 15), Nota Fiscal nº 14568 (fls. 11), demonstrando que a mercadoria não transitou pelo estabelecimento situado no Mato Grosso do Sul e DI em nome da importadora de direito, Afil Importação Exportação e Com. Ltda., fls. 19/21 e a própria entrada da mercadoria neste Estado com destino à Autuada, conforme apurado no Posto de Fiscalização.

Assim, verifica-se que o Auto de Infração em comento contém todos os requisitos legais, não apresentando vício capaz de resultar em nulidade.

Desta forma, rejeitam-se as prefaciais argüidas.

### **Do Mérito**

Trata-se de lançamento realizado sob o fundamento da constatação de operação de importação, realizada por importador de direito, estabelecido no Estado do Mato Grosso do Sul, cuja mercadoria estava previamente destinada ao estabelecimento da Autuada, em Minas Gerais, onde a mesma ingressou fisicamente.

Desta forma, entendeu o Fisco que o imposto correspondente à operação é devido ao Estado de Minas Gerais, conforme legislação pertinente.

A Carta Magna, ao dispor sobre a incidência de ICMS na entrada de mercadoria importada do exterior, elegeu como ente tributante o Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário (artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", CF/88).

O dispositivo citado determina que o ICMS incida sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

Para dirimir possíveis conflitos de competência entre as unidades federadas, nas importações de bens/mercadorias, estabeleceu a Lei Complementar nº 87/96, como local da operação, para fins de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, aquele onde ocorrer a entrada física (artigo 11, inciso I, alínea "d"), *verbis*:

*Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I - em se tratando de mercadoria ou bem:*

*d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.*

Ao regulamentar a referida norma no Estado, o artigo 33 da Lei nº 6.763/75 definiu como local da operação, para efeito de pagamento do imposto, o do estabelecimento destinatário onde ocorrer a entrada física da mercadoria, *in verbis*:

*Art. 33 – (...)*

*§ 1º - Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:*

*1 - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*(...)*

*i - importados do exterior:*

*i.1 - o do estabelecimento:*

*(...)*

*i.1.3 - destinatário, onde ocorrer a entrada física de mercadoria ou bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-los àquele;*

*(...)*

Infere-se, por conseguinte, que são dois os requisitos previstos na lei estadual para caracterização do local da operação para efeitos de recolhimento do imposto na importação, quais sejam, a entrada física e a prévia vinculação de destino das mercadorias ao estabelecimento.

No caso dos autos, a mercadoria não transitou pelo estabelecimento da importadora de direito no Estado do Mato Grosso do Sul; saiu da Aduana da Delegacia da Receita Federal de Foz do Iguaçu, PR, e foi remetida diretamente para o estabelecimento da empresa autuada, demonstrando que o Estado de Minas Gerais é o competente para a exigência do ICMS na operação de importação em questão.

Não obstante, revela-se cristalina, no caso concreto, a destinação prévia da mercadoria importada. Para atender aos requisitos do dispositivo da Lei nº 6763/1975 supracitado, verifica-se que a mercadoria foi desembarçada em Foz do Iguaçu pela Afil Importação Exportação e Comércio Ltda. em 09/01/2008 (doc. fls. 20) e seguiu direto para o estabelecimento da autuada, acobertada por nota fiscal emitida em 10/01/2008, pela importadora de direito acima citada. Nesse sentido, o motorista transportador declara que recebeu a nota fiscal nº 14568, apreendida pelo Fisco, em um posto de combustível, na BR 153, em Penápolis, SP. Registre-se que não há provas nos autos de que o motorista tenha sido coagido a prestar a declaração.

Destaque-se que a quantidade da mercadoria constante da nota fiscal nº 14568 (doc. fls. 11) é a mesma constante da DI de fls. 19. Por outro lado, observa-se que o valor das mercadorias constantes da nota fiscal é até menor do que aquele pelo qual foi importada, ficando evidente a inexistência de lucro na operação, o que é próprio das operações comerciais.

Consistentes estão, pois, as provas concernentes à destinação prévia da mercadoria para o Estado de Minas Gerais, além do ingresso físico da mesma neste Estado.

A tentativa da Coobrigada de comprovar que a mercadoria saiu do seu estabelecimento no Porto de Santos mostra-se equivocada e sem consistência. Primeiro, porque a nota fiscal nº 14568 foi emitida pelo seu estabelecimento localizado em Três Lagoas, MS, e, segundo, porque a operação não demonstra nenhuma relação com o seu estabelecimento localizado em São Paulo. E, ainda que assim o fosse, não alteraria a situação fática, comprovada, de importação indireta realizada pelo estabelecimento mineiro.

Portanto, materialmente comprovado nos autos que as mercadorias foram importadas, única e exclusivamente, para serem remetidas para Ramos Importação e Exportação Ltda., localizada neste Estado, ou seja, desde o início a importação tinha por objetivo atender ao acordo havido entre as duas empresas.

Por fim, pela legislação que rege a matéria, claro está que para a definição da competência tributária, não importa o local do desembaraço ou o local onde esteja estabelecida a importadora de direito, mas sim o local onde esteja situado o estabelecimento destinatário da importação. Sendo este mineiro, a Minas Gerais será devido o ICMS.

Não há que se falar em bi-tributação, uma vez que o imposto não foi recolhido para o Estado de Minas Gerais, efetivo sujeito ativo da obrigação tributária. Se algum recolhimento foi efetuado a favor de outro Estado, este se deu de forma indevida.

E não é competência deste Órgão julgador decidir sobre a inconstitucionalidade de lei, conforme se depreende do artigo 110 do RPTA.

No entanto, no que diz respeito à Multa Isolada aplicada com base no artigo 55, inciso XXXIV, da Lei nº 6763/1975, extrai-se que a mesma não alcança a Coobrigada. Examine-se:

*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:*

*(...)*

*XXXIV - por promover importação de mercadoria do exterior mediante simulação de operação interestadual promovida por interposta empresa localizada em outro Estado - 40% (quarenta por cento) do valor da operação;*

*(...).*

Infere-se, do dispositivo supra, que a aplicação da multa isolada, no caso, restringe-se à Autuada que é a importadora de fato da mercadoria. Assim, em relação à multa isolada exigida afigura-se incorreta a eleição da Coobrigada para o pólo passivo da obrigação.

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.

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 para restringir a responsabilidade em relação à Multa Isolada para o sujeito passivo Ramos Importação e Exportação Ltda., mantendo-se integralmente as exigências fiscais. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.157/08/2ª**

Publicado no "MG" de 29/11/2008

---

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - IMPORTAÇÃO INDIRETA. Imputação fiscal de importação de mercadoria por estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação, com o objetivo prévio de ser destinada à Autuada, neste Estado, sem, contudo, ter sido recolhido para Minas Gerais o ICMS incidente na importação. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXXIV, da Lei 6763/75. Entretanto, os elementos dos autos comprovam a existência de efetiva relação comercial entre a empresa importadora e a adquirente estabelecida em território mineiro, não se configurando, portanto, a importação indireta. Infração não caracterizada. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS devido ao Estado de Minas Gerais em decorrência de importação indireta, em fevereiro/2008, de mercadoria do exterior (centro de usinagem, marca Feeler), via estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação, porém, com prévia destinação à Autuada, neste Estado. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXXIV da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 50 a 71, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 109 a 115.

---

**DECISÃO**

A discussão posta nos presentes autos refere-se à ocorrência ou não de importação indireta, uma vez considerar o Fisco que a ora Impugnante teria deixado de recolher o ICMS devido na importação de mercadoria do exterior,

tendo em vista que a mesma foi desembaraçada em outra Unidade da Federação (São Paulo), mas estaria previamente destinada ao estabelecimento mineiro, conforme Pedido nº 140/07 (doc. fl. 14).

Dispõe o artigo 155, inciso II e § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988 que:

*“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*.....*  
*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:*

*.....*  
*IX – incidirá também:*

*a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço;*

*.....”*

Estabelece, portanto, a Constituição Federal de 1988 a repartição da competência tributária, deixando a cargo dos Estados e do Distrito Federal a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e contemplando, também, a operação de importação. Impõe, ainda, que o imposto caberá ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

A Lei Complementar nº 87/96 veio regulamentar a matéria posta na Constituição Federal, e entre outros pontos, determinou que o local da operação é o estabelecimento que efetuou a importação. Senão, veja-se:

*“Art. 11 – O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I – tratando-se de mercadoria ou bem:*

*.....*  
*d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;*

*.....”*

Da análise do dispositivo supra, tem-se que a citada Lei Complementar utilizou-se do critério da entrada física, para determinar o

verdadeiro importador e para estabelecer a qual Estado é devido o imposto relativo à operação de importação.

Sustenta a Fiscalização a ocorrência de operação de importação indireta, ou seja, a mercadoria importada estaria prévia e especificamente destinada a pessoa diversa daquela que a importou e a ela seria diretamente destinada, quando do desembaraço. Assim, no entender da Fiscalização, tal operação teria como destinatária final a empresa Impugnante e como intermediária a empresa situada no Estado de São Paulo, sendo que o ICMS seria devido ao Estado de Minas Gerais.

Não se contesta na presente lide a ocorrência da importação, mesmo porque a gama de documentos carreados aos autos evidencia a certeza da ocorrência desta operação, mas sim a competência para a arrecadação do imposto.

Dos documentos acostados aos autos, depreende-se, claramente, que o importador é, de fato, a empresa localizada no Estado de São Paulo, tendo em vista que nenhum dos documentos relativos à importação faz menção à ora Impugnante.

Os documentos fiscais acostados aos autos comprovam que a operação questionada se deu após a nacionalização da mercadoria, caracterizando, conseqüentemente, uma operação interestadual.

O documento acostado ao presente processo e relativo à importação, a Declaração de Importação (fl. 12), em momento algum apresenta em seu corpo referência ao contribuinte mineiro. Ao contrário, faz referência à Megga Tecnologia e Comércio de Máquinas Ltda/São Paulo, apresentando inclusive o CNPJ desta empresa.

Ademais, tem-se também que não restou demonstrado que a Impugnante tenha pago valores referentes às despesas aduaneiras, ou que estava assumindo quaisquer ônus advindos da operação de importação, ou mesmo que realizou diretamente o pedido de compra para o fornecedor estrangeiro.

Pelo que consta nos autos, o Fisco sustenta sua acusação em decorrência da remessa integral da mercadoria ao estabelecimento mineiro, ou seja, consta no extrato da DI de fl. 12 a importação de um centro de usinagem vertical, marca FEELER modelo VB825, série VHE089 ano 2007 e seus acessórios equivalentes às quantidades registradas na Nota Fiscal nº 006760.

Cumpra esclarecer, no entanto, que em razão do Decreto nº 43.785, de 15/04/04, que deu nova redação ao RICMS, as análises relativas a destino prévio e remessa da totalidade da mercadoria importada, com saída direta do porto, deixaram de ser elementos que possam caracterizar, de imediato, a chamada importação indireta.

Com efeito, a nova redação assim dispõe:

*“Art. 61 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I- tratando-se de mercadoria ou bem:*

*.....*

*d -importados do exterior:*

*d.1 - o do estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação, desde que com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento;*

*d.2 - o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, de mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;*

*d.3 - o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele, ressalvada a hipótese prevista na subalínea "d.1";*

*....."*

Com efeito, a remessa integral da mercadoria não consta no dispositivo, estando derogada a Instrução Normativa que cuidava da matéria.

Por outro lado, a destinação prévia "perdeu" o *status* objetivo e único, para somente fazer sentido após a análise da regra contida na subalínea "d.1".

Assim, se o importador, ainda que verificada a hipótese de destinação prévia, adquiriu com qualquer das finalidades previstas na primeira subalínea, não há que se falar em importação indireta, mas sim em operação interestadual.

Para aplicar a legislação desse modo, não basta apenas aferir a remessa integral da mercadoria ou a destinação prévia, mas sim apurar se ocorreu ou não o negócio jurídico de compra e venda (operação interestadual) ou se o importador agiu apenas como despachante, simulando a operação seguinte.

Analisando o caso dos autos, conclui-se que a empresa importadora encontra-se inscrita no Estado de São Paulo, tendo como atividade o comércio, inclusive de importação e exportação, de máquinas, ferramentas e equipamentos, dentre outros produtos.

No presente caso, a mercadoria objeto da autuação foi adquirida pela empresa Megga Tecnologia e Comércio de Máquinas Ltda. no exterior, e, posteriormente, comercializada com a empresa Autuada, conforme Notas Fiscais de fls. 24/25, bem como o documento de fl. 92 dos autos, onde a empresa Megga concede à Autuada garantia do equipamento e se obriga a dar treinamento para utilização do mesmo.

No documento de fl. 25, nota fiscal de entrada da mercadoria importada, consta, inclusive, a informação de que a natureza da operação realizada é importação para comercialização, devendo-se ressaltar, ainda, a margem de lucro existente na venda para a Autuada.

Verificando as Notas Fiscais nº 006760 (fl. 26) e 006590 (fl. 25), observa-se que a mercadoria foi repassada para o estabelecimento mineiro pelo



valor de R\$ 342.782,00, gerando um valor agregado de aproximadamente 30% (trinta por cento).

Ainda que se considere o valor apurado pela empresa importadora, conforme documento de fls. 10, ainda assim estará presente significativa margem de agregação, não estando presentes as características de simulação.

Concluindo, o que se percebe dos autos, efetivamente, é que tendo a empresa Megga importado a mercadoria com o fim de comercialização da mesma pelo seu próprio estabelecimento, o imposto devido foi corretamente recolhido ao Estado de São Paulo.

Cabível, portanto, o cancelamento das exigências fiscais.

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 Edwaldo Pereira de Salles (Revisor), Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Relator: André Barros de Moura**

---

**Acórdão: 18.648/08/3ª**

Publicado no "MG" de 31/05/2008

---

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO – Apurado pelo Fisco que a Impugnante promoveu a importação de mercadorias sem o recolhimento do ICMS, uma vez não ter sido cumprida a condição imposta pelo item 32 da Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS c/c a Resolução n.º 3.847/07, ficando assim descaracterizada a isenção e, conseqüentemente, perdendo o direito ao referido benefício. Infração caracterizada. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56 inciso II da Lei n.º 6.763/75, mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS devido pela importação de mercadorias constantes da Declaração de Importação n.º. 07/0209048-9, registrada em 15 de fevereiro de 2007, por ter a operação sido enquadrada indevidamente na hipótese de isenção prevista no item 32 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, c/c a Resolução n.º 3.847/07, tendo em vista o descumprimento da condição prevista, notadamente quanto ao reconhecimento prévio da isenção.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 21/35, aos argumentos que se seguem em síntese:

- é entidade de assistência social, sem fins lucrativos, sendo seu direito líquido e certo promover o despacho e desembaraço aduaneiros dos equipamentos médicos que importou, sob o amparo da imunidade constitucional de que é detentora;

- as leis só têm validade se em conformidade com a Constituição e, no campo tributário, os atos normativos expedidos pelo poder executivo só

podem ser considerados legítimos se encontrarem fundamento de validade no texto constitucional;

- em relação às entidades de assistência social, sem fins lucrativos, ou seja, aquelas que prestam serviços de assistência, beneficente, que não distribuem lucros e dividendos aos seus dirigentes, cujos fins essenciais auxiliam o Estado, como o oferecimento de serviços ligados à saúde, educação, alimentação, previdência e assistência social, o legislador constitucional entendeu por bem, retirar das pessoas políticas o poder para impor tributos sobre seu patrimônio, renda e serviços;

- as imunidades exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição como leciona a doutrina pátria, delimitando área situada à margem do alcance impositivo dos legisladores dos três entes federativos;

- o patrimônio dessas pessoas é atingido ao se pretender lhes exigir encargos relacionados à importação de bens necessários às suas atividades, sendo que neste sentido já firmou posição a Corte Suprema, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, e assim já julgou o próprio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais;

- é de se observar que no caso em tela, a imunidade do ICMS é ainda mais evidente haja vista que, na importação, o imposto estadual não atinge a entidade imune de forma indireta, mas atinge de forma absolutamente direta o importador, na espécie, entidade imune, por vontade constitucional;

- conforme o § 2º, do artigo 150 da Constituição Federal, a imunidade, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, impede a incidência do ICMS na importação de bens para uso da entidade beneficente, uma vez que este bem integra seu patrimônio;

- adquiriu o aparelho para uso em suas atividades, ou seja, como consumidor final e, ao recolher o ICMS, assume uma posição de contribuinte de fato e de direito, suportando o encargo financeiro, e recebendo a carga fiscal, sem poder transmiti-la a ninguém;

- cumpre os requisitos do artigo 14, incisos I e II do Código Tributário Nacional, como pode ser observado no artigo 2º, inciso IV, de seu Estatuto Social;

- quanto ao requisito contido no inciso III do artigo 14, cita o artigo 45 do Estatuto Social que trata da competência do Conselho Fiscal;

- portanto, todos os requisitos são cumpridos, e esses são os únicos requisitos aos quais deve obedecer;

- conforme a melhor doutrina, a limitação ao poder de tributar prevista na Constituição Federal não se condiciona a qualquer consulta prévia à Administração Pública, bastando que a entidade satisfaça os requisitos do citado artigo 14;

- cumpridas as disposições constitucionais e da norma complementar, está salvaguardada pela imunidade tributária com relação ao ICMS, sobretudo se sua tributação se dá, como nos autos, pela entrada de bem importado com a finalidade de integrar seu patrimônio e ser utilizado no

cumprimento de suas finalidades essenciais, sendo incabível a exigência de prévio reconhecimento da isenção pela Lei Estadual.

Ao final, requer o acolhimento de suas razões para que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente e arquivado.

O Fisco se manifesta às fls. 57/62, contrariamente ao alegado pela defesa, aos seguintes argumentos:

- a Impugnante quer provar em sua defesa que goza de imunidade constitucional pelo fato de ser instituição de assistência social sem fins lucrativos, protegida pela norma dos artigos 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988, 9º, inciso IV, alínea “c” e 14 do Código Tributário Nacional, mas o ICMS é um imposto de competência dos estados, não tributa o patrimônio, renda ou serviços, mas a circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicação;

- a lei estadual é clara e inclui na hipótese de incidência tributária do ICMS, a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior e, entendendo não se tratar de hipótese de imunidade, o RICMS, no item 32, da Parte 1, do Anexo I, contempla a operação em análise em uma das hipóteses de isenção;

- a Resolução nº 3.847/07, estabelece as condições para a fruição da citada hipótese de isenção, determinando a obrigatoriedade do reconhecimento da isenção pelo Fisco e os procedimentos necessários para tanto;

- o importador, não satisfazendo a condição acima, informou à fiscalização, fl. 11, a impossibilidade de cumprir a exigência, uma vez não ter observado as determinações contidas na legislação que rege a matéria e, portanto, não possui o reconhecimento prévio da isenção.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei nº 6.763/75, a partir da imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto devido pela importação do exterior das mercadorias constantes da Declaração de Importação nº. 07/0209048-9, registrada em 15 de fevereiro de 2007, sem o pagamento do ICMS incidente, por ter a operação sido enquadrada indevidamente na hipótese de isenção prevista no item 32 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG c/c a Resolução nº 3.847/07, tendo em vista o descumprimento da condição prevista, notadamente quanto ao reconhecimento prévio da isenção.

À época do registro da declaração de importação era o seguinte o inteiro teor do item 32 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG, *in verbis*:

*“Item 32 - Entrada, decorrente de importação do exterior, das seguintes mercadorias destinadas a atividades de ensino, pesquisa ou prestação de serviços médico-hospitalares, importadas por órgãos ou entidade da Administração Pública, direta ou indireta, bem como fundação ou entidade beneficente ou de assistência social, portadora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos*

fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social:

a - aparelho, máquina, equipamento ou instrumento, médico-hospitalares ou técnico-científicos laboratoriais, sem similar produzido no País, ressalvado quando se tratar de doação, hipótese em que o benefício se aplica independentemente de existência de similar produzido no País;

b - partes e peças, para aplicação em aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos de que trata a alínea anterior;

c - reagentes químicos destinados à pesquisa médico-hospitalar;

d - medicamentos relacionados na Parte 4 deste Anexo.

32.1 - Relativamente às alíneas "b" a "d", a isenção somente se aplica se as mercadorias forem também contempladas com isenção ou com redução a zero da alíquota do Imposto sobre a Importação (II) ou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

32.2 - A inexistência de produto similar produzido no País será atestada:

a - por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos e equipamentos com abrangência em todo o território nacional;

b - na hipótese de partes, peças e reagentes químicos, sendo inaplicável o disposto na alínea anterior, por órgão competente deste Estado.

.....  
32.4 - Fica dispensada a apresentação do atestado de que trata o subitem 32.2 desta Parte, na importação beneficiada pela Lei federal nº 8.010, de 29 de março de 1990, realizada pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) ou por entidade sem fins lucrativos por ele credenciada para o fomento, coordenação e execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino.

32.5 - O atestado a que se refere o subitem 32.2 terá validade máxima de 6 (seis) meses."

A Resolução nº 3.847, de 10 de janeiro de 2007, estabelece as condições para a fruição das hipóteses de isenção relacionadas na Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, determinando a obrigatoriedade do reconhecimento da isenção pelo Fisco e os procedimentos necessários para tanto, *in verbis*:

***“Resolução nº 3.847, de 10 de janeiro de 2007***

*Dispõe sobre procedimentos relativos ao reconhecimento de isenção na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, sem similar de fabricação nacional, nas hipóteses relacionadas na Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.*

*Art. 1º Na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, sem similar de fabricação nacional, nas hipóteses relacionadas na Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, a isenção depende de reconhecimento pelo Fisco na forma prevista nesta Resolução.*

*Art. 2º O pedido de reconhecimento de isenção será protocolizado na Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito o importador, instruído com as provas do preenchimento das condições e do cumprimento de requisitos exigidos para fruição do benefício.*

*Parágrafo único. O despacho de reconhecimento de isenção será previamente emitido pela AF de domicílio do importador e referendado pelo titular de Delegacia Fiscal a que esta estiver circunscrita.*

*Art. 3º Salvo disposição em contrário, o reconhecimento de isenção de que trata o art. 2º desta Resolução produzirá efeitos pelo período de 12 (doze) meses contados da data do reconhecimento prévio, podendo ser prorrogado por ato do titular da Delegacia Fiscal, desde que requerido antes do término de sua vigência.*

*.....”*

Desta forma, questiona a fiscalização o pagamento do ICMS que considera devido pela importação do exterior das mercadorias constantes da Declaração de Importação nº 07/0209048-9, registrada em 15 de fevereiro de 2007, tendo em vista o descumprimento da condição prevista, notadamente

quanto ao reconhecimento prévio ao desembaraço aduaneiro mediante requerimento ao órgão fazendário.

Esclareça-se que a principal tese defendida pela Impugnante é no sentido da existência da imunidade constitucional pelo fato de constituir-se em entidade de assistência social. Nesta linha, sustenta que o patrimônio das fundações está protegido pelo disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988.

Apesar de não ser este o ponto fulcral da presente lide, é importante, em face dos argumentos trazidos pela Impugnante, destacar a inexistência nos autos de qualquer documento que comprove cabalmente ser a Defendente entidade de assistência social

De pronto, esclareça-se aqui que esta decisão não adentrará nas questões afetas à imunidade constitucional, face ao disposto no artigo 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

*“Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;*

*II- a aplicação de equidade.”*

Cabe, entretanto, explicitar que o legislador constitucional, no dispositivo citado pela Impugnante, determina a impossibilidade dos entes federados, União, Estados e Municípios, cobrarem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

O artigo 150 da Constituição Federal de 1988, não há dúvida, expressa uma limitação ao poder de tributar manifesto no chamado Princípio da Imunidade, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais.

O próprio Código Tributário Nacional, citado pela Impugnante, apresenta a repartição dos impostos em três espécies, quais sejam, sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda e sobre a produção e circulação. O ICMS está incluso nesta última categoria, incidindo sobre as operações de circulação de mercadorias e não sobre patrimônio.

A Lei n.º 6.763/75, que disciplina o ICMS no Estado de Minas Gerais, à luz da Lei Complementar n.º 87/96, incluiu no campo de incidência do imposto estadual a entrada de mercadoria ou bem importado do exterior, *in verbis*:

**“TÍTULO II**

***Do Imposto sobre Operações Relativas à  
Circulação de Mercadorias e sobre Prestações  
de Serviços de Transporte Interestadual e  
Intermunicipal e de Comunicação***

**CAPÍTULO I**  
**Do Fato Gerador**

*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.*

*§ 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;*

.....”

Da análise das normas acima transcritas é possível verificar que a operação de importação praticada pela ora Impugnante encontra-se, nos termos da Lei n.º 6.763/75, no campo de incidência do ICMS, devendo aquele que a praticar efetuar o pagamento do ICMS devido, a não ser que goze de algum benefício fiscal que, no caso em tela, existe.

Assim, o legislador regulamentar entendeu também que a operação de importação praticada pela Impugnante não se encontra no campo da imunidade constitucional, pois concedeu a isenção do ICMS à mesma.

Entretanto, a isenção concedida está condicionada, nos termos do item 32, da Parte 1, do Anexo I do Regulamento do ICMS, dentre outros requisitos, ao seu reconhecimento pelo Fisco antes do desembarço aduaneiro das mercadorias, mediante requerimento do adquirente, protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito.

Cumprе destacar que a interpretação de normas que tratem de isenção deve ser literal, à luz do disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional e dos ensinamentos de inúmeros doutrinadores, tais como Maria de Fátima Ribeiro em Comentários ao Código Tributário Nacional, a saber:

*“A interpretação literal significa interpretação segundo significado gramatical da palavra, ou seja etimologia. Com isso, o intérprete terá que se apegar ao significado exato da palavra, tendo, muitas vezes que recorrer ao estudo etimológico delas.*

*O art. 175 através de seu parágrafo único está em consonância com o art. 111 do CTN, quando reza que a “exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente”. Assim, a regra do art. 111 do CTN deve ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias que menciona, não comportam interpretação ampliativa, nem tampouco integração por equidade. Se possível mais de uma interpretação, razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal.*

*Souto Maior Borges afirma “se a isenção constitui um privilégio, é natural que deva ser interpretada em sentido estrito”.*

Acrescente-se que a tributação pelo ICMS na importação visa também equalizar a tributação interna com a tributação da mercadoria adquirida no exterior.

Portanto, em se tratando de isenção do ICMS para a operação tratada nos presentes autos, para todos os lados que se olhe, vislumbra-se que a exigência para fruição do benefício não foi atendida pela ora Impugnante.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, 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**

---

**Acórdão: 18.680/08/3ª**

Publicado no “MG” 02/08/2008

---

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - IMPORTAÇÃO INDIRETA. Constatada a prática de operação de importação de mercadorias através de empresa sediada em outra Unidade da Federação com o objetivo prévio de destiná-las à ora Impugnante (importação indireta), sem o pagamento a este Estado do ICMS devido pela importação e em confronto com o disposto na subalínea i.1.3 do item 1 do § 1º do artigo 33 da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e multa de revalidação. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de prática de importação indireta nos termos da Instrução Normativa SLT/SRE/SCT nº 03, de 14 de novembro de 2001 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 02/93.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.



Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 28/42, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a Coobrigada atua no mercado de importação e exportação e, em sua atividade empresarial, está sujeita a tributação de estilo, inclusive ao ICMS devido à Unidade da Federação em que ocorrer a relação jurídica de importação;

- em 02 de novembro de 2007, foi surpreendida pela fiscalização do Posto Fiscal de Minas Gerais, tendo sido lavrado Auto de Infração sob o argumento de falta de recolhimento do ICMS de importação ao Estado de Minas Gerais, mas este não pode prosperar, porque o imposto exigido já foi recolhido na unidade federativa onde houve a importação como prescreve a Constituição Federal e a legislação pátria;

- o ICMS devido nas operações de importação deverá ser recolhido ao Estado em que estiver sediado o estabelecimento importador; no caso é o Estado de Santa Catarina, local em que está sediada a SC Brasil Importação e Exportação Ltda. Esta é a previsão disposta no artigo 11 da Lei Complementar nº 87/96;

- o próprio Supremo Tribunal Federal no RE 299079 do Estado do Rio de Janeiro já sedimentou entendimento neste sentido;

- a lei não faz referência expressa capaz de supor juridicamente que o estabelecimento destinatário é ou não o estabelecimento final da operação e, ao aplicador da lei, não é dado cobrar tributo com base em analogia;

- não cabe ao Estado de Minas Gerais exigir imposto que não é de sua competência, estando a pretensão fiscal eivada em ilegalidade e inconstitucionalidade, devendo o Auto de Infração ser anulado em sua totalidade;

- transcrevem decisão datada de dezembro de 2007 do Ministro Celso Mello na ACO nº 1093 acerca da cobrança do ICMS na importação.

Ao final, requerem a improcedência da pretensão fiscal, para negar provimento ao Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 95/102, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o aspecto do designo prévio da importação para Minas Gerais resta caracterizado, na medida em que em todos os documentos relativos à importação consta claramente a Rodabem Comercial Ltda como parte integrante da relação comercial, ou seja, da importação ocorrida, e os itens constantes da DI vieram em sua totalidade para Minas Gerais;

- o desembaraço aduaneiro ocorreu no ponto fronteira, ocasião em que o imposto deveria ter sido recolhido para Minas Gerais, por meio de GNRE;

- caracteriza-se como importação indireta aquela feita por estabelecimento sediado em outro Estado, quando a mercadoria se destina ao estabelecimento mineiro, devendo o ICMS sobre a importação ser recolhido a Minas Gerais;

- quanto à tese de defesa de que importador é a empresa situada em Santa Catarina, porquanto foi ela quem trouxe as mercadorias do exterior, é

importante destacar que qualquer um que esteja na posse do bem ou mercadoria pode ser o importador de direito;

- o importador jurídico da mercadoria nem sempre é o destinatário e usuário real da mercadoria importada mas, para o efeito de excepcionar a determinação do local da operação, os dispositivos apontam para a figura do destinatário concreto da mercadoria importada, ultrapassando a pessoa do importador jurídico;

- a legislação tributária constitucional e infraconstitucional fundamentam o trabalho fiscal quanto à caracterização do local da operação referente à importação das mercadorias do exterior com o objetivo prévio de serem destinadas a empresa mineira;

- a intenção do legislador, tanto nas normas Constitucionais e Infraconstitucionais, tem como objetivo evitar que contribuintes mineiros utilizem empresas situadas em outra unidade da Federação para promover importações indiretas, lesando Minas Gerais quanto ao recolhimento do ICMS sobre a importação;

- no caso da importação, o aspecto relevante para a definição do sujeito passivo é o local onde a circulação é concluída, ou seja, o local do estabelecimento ao qual a mercadoria real e fisicamente se destina e, conforme os dispositivos citados, o imposto não cabe ao Estado em que esteja situado o estabelecimento que registrou a importação no SISCOMEX, no caso Santa Catarina, e independente disto, formalmente a empresa situada em Minas Gerais figura nos documentos de importação como adquirente da mercadoria;

- a Instrução Normativa Conjunta SLT/SRE/SCT nº 03/01, editada com a finalidade de estabelecer procedimento a ser observado quanto ao levantamento de elementos necessários à materialização dos fatos ocorridos em face das operações triangulares de importação que possam configurar importação indireta, é perfeitamente aplicável ao caso dos autos;

- está claramente tipificado que o ICMS importação é devido ao Estado de Minas Gerais, que ocorreu “importação indireta”, visto que, além do comando constitucional disciplinador da matéria, temos a Lei Complementar e a legislação ordinária mineira, vindo ambas as últimas na mesma linha da nossa Lei Maior, e ainda uma Instrução Normativa que se aplica especificamente ao caso deste PTA, sendo inquestionável a intenção dos legisladores constituintes e infraconstitucionais em cuidar que o imposto relativo às importações fique com o Estado que realmente recebeu a mercadoria em seu território;

- a inclusão como Coobrigado da empresa remetente de Santa Catarina decorre do disposto no artigo 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75;

- a Impugnante na sua manifestação relativa à matéria em discussão busca estabelecer uma analogia entre este e o caso da importação de gás natural no Estado de Mato Grosso do Sul, entretanto, a situação de similaridade argüida não corresponde e não se confunde com a tipificação do presente feito fiscal.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado 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 prática de importação indireta.

Como a questão de importação indireta está diretamente ligada à matéria fática, é importante verificar os fatos constantes do Auto de Infração.

Nesta linha, narra o relatório do Auto de Infração que a Fiscalização constatou em 02 de novembro de 2007, diante das ações fiscalizadoras realizadas no controle do trânsito de mercadorias, desenvolvidas no Posto de Fiscalização Orlando Pereira da Silva, mediante conferência dos documentos apreendidos pelo TAD nº 019011 (fl. 05), que a empresa mineira ora Impugnante teria deixado de recolher o ICMS devido a Minas Gerais, em decorrência da operação de importação das mercadorias a que se refere a Nota Fiscal nº 000131, emitida pela empresa SC Brasil Importação e Exportação Ltda., CNPJ nº 07.804331/0001-23, Coobrigada.

Destaque-se que os documentos relacionados no TAD nº 019011 (fl. 05) demonstram com clareza que a SC Brasil Importação e Exportação Ltda. utilizou-se de procedimentos mercantis e fiscais para trazer do exterior, em nome da Rodabem Comercial Ltda., mercadorias (pneus, câmeras e protetores), todavia enviou os produtos para o contribuinte mineiro sob a forma de venda interestadual.

Diante da situação descrita, a Fiscalização caracterizou o fato como importação indireta, por acreditar que toda a documentação comprovaria que as mercadorias em questão foram importadas com o objetivo prévio de serem destinadas ao estabelecimento da empresa mineira e, conforme preceitua o artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, e alínea “d”, inciso I, do artigo 11 da Lei Complementar nº 87/96, o estabelecimento mineiro seria o verdadeiro importador e, portanto, o sujeito passivo em relação ao ICMS devido na operação com os produtos adquiridos do exterior.

Assim, com fundamento no artigo 33, § 1º, item 1, alínea “i”, subalínea “i1.2” da Lei nº 6763/75, o fato foi caracterizado como descumprimento da legislação tributária de Minas Gerais na importação das mencionadas mercadorias.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito das exigências, cumpre destacar que a empresa remetente, SC Brasil Importação e Exportação Ltda, foi arrolada como Coobrigada, em face das disposições contidas no artigo 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, que assim determina:

#### **“SEÇÃO IV**

##### ***Da Responsabilidade Tributária***

*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;*  
*.....”*

Da análise das disposições contidas no artigo supra transcrito em confronto com a matéria tratada nos autos, verifica-se restar clara e materialmente comprovada a participação da Coobrigada, SC Brasil Importação e Exportação Ltda, na ocorrência descrita no Auto de Infração, uma vez que esta figurou na Declaração de Importação como “importador”.

Portanto, está correta a aposição da SC Brasil Importação e Exportação Ltda no Auto de Infração, sendo sua responsabilidade solidária, nos termos do inciso XII do artigo 21 da Lei n.º 6.763/75.

Relativamente ao mérito das exigências, examinando com acuidade todos os elementos constantes do presente processo e os documentos que o integram, bem como a legislação que rege a matéria, não há como acolher os argumentos das Impugnantes.

Da apreciação dos autos pode-se verificar a efetividade da comprovação da destinação prévia da importação para Minas Gerais, cabendo destacar:

- em todos os documentos relativos à importação consta clara e explicitamente a Rodabem Comercial Ltda, empresa localizada em Minas Gerais para a qual as mercadorias estavam sendo encaminhadas quando da interceptação, como parte integrante da relação comercial, ou seja, da importação ocorrida (fls. 10, 11, 20, 21 e 23);

- todos os itens constantes da Declaração de Importação (DI) vieram para Minas Gerais, ou seja, a importação foi realizada com o objetivo de ser destinada em sua totalidade para esse Estado.

Ademais, o desembaraço aduaneiro ocorreu no ponto de fronteira Brasil/Argentina.ACI/Cargas – Dionísio Cerqueira em Santa Catarina, conforme Declaração de Importação às fls. 10 a 19 dos autos. Nesta ocasião poderia ter sido recolhido para Minas Gerais, por meio de GNRE, o ICMS sobre a operação de importação.

Clara está a ocorrência de importação indireta para o Estado de Minas Gerais.

Caracteriza-se como importação indireta aquela feita com a utilização de estabelecimento sediado em outro Estado, quando a mercadoria, desde a sua importação já se destina ao estabelecimento mineiro. Neste caso, deve o ICMS sobre a importação ser recolhido ao Estado de Minas Gerais.

Ressalte-se inexistir explicitamente na legislação tributária a denominação “importação indireta”. Tampouco é uma expressão utilizada nas atividades de comércio exterior. Trata-se de uma denominação fiscal técnica usada para especificar um tipo de importação cujas características são as descritas anteriormente.

Relativamente à tese de defesa de que importador é a empresa situada no Estado de Santa Catarina, porquanto foi ela quem trouxe as mercadorias do exterior, é importante destacar que o ICMS é um imposto que incide essencialmente sobre operações de circulação de mercadorias que devem ser buscadas em sua realidade material para a configuração do fato gerador. O ICMS é, portanto, um imposto que não tem, apenas, a natureza documental, baseada em títulos, sendo, também, de natureza econômica e sua incidência está

direcionada para os efeitos econômicos produzidos pela sociedade, decorrente da circulação das mercadorias.

O importador jurídico da mercadoria nem sempre é o destinatário e usuário real da mercadoria importada. Este último, por vezes, utiliza-se de mandatários os quais têm comportamentos indicadores do real interesse do adquirente. Neste caso, ocorrendo intermediação, o mandatário age conforme os desejos do comprador, o mandante, tudo conforme dispõe o Código Civil Brasileiro.

Verifica-se que, para o efeito de excepcionar a determinação do local da operação, os dispositivos legais já citados apontam para a figura do destinatário concreto da mercadoria importada, ultrapassando a pessoa do importador jurídico. Como as mercadorias foram importadas pela empresa SC Brasil Importação e Exportação Ltda, localizada em Santa Catarina, e adquiridas pela empresa mineira, conforme consta na Declaração de Importação, então a Minas Gerais é devido o ICMS sobre a operação de importação.

Frise-se, pela importância, que nos próprios documentos relativos à importação consta, por diversas vezes, o nome da empresa mineira.

A Constituição Federal de 1988 explicitou que o ICMS nas operações de importação caberia ao Estado onde estivesse localizado o estabelecimento destinatário da mercadoria, de acordo com o artigo 155, inciso II, § 2º, inciso IX, alínea “a”, *in verbis*:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*.....*  
*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;*

*.....*  
*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*.....*  
*IX - incidirá também:*  
*a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;*

*.....”*

A intenção do legislador constituinte, ao estabelecer a destinação da receita do ICMS para o “Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria”, foi a de adaptar a legislação do ICMS sobre a importação ao princípio que estabelece que a arrecadação deve ser canalizada

para o estado destinatário da mercadoria, mormente nas operações interestaduais, por se tratar de um imposto que tem por finalidade a tributação sobre o consumo.

Importante frisar que esta norma se tornou necessária porque, anteriormente à Constituição Federal de 1988, os Estados dotados de portos marítimos e aeroportos internacionais exigiam o recolhimento de todo ICMS sobre mercadorias importadas cujo desembaraço aduaneiro ocorresse em seu território.

A regra criada pelo legislador constituinte teve, assim, a finalidade de clarear a questão estabelecendo que o ICMS deveria ser recolhido aos cofres do Estado onde a mercadoria fosse cumprir a sua finalidade mercantil: a de ser inserida no ciclo econômico como bem de consumo, qual seja, no Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário final da mercadoria.

Entretanto, a nova conceituação não conseguiu estancar a prática da importação indireta.

Estabelecida a referência constitucional, deve-se também examinar a legislação de regência do ICMS sob o ponto de vista da Impugnante, ou seja, através do artigo 4º, parágrafo único, inciso I e do artigo 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar nº. 87/96, vigentes à época dos fatos sob fiscalização. Para uma melhor análise deve-se também verificar o artigo 2º, da mesma norma, *in verbis*:

*“Art. 2º - O imposto incide sobre:*

*.....*

*§ 1º - O imposto incide também:*

*I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;*

*.....*

*Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

*I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade*

*.....*

*Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:*

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*.....*

*d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;*  
.....”

Primeiramente, é de se notar que o artigo 2º da Lei Complementar nº. 87/96 não reproduz inteiramente a conceituação prevista na Carta Magna, na alínea “a” do inciso IX, do § 2º do artigo 155, ao subtrair a destinação do imposto.

Por outro lado, em obediência ao mandamento constitucional contido na alínea “d” do inciso XII do mesmo artigo 155, a Lei Complementar nº. 87/96, ao fixar o local das operações relativas à circulação de mercadorias, para efeito de cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, acabou por estabelecer uma nova conceituação, qual seja, “o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física” (alínea “d”, inciso I do artigo 11 da Lei Complementar nº. 87/96).

Assim, vê-se que a Constituição previu o cabimento do recolhimento do ICMS sobre a operação de importação à unidade federada na qual estivesse situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, sendo que, por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 referiu-se a tal estabelecimento como o local onde a mercadoria ou bem entrasse fisicamente.

Em face de toda essa situação, o Estado de Minas Gerais, então, usando da sua competência tributária, disciplinou em sua legislação tributária os casos em que o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias é a ele devido, pelo contribuinte situado em seu território.

A Lei nº. 12.423, de 27 de dezembro de 1996, alterou a alínea “i” do item 1 do § 1º o artigo 33 da Lei nº. 6763/75, ao inserir as subalíneas “i.1.1 a i.1.3”, disciplinando os casos em que era considerado o estabelecimento situado em Minas Gerais como o local da operação de importação para fins de cobrança do ICMS devido pela importação com vigência retroativa a 1º de novembro de 1996, *in verbis*:

*“Art. 33 - O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.*

*§ 1º - Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:*

*1-tratando-se de mercadoria ou bem:*

.....

*i - importados do exterior:*

*i.1 - o do estabelecimento:*

.....

*i.1.3 - destinatário, onde ocorrer a entrada física de mercadoria ou bem, quando a importação, promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-los àquele;”*

Portanto, a Lei Estadual nº 6.763/75, consoante disciplinam a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96, e abalizando o entendimento do Fisco mineiro, determina que constitui, além de outros casos, fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria importada do exterior. Define como local da operação, para efeito de pagamento do imposto sobre a mercadoria importada do exterior, o estabelecimento do destinatário da mercadoria, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação.

Por sua vez o artigo 61, do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 43080/02, reproduz as determinações da Lei nº 6.763/75, esclarecendo quanto à incidência do ICMS na importação indireta, ou seja, aquela em que há participação de uma empresa interveniente que recebe a mercadoria do exterior e a repassa ao destinatário mineiro.

Estas normas têm como objetivo evitar que contribuintes mineiros utilizem empresas situadas em outra unidade da Federação para promover importações indiretas, lesando Minas Gerais quanto ao recolhimento do ICMS sobre a operação de importação.

No caso da importação, o aspecto relevante para a definição do sujeito passivo é o local onde a circulação é concluída, ou seja, o local do estabelecimento ao qual a mercadoria real e fisicamente se destina. Conforme os dispositivos citados, não cabe o imposto ao Estado em que esteja situado o estabelecimento que registrou a importação no SISCOMEX, no caso Santa Catarina, e independente disto, formalmente a empresa situada em Minas Gerais figura nos documentos de importação como adquirente da mercadoria.

Nesse sentido, o Estado de Minas Gerais editou em 14 de novembro de 2001 a Instrução Normativa Conjunta SLT/SRE/SCT nº. 03/01, que *“estabelece procedimento a ser observado quanto ao levantamento de elementos necessários à materialização dos fatos ocorridos em face das operações triangulares de importação que possam configurar importação indireta”*.

A peça fiscal objeto da presente lide está alicerçada nos elementos ditados na citada Instrução Normativa.

Observe-se que no presente caso ocorrem todas as situações acima mencionadas para a comprovação da ocorrência de operação de importação indireta. As situações elencadas na Instrução Normativa Conjunta SLT/SRE/SCT nº. 03/01 para caracterizar “importação indireta” não devem ser consideradas como taxativas, admitindo prova em contrário. No entanto, as Impugnantes não apresentaram documentos para se opor à exigência, não exercendo o ônus processual que lhe incumbe, ademais como provar em contrário dados que estão em documentos oficiais, como exemplo o Extrato da Declaração de Importação.

Neste diapasão, está claramente tipificado nos autos que o ICMS importação é devido ao Estado de Minas Gerais, em face da ocorrência de “importação indireta”, visto que, além do comando constitucional disciplinador da matéria, tem-se a Lei Complementar e a legislação ordinária mineira e, ainda, uma Instrução Normativa que se aplica especificamente ao caso em tela, sendo inquestionável a intenção dos legisladores constituintes e infraconstitucionais em



cuidar que o imposto relativo às importações fique com o Estado que realmente recebeu a mercadoria em seu território.

Relativamente às citações doutrinárias e jurisprudenciais apresentadas pelas Impugnantes em sua peça de defesa, tem-se que as mesmas enriquecem e ilustram a precisão da ação fiscal.

Acrescente-se, ainda, que o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 123, prevê, de forma clara e cristalina, que as convenções particulares não podem se opor à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo:

*“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.*

Portanto, a operação interestadual descrita na nota fiscal objeto da autuação não é suficiente para retirar o imposto devido a Minas Gerais pela importação das mercadorias.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Sauro Henrique de Almeida.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 18.867/08/3ª**

Publicado no “MG” de 06/12/2008

---

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO – Apurado pelo Fisco que a Impugnante promoveu a importação de mercadorias sem o recolhimento do ICMS devido, uma vez não ter cumprido a condição imposta pelo subitem 62.1 da Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS, ficando assim descaracterizada a isenção e, conseqüentemente, perdendo o direito ao referido benefício. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Entretanto, foram acatados pelo Fisco os documentos apresentados após a Impugnação que efetivamente comprovam a inexistência de similar nacional de parte dos produtos importados. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de importação de mercadorias sem o pagamento do ICMS devido uma vez não ter sido atendida a condição imposta pelo item 62.1 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 para fruição do benefício da isenção.

Tal imputação fiscal partiu da constatação, em 02 de maio de 2006, no Posto Fiscal de Confins, da importação do exterior das mercadorias constantes da Declaração de Importação nº 06/0482653-7, de 27 de abril de 2006, sem o

pagamento do ICMS incidente, por ter sido a operação enquadrada indevidamente na hipótese de isenção prevista no item 62 da Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS/2002, tendo em vista o descumprimento da condição prevista no subitem 62.1, qual seja, a comprovação da inexistência de produto similar de fabricação nacional.

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 procurador regularmente constituído, Impugnação, às fls. 23/29, aos argumentos que se seguem sinteticamente:

- a Declaração de Importação nº 06/0482653-7, registrada dia 27/04/2006, já trazia nos seus dados complementares a seguinte informação: “Declaração de Importação com isenção dos tributos conforme a Lei nº 8.032/90 – DOU 13/04/90 – artigo 2º, inciso I, letra “b” do R.A., Decreto nº 91030, artigo 149, inciso III. Não incidência do ICMS, nos termos da alínea “b” do artigo 5º e na isenção prevista no artigo 6º, combinado com o item 94 do Anexo I do RICMS, conforme Decreto 38.104, de 28/06/96. Isenção de PIS/PASEP e COFINS conforme artigo 9º, do Capítulo VI, item I, letra “a” da Lei nº 10.865/04”;

- possuía certidão emitida pela Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, datada de 30 de maio de 2001, que lhe reconhecia a imunidade tributária nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal e que, presumia-se, seria documento bastante para liberá-la do recolhimento do ICMS, pelo que não fora apresentado na ocasião o atestado de não-similaridade emitido pelo órgão federal competente;

- requer a juntada de 04 laudos de não-similaridade que se encontram impressos e aguardando a retirada no órgão próprio;

- no mérito, se lá chegar, deve o Auto de Infração ser julgado à luz do artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal de 1988;

- conforme seu Estatuto, aprovado pelo Decreto nº 35.502/94, é uma Fundação Pública Estadual, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa e financeira, isenta de tributação estadual, e possui os privilégios legais atribuídos às entidades de utilidade pública;

- foi criada pela Lei nº 11.179/93, sendo vinculada à Secretaria de Cultura;

- os equipamentos foram importados em caráter de urgência, de forma direta, sem licitação, vez que, conforme o Parecer Técnico nº 001/05, havia iminência de paralisação da emissora na falta de tais componentes;

- nova certidão emitida pela Secretaria de Estado de Fazenda, datada de 24 de outubro de 2006, certifica sua imunidade tributária e a “não-incidência do ICMS” nos termos da alínea “b” do artigo 5º e na isenção prevista no artigo 6º, combinado com o item 82 do Anexo I, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02.

Ao final, pede a realização de perícia e a improcedência do lançamento.

Às fls. 70/76 a Impugnante volta a se manifestar e apresenta atestados de não-similaridade.

Às fls. 77/78, o Fisco, considerando os documentos apresentados pela Impugnante, mesmo entendendo que a juntada foi extemporânea, acata os laudos apresentados e reformula o crédito à fl. 79.

É concedida vista da reformulação (fls. 83/87) à Impugnante que não volta a se manifestar.

O Fisco se manifesta às fls. 89/98, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos fundamentos seguintes:

- deve ser indeferido o pedido de produção de prova pericial nos termos do artigo 116, incisos I e IV, da CLTA/MG (atual § 1º II, I a e c do art. 142 do RPTA/08);

- faz considerações iniciais acerca das imunidades e das isenções para concluir que, além dos institutos não se confundirem, são excludentes entre si, não cabendo razão, portanto, à Impugnante, ao afirmar que não teria cometido qualquer das infringências que lhe são imputadas por gozar tanto da imunidade quanto da isenção;

- o alcance da chamada imunidade intergovernamental recíproca limita-se à proibição da instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços públicos alheios, mas não sobre o próprio patrimônio, renda ou serviços;

- é o que se depreende do próprio texto constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88);

- neste sentido o magistério de Aliomar Baleeiro, que não deixa nenhuma dúvida a respeito da juridicidade desta autotributação;

- e nem se diga que tal assertiva estaria contrariando o teor das certidões de fls. 44/45, nas quais se apóia a Impugnante para pleitear a imunidade;

- dada a sua condição de fundação pública, dúvidas não há que a mesma realmente goza da imunidade recíproca; no entanto, os efeitos dessa imunidade somente se operam em relação aos demais entes tributantes;

- a não-incidência do ICMS prevista no artigo 5º, inciso I, alínea "b", bem como a isenção do item 82, expressamente mencionadas nas certidões de fls. 44/45, não se aplicam ao presente caso, porquanto se restringem às prestações de serviço;

- ainda que não mencionada nas referidas certidões, há de analisar também a isenção prevista no item 62 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, concedida especificamente para as importações de bens destinados a integrar o ativo permanente ou para o uso ou consumo dos órgãos da administração direta do Estado de Minas Gerais, extensiva às respectivas autarquias ou fundações à qual, em tese, a Impugnante faz jus, se cumpridas as condições, dentre as quais a comprovação de que as mercadorias não possuam similar de fabricação nacional, devendo tal circunstância ser comprovada mediante apresentação de atestado emitido pelo órgão federal competente (no caso, o DECEX/MDIC) ou entidade representativa da indústria de tais produtos, a teor do disposto no subitem 62.1;

- considerando, portanto, que a importação objeto da presente autuação não se encontra beneficiada pelas isenções da Lei nº 8.010/90, mas sim pela Lei Federal nº 8.032/90 e que a Impugnante não comprovou a inexistência de

similar nacional, resta inofismável o enquadramento indevido da operação na hipótese de isenção prevista no item 62 da Parte I do Anexo I do RICMS/02;

- já no que diz respeito às alegações da Impugnante quanto à “isenção de tributação estadual” de que é beneficiária, por disposição expressa de seu Estatuto, tem-se que as mesmas não procedem;

- é inaplicável ao ICMS a isenção genericamente prevista no artigo 2º da Lei nº 11.179/93 c/c artigo 3º do Estatuto da Impugnante, aprovado pelo Decreto nº 35.502/94, porque ausentes às formalidades legais para a sua concessão válida;

- a matéria tratada nos presentes autos já foi apreciada anteriormente por esse Egrégio Conselho, sendo pacífica a sua posição pela procedência do lançamento.

Ao final, pede o indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, que seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação de fls. 77/82.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 13 de agosto de 2008, à unanimidade, indefere o pedido de perícia e exara o despacho interlocutório, para que a Impugnante traga aos autos os atestados de não similaridade dos produtos importados na forma estipulada no item 62.1 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002.

Em manifestação de fl. 106 a Impugnante informa que o DECEX somente se manifesta sobre a inexistência de similar nacional no licenciamento de importação, razão pela qual torna-se inviável a obtenção dos atestados de não similaridade dos produtos importados.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara de Julgamento a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe por meio do qual se exige ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75, face à descaracterização da isenção prevista para a operação, por descumprimento da condição imposta para fruição do benefício, nos termos do item 62.1 da Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Desta forma, questiona a fiscalização o pagamento do ICMS que considera devido pela importação do exterior das mercadorias constantes da Declaração de Importação nº 06/0482653-7, registrada em 27 de abril de 2006, por ter a Impugnante enquadrado indevidamente a operação na hipótese de isenção prevista no item 62 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG, tendo em vista o descumprimento da condição prevista, notadamente quanto à apresentação de atestado de inexistência de similar nacional.

#### **Da Perícia**

A Impugnante pleiteia também a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Para tanto formula o seguinte quesito:

“Os componentes Panasonic objetos da operação de importação realizada pela Impugnante

encontram similar idêntico produzidos em território nacional?”

Da leitura do quesito acima transcrito, percebe-se que a perícia requerida tem como objetivo suprir a falta dos atestados de não-similaridade.

Deve ser ressaltado que a presente autuação tem como fundamento exatamente a falta de comprovação da inexistência de produto similar de fabricação nacional, comprovação esta que deveria ter sido feita pela Impugnante já no momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias, mediante a apresentação dos mencionados atestados de não-similaridade, como condição para a fruição do benefício da isenção.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Observe-se que nos presentes autos não se discute simplesmente a existência de similar nacional dos produtos importados, mas a falta de apresentação de laudos que atestem tal fato na forma como condiciona a norma para fruição do benefício da isenção.

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

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

Ademais, pode-se presumir que o pedido de prova pericial na autuação impugnada tem como finalidade a extensão de prazo para beneficiar a Impugnante como já visto em provimento anterior: “Convencendo-se o magistrado, da desnecessidade da prova pericial requerida, para a formação de sua convicção pessoal acerca da lide, deve indeferir a sua realização, principalmente quando a

*finalidade da pretensão é meramente protelatória (Processo Número: 2.0000.00.425505-4/000(1)Relator: Antônio Sérvulo”, TJMG)”.*

Destaque-se ainda a clara regra contida no artigo 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008:

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

*.....*  
*§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:*

*.....*  
*II - será indeferido quando o procedimento for:*

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;*
- b) de realização impraticável;*
- c) considerado meramente protelatório.*

*.....”*

Não bastassem todos estes fundamentos tem-se no caso em tela que o quesito apresentado pela Impugnante poderia ter sido por ela própria respondido com o atendimento à condição lhe imposta para fruição do benefício da isenção.

Diante da não-apresentação dos atestados de não similaridade nacional no momento adequado, deveria a Impugnante tê-lo feito no prazo da Impugnação conforme lhe permitia o parágrafo único do artigo 98 da CLTA/MG - atual parágrafo único do artigo 119 do RPTA/08. No entanto, também não o fez.

Ressalte-se que alguns dos documentos, ainda que intempestivamente, foram apresentados e juntados aos autos e, em homenagem aos princípios da ampla defesa, do contraditório, da informalidade e da verdade real, foram analisados pela Fiscalização, que inclusive reformulou o crédito tributário ao acatar parcialmente os elementos de prova apresentados.

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.

#### **Do Mérito**

Inicialmente, cumpre esclarecer que a principal tese defendida pela Impugnante é no sentido da existência da imunidade constitucional pelo fato de ser fundação pública, instituída pelo poder público. Nesta linha, sustenta que o patrimônio das fundações está protegido pelo disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “a” e § 2º da Constituição Federal de 1988.

De pronto esclareça-se aqui que esta decisão não adentrará nas questões afetas à imunidade constitucional, face ao disposto no artigo 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Cabe, entretanto, explicitar que o legislador constitucional, no dispositivo citado pela Impugnante, determina a impossibilidade dos entes federados, União, Estados e Municípios, cobrarem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

O artigo 150 da Constituição Federal de 1988, não há dúvida, expressa uma limitação ao poder de tributar manifesto no chamado Princípio da Imunidade Recíproca, extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais.

A hipótese descrita no citado dispositivo constitucional se refere à impossibilidade de instituição de impostos entre esferas de governo autônomas, ou seja, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, protegendo, dessa forma, o Federalismo.

O próprio Código Tributário Nacional apresenta a repartição dos impostos em três espécies, quais sejam, sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda e, sobre a produção e circulação. O ICMS está incluso nesta última categoria, incidindo sobre as operações de circulação de mercadorias e não sobre patrimônio.

A Lei n.º 6.763/75, que disciplina o ICMS no Estado de Minas Gerais, à luz da Lei Complementar n.º 87/96, incluiu no campo de incidência do imposto estadual a entrada de mercadoria ou bem importado do exterior, *in verbis*:

**“TÍTULO II**

***Do Imposto sobre Operações Relativas à  
Circulação de Mercadorias e sobre Prestações  
de Serviços de Transporte Interestadual e  
Intermunicipal e de Comunicação***

**CAPÍTULO I**

***Do Fato Gerador***

*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.*

*§ 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;*

.....”  
Da análise das normas acima transcritas é possível verificar que a operação de importação praticada pela ora Impugnante encontra-se, nos termos da Lei n.º 6.763/75, no campo de incidência do ICMS, devendo aquele que a praticar efetuar o pagamento do ICMS devido, a não ser que goze de algum benefício fiscal, que, no caso em tela, existe.

Assim, o legislador regulamentar entendeu também que a operação de importação praticada pela Impugnante não se encontra no campo da imunidade constitucional, pois concedeu a isenção do ICMS à mesma.

A imunidade e a isenção são institutos distintos que não se confundem.

A imunidade trata-se de vedação de se instituir impostos sobre determinadas hipóteses expressamente previstas pela própria Constituição Federal (artigo 150, inciso VI). Assim, na imunidade, a Constituição Federal veda a tributação em determinadas hipóteses. A esta vedação parcial do exercício da competência tributária (ou limitação constitucional ao poder de tributar) é que se dá o nome de imunidade tributária.

Neste diapasão, estando uma hipótese incluída no campo da imunidade, é defesa a instituição de impostos sobre a mesma.

No que tange à isenção, a hipótese não se encontra fora da possibilidade de instituição do tributo. No caso da isenção, apesar do ente tributante ter a possibilidade de exigir o tributo sobre a hipótese, ele abre mão de exigir o imposto devido. Geralmente, a isenção decorre de lei do próprio ente tributante, e não diretamente da Constituição, como ocorre no caso da imunidade.

Portanto, enquanto a imunidade é uma limitação imposta diretamente pela Constituição Federal, mediante a exclusão de determinadas pessoas, fatos ou situações do campo de competência do ente tributante, a isenção é um ato de exclusão do valor devido, já que é concedida pelo próprio ente a quem compete instituir o imposto, contemplando pessoas, fatos ou situações passíveis de ser definidos como hipótese de incidência, mas que são excluídos da tributação por lei específica do próprio ente tributante, em consonância com o princípio segundo o qual somente pode isentar aquele que pode tributar.

No caso do ICMS, ressalte-se, a concessão de isenção depende da observância das regras disposta na Lei Complementar n.º 24/75.

Assim, embora o efeito prático para o contribuinte possa ser o mesmo no caso de isenção ou imunidade, os institutos têm efeitos jurídicos bastante distintos.

É justamente por estes efeitos jurídicos distintos que é possível, no caso da isenção, que o ente tributante estabeleça condições para fruição do benefício.

A isenção aplicável no caso em análise está condicionada, nos termos do subitem 62.1, da Parte 1, do Anexo I do Regulamento do ICMS, ao reconhecimento da inexistência de produto similar produzido no país, comprovado por meio da apresentação de atestado de inexistência de similaridade.

É o seguinte o teor do citado item 62:



*“Item 62 - Entrada, decorrente de importação do exterior, de mercadoria sem similar de fabricação nacional, importada por órgão da Administração Pública direta deste Estado, inclusive suas autarquias ou fundações, quando destinada a integrar o ativo permanente ou para seu uso ou consumo.*

*62.1 - A inexistência de produto similar produzido no País será atestada por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos, equipamentos e instrumentos, com abrangência em todo território nacional.*

*62.2 - Fica dispensada da apresentação do atestado de inexistência de similaridade a importação beneficiada com as isenções previstas na Lei Federal nº 8.010/90, de 29 de março de 1990.” (grifos não constam do original)*

No presente processo encontra-se a afirmativa de que efetivamente não está cumprida a condição para fruição do benefício da isenção.

O texto regulamentar acima transcrito é suficientemente claro, não deixando margem a qualquer dúvida quanto às condições para a fruição da isenção. Ou seja, tais importações são isentas do ICMS, desde que as mercadorias não possuam similar de fabricação nacional, e mais, que a inexistência da similaridade seja devidamente comprovada, somente estando dispensada tal comprovação na hipótese de a operação estar também contemplada pelas isenções dos impostos federais sobre a importação (II) e/ou sobre produtos industrializados (IPI), concedidas pela Lei Federal nº 8.010/90.

Não há nos autos qualquer comprovação de que a importação objeto da presente autuação se encontre beneficiada pelas isenções da Lei nº 8.010/90.

Pela informação constante dos dados complementares da DI de fl 08, a importação está amparada pela Lei Federal nº 8.032/90.

Portanto, também quanto à dispensa da apresentação do atestado de inexistência de similaridade, conforme subitem 62.2 acima transcrito, tem-se que a mesma não foi abordada nos autos, não tendo a Impugnante trazido provas de que está inclusa em tal dispensa e a análise da Lei n.º 8.010/90 também não permite tal conclusão.

Cumpré destacar que a interpretação de normas que tratem de isenção deve ser literal, à luz do disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional e dos ensinamentos de inúmeros doutrinadores, tais como Maria de Fátima Ribeiro em Comentários ao Código Tributário Nacional, a saber:

*“A interpretação literal significa interpretação segundo significado gramatical da palavra, ou seja etimologia. Com isso, o intérprete terá que se apegar ao significado exato da palavra, tendo, muitas vezes que recorrer ao estudo etimológico delas.*

O art. 175 através de seu parágrafo único está em consonância com o art. 111 do CTN, quando reza que a “exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente”. Assim, a regra do art. 111 do CTN deve ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias que menciona, não comportam interpretação ampliativa, nem tampouco integração por equidade. Se possível mais de uma interpretação, razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal.

Souto Maior Borges afirma “se a isenção constitui um privilégio, é natural que deva ser interpretada em sentido estrito”.

Acrescente-se que a tributação pelo ICMS na importação visa também equalizar a tributação interna com a tributação da mercadoria adquirida no exterior.

No caso específico, esta questão é ainda mais patente, uma vez que há também a isenção nas aquisições dentro do próprio Estado de Minas Gerais, em operação interna, de mercadoria ou bem destinados a órgãos da Administração Pública Estadual Direta, suas fundações e autarquias, nos termos do item 136 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG. O mesmo dispositivo também garante a isenção à entrada decorrente de importação do exterior, ainda que realizada por terceiro, mas também, nesta mesma linha do item 62 aqui analisado, estabelece a condição da inexistência de produto similar produzido no país, comprovada mediante apresentação de atestado, emitido por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo da mercadoria ou do bem com abrangência em todo o território nacional.

Portanto, em se tratando de isenção do ICMS para a operação tratada nos presentes autos, para todos os lados que se olhe vislumbra-se a exigência não atendida pela ora Impugnante.

Esta afirmativa não está afrontando as certidões de fls. 44/45, nas quais se apóia a Impugnante para pleitear a imunidade.

Em tais certidões, o que é dito em relação à imunidade, é que a Impugnante “goza de imunidade tributária nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição”. Esta afirmativa não é contestada nos presentes autos, ao contrário, é até mesmo convalidada. Entretanto, a hipótese aqui tratada, como já visto, não é da imunidade.

Assim, dada a sua condição de fundação pública, dúvidas não há que a Impugnante realmente goza da imunidade. No entanto, como claramente demonstrado, os efeitos dessa imunidade somente se operam em relação ao seu patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais

Relativamente à não-incidência do ICMS prevista no artigo 5º, inciso I, alínea “b”, bem como a isenção do item 82, também expressamente mencionadas nas certidões de fls. 44/45, verifica-se de plano não se aplicar ao presente caso, porquanto se restringem às prestações de serviço.

Ainda que a Impugnante possa ser genericamente considerada prestadora de serviço de comunicação, não se há de confundir tal atividade com as operações relativas à circulação de mercadorias, como é o caso da importação objeto da presente autuação.

Diante destes fatos, conclui-se que ambas as certidões não socorrem a Impugnante, seja quando se referem à imunidade recíproca, seja quando se referem à não-incidência ou à isenção do ICMS de que tratam, respectivamente, o artigo 5º da Parte Geral, e o item 82 da Parte 1 do Anexo I, todos do atual Regulamento do ICMS.

Note-se que a questão do item 62 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG não é mencionada nas referidas certidões.

No que tange às alegações da Impugnante quanto à “isenção de tributação estadual” de que é beneficiária, por disposição expressa de seu Estatuto, estas não podem ser acatadas. Em se tratando de ICMS a isenção ou quaisquer outros benefícios fiscais somente podem ser validamente concedidos por lei específica, nos termos de convênio previamente celebrado pelos Estados, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ (artigo 8º da Lei nº 6.763/75, c/c artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75 e § 6º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988).

A isenção genericamente prevista no artigo 2º da Lei nº 11.179/93 c/c artigo 3º do Estatuto da Impugnante, aprovado pelo Decreto nº 35.502/94, não é aplicável ao caso dos autos.

Pensando-se na isenção expressa no item 62 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG, foram considerados os laudos apresentados pela Impugnante, tendo o próprio Fisco reformulado o crédito tributário conforme informações constantes de fls. 77/79.

Importante registrar, por fim, que a 3ª Câmara de Julgamento concedeu à Impugnante mais uma oportunidade para apresentação dos atestados de não- similaridade dos produtos importados na forma estipulada no item 62.1 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/2002.

Nesta oportunidade, a Impugnante comparece aos autos e reitera a manifestação de fls. 75/76 na qual é dito que, consoante determina a Portaria SECEX n.º 35/06, “o DECEX somente se manifesta sobre a inexistência de similar nacional no licenciamento de importação, razão pela qual, torna-se inviável a obtenção dos atestados de não similaridade dos produtos importados”.

Este argumento não pode acatado pela Câmara pois, conforme pode ser visto da transcrição acima feita, o subitem 62.1 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG não exige que o atestado de inexistência de produto similar produzido no País seja elaborado apenas por órgão federal competente. No próprio subitem 62.1 há a possibilidade de que o laudo seja emitido por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos, equipamentos e instrumentos, com abrangência em todo território nacional.

Não há nenhum indício nos autos de que entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos, equipamentos e instrumentos, com abrangência em todo território nacional tenha sido consultada sobre a questão posta nos autos. Tão pouco há indícios de que, tendo sido consultada tal entidade, esta tenha imposto a mesma regra que o DECEX.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos de reformulação de fls. 77/79. O pedido de perícia foi indeferido na sessão do dia 13/08/08. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Sauro Henrique de Almeida.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

## **8 – MERCADORIAS – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA**

---

**Acórdão: 18.023/08/2ª**

Publicado no "MG" de 26/07/2008

---

### ***EMENTA***

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatada, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LQFD), a ocorrência de entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, ensejando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50 (cinquenta) e 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista na alínea "a", do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, pelo Fisco, resultando em reformulação do crédito tributário. Exclusão das exigências de ICMS e multa de revalidação, referentes a entrada e estoque de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, exceto nos casos de mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como adequação da multa isolada, referente às citadas operações, ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º, do art. 55, da Lei 6763/75. Exclusão, também, das exigências referentes a entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais nos casos relacionados a SSE (saída sem estoque), no LQFD, nos quais as mercadorias deram entrada no estabelecimento da Autuada até o 3º dia após a venda, excluindo-se, para efeito de contagem, o dia da venda. Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LQFD), referente ao exercício de 2005, da ocorrência de entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, ensejando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50 (cinquenta) e

100% (cem por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista na alínea "a", do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 113/127.

O Fisco promove reformulação do lançamento às fls. 161/181.

Intimada da reformulação, a Autuada se manifesta às fls. 190/191.

O Fisco, em Manifestação Fiscal de fls. 193/202, refuta as alegações de defesa.

A 3ª Câmara de Julgamento exara despacho interlocutório às fls. 208, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 214/216, com juntada de planilha em CD (*compact disc*) às fls. 217 dos autos.

Por fim, o Fisco volta a se manifestar às fls. 219/221.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LQFD), referente ao exercício de 2005, da ocorrência de entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ensejando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50 (cinquenta) e 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista na alínea "a", do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75.

Salienta-se que a exigência de multa de revalidação no percentual de 100% (cem por cento) relaciona-se a mercadorias sujeitas à tributação por substituição tributária.

#### **DAS PRELIMINARES**

##### **Da argüição de nulidade**

A Impugnante argüi a nulidade do Auto de Infração sob vários aspectos.

De início, sustenta a nulidade sob o enfoque de que não teria sido cumprida a norma constante do § 6º, do art. 54, da revogada CLTA/MG (atual art. 68, do RPTA).

Tal norma prescrevia que nas ações fiscais de cruzamento eletrônico de dados, com a finalidade de elucidar as inconsistências detectadas, a Delegacia Fiscal, preliminarmente, deveria solicitar ao sujeito passivo esclarecimentos ou a apresentação de documentos, bem como lhe deveria ser informado sobre a possibilidade de denúncia espontânea, se fosse o caso.

Não obstante, verifica-se que o lançamento em questão cuida de levantamento quantitativo de mercadorias, não se consistindo ou mesmo se relacionando a cruzamento eletrônico de dados, desqualificando a argüição levada a efeito pela Impugnante.

Outra argüição levantada pela Impugnante diz respeito à alegação genérica de que deve ser nulo o lançamento que estiver eivado de vícios e erros insanáveis. Contudo, esta alegação não tem o condão de produzir o efeito

pretendido sem que se aponte, objetivamente, as situações que acarretem o cerceamento do direito de defesa ou a nulidade do Auto de Infração.

Noutra vertente, a Impugnante faz várias alegações concernentes a nulidade mas que na verdade são matérias de mérito, devendo naquela seção ser tratadas.

Dentro desse enfoque, a Autuada questiona itens que não deveriam fazer parte do levantamento quantitativo, questiona a desconsideração, pelo Fisco, de sua forma de emissão de documentos fiscais, questiona a indispensável análise de livros e documentos fiscais, a correta aplicação de alíquotas, além da falta de transparência na apuração da base de cálculo.

Conclui-se, sem muito esforço, que essas matérias dizem respeito ao mérito do lançamento, como definido no art. 142 do CTN, e serão tratadas na seção própria.

Dessa forma, conclui-se pela rejeição das prefaciais argüidas pela Autuada.

#### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante faz solicitação de realização de prova pericial, apresentando quesitos às fls. 127 dos autos.

O pedido suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram a produção de prova pericial, uma vez que alguns dos quesitos propostos envolvem questões que já foram objeto de reformulação do lançamento pelo Fisco e outros dizem respeito à própria essência do levantamento quantitativo, não carecendo de profissional especializado para análise dos mesmos.

Verifica-se que a autuação cuida de situação meramente aritmética, não carecendo de profissional especializado para produção ou análise de qualquer tipo de prova necessária para o deslinde da controvérsia.

Dessa forma, indefere-se o pedido de prova pericial, por desnecessário.

#### **DO MÉRITO**

O Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD), elaborado pelo Fisco, representa de forma exata, completa e total toda a movimentação física das mercadorias comercializadas pelo Contribuinte no período objeto do levantamento (2005), tendo como base as informações fornecidas pela própria Autuada.

O Fisco juntou aos autos o resumo geral do levantamento (fls. 10/26, reformulado às fls. 165/181), sendo juntado, também, o "CD" (*compact disc*) contendo todo o levantamento em meio magnético (fls. 105), o que possibilitou à Impugnante fazer minuciosa conferência do levantamento.

Cumprе ressaltar, como esclarecido pelo Fisco, que foram utilizados os arquivos mais recentes, alguns já objetos de substituição pelo Contribuinte.

As alegações genéricas de que os arquivos eletrônicos entregues poderiam ter causado distorções no levantamento em razão da existência de falhas nos mesmos não se apresentam devidamente motivadas.

Como bem observado pelo Fisco, tanto o registro que cuida das notas fiscais (registro 50) quanto o que cuida dos cupons fiscais (registro 60) foram utilizados dentro de suas especificações, não causando qualquer distorção no levantamento.

O Levantamento Quantitativo Financeiro Diário é procedimento tecnicamente idôneo utilizado pelo Fisco para apuração das operações e prestações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 194, 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:*

*(...)*

**II** - *levantamento quantitativo de mercadorias;*

**III** - *levantamento quantitativo-financeiro;*

Consiste, tal levantamento, em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável.

O programa apura, diariamente, a partir do estoque inicial de determinada mercadoria no dia, as entradas de itens desta mercadoria, as saídas da mesma, apurando-se o estoque final, que será transferido para o dia seguinte.

Como se vê, é uma equação muito simples, limitando-se apenas às operações de soma e subtração.

Cabe à Impugnante, de forma específica, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver no levantamento, para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções.

Foi exatamente o que ocorreu. A Impugnante apresentou, em sede de Impugnação, uma série de alegações pontuais, sendo que uma delas foi acatada pelo Fisco, gerando a reformulação do lançamento (fls. 161/181).

O Fisco reconheceu equívoco na adoção das alíquotas de 25 (vinte e cinco) e 18% (dezoito por cento) quando o correto para os produtos, conforme relação às fls. 163, era a adoção da alíquota de 12% (doze por cento). Essa, portanto, a motivação para a reformulação do lançamento.

Outro aspecto levantado pela Impugnante é o de que o levantamento apurou movimentação de entradas e saídas de materiais de uso/consumo e de bens do ativo imobilizado.

Contudo, verifica-se que tal alegação é mero equívoco da Impugnante, posto que ao se analisar as planilhas do levantamento (fls. 10/26,

reformulada às fls. 165/181) conclui-se que as exigências se limitam exclusivamente às mercadorias comercializadas no estabelecimento autuado.

Noutra vertente, tratando-se de levantamento quantitativo fechado, levando-se em consideração os estoques de mercadorias inventariados em 31 de dezembro de 2004 e de 2005, além das notas fiscais de entradas e saídas no período, verifica-se que não procede a alegação da Impugnante de que o Fisco “... não fez a indispensável análise dos livros e documentos fiscais e contábeis do estabelecimento ...”.

Argúi, ainda, a Impugnante, que o Fisco utilizou valores aleatórios para a apuração da base cálculo das exigências fiscais.

Contudo, verifica-se que o levantamento quantitativo financeiro diário, neste aspecto (base de cálculo), é auto-explicativo, ou seja, efetua os cálculos automaticamente e as bases de cálculo por ele apuradas significam, por fidelidade à metodologia do levantamento, resultado de aplicação de critério razoável.

Nesse aspecto, cumpre esclarecer que no levantamento quantitativo consta no quadro **Resumo** de cada produto, na primeira linha, a informação: “Média Ponderada Preço Unitário das Saídas”, que obviamente, esclarece como foi formado o valor da base de cálculo para as saídas desacobertadas apuradas.

Quanto à base de cálculo das entradas/estoque desacobertados, basta observar o quadro **Movimento** e verificar que o valor utilizado pelo programa é o preço médio imediatamente anterior à ocorrência ou a média destes, nos casos de mais de uma ocorrência para o mesmo produto.

Portanto, os valores das saídas, entradas e estoque desacobertados foram arbitrados, conforme autorizam o art. 51, incisos I e III, da Lei n. 6.763/75, e arts. 194, § 4º, 53, incisos I e III, ambos do RICMS/02, com base no art. 54, inciso IX, também do RICMS/02.

Merece destaque a alegação da Autuada intitulada como “venda pela loja com estoque zero” (fls. 119/121).

Alega que sendo um estabelecimento varejista, realiza vendas a consumidor final, com emissão do respectivo cupom fiscal (ou nota fiscal), sem que haja a mercadoria em estoque, a qual é transferida de seu Centro de Distribuição no dia seguinte.

Apresenta alguns exemplos (fls. 120).

De pronto, cumpre esclarecer que este procedimento não encontra respaldo formal na legislação tributária.

Não obstante, compulsando a planilha de resumo geral do levantamento quantitativo financeiro diário (fls. 10/26, reformulado às fls. 165/181), bem como o levantamento propriamente dito em meio magnético (“CD” às fls. 105), conclui-se, sem muito esforço, que grande parte das exigências fiscais relaciona-se, realmente, com mercadorias vendidas, com emissão de cupons fiscais (ou notas fiscais), sem que houvesse as mesmas em estoque, sendo que elas deram entrada no estabelecimento no dia ou dias seguintes.



Consubstanciado nessa premissa, a 3ª Câmara de Julgamento (fls. 208) exarou despacho interlocutório com o intuito de que a Autuada demonstrasse, objetivamente, quais as operações que estariam inseridas dentro deste contexto, ou seja, o de venda da mercadoria e emissão do documento fiscal respectivo, sem que a mesma estivesse no estoque do estabelecimento, o que somente ocorreria no dia ou dias seguintes.

Em atendimento à solicitação, a Autuada apresentou a planilha em meio magnético (fls. 217).

A análise das informações constantes da planilha apresentada denota que o procedimento adotado pelo Contribuinte conduz à conclusão de caracterização formal de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, fato que, na realidade, não ocorreu em relação a todas as operações imputadas como tal.

Por ser diário e preciso, o programa/roteiro LQFD acusa, como não poderia ser diferente, as irregularidades apuradas diariamente, ainda que na prática elas não sejam reais, tendo em vista serem consequência de descontrole provocado pelo procedimento errôneo da Autuada.

Considerando-se o princípio da verdade material, um dos sustentáculos do processo tributário administrativo, e considerando-se, também, a localização do Centro de Distribuição, origem das mercadorias vendidas, no município de Ribeirão Preto, Estado de São Paulo, conclui-se, em relação ao caso ora sob análise, que as entradas das mercadorias até o 3º (terceiro) dia após a venda, excluindo-se, para efeito de contagem, o dia da venda, podem ser admitidas como entradas relativas às referidas saídas (vendas).

É de bom alvitre salientar que esta conclusão relaciona-se estrita e especificamente ao conjunto probatório destes autos.

Dessa forma, nessas situações, considerando-se que essas operações de entrada encontram-se intrinsecamente relacionadas às respectivas operações de saída ora analisadas, conclui-se que não devem ser exigidos para esse fato (gerador) mais dois fatos geradores de entrada (ou estoque) e saída de mercadorias desacobertas, que são as consequências inevitáveis do LQFD para a situação em foco.

Outro aspecto que merece análise no levantamento fiscal diz respeito às exigências relacionadas a ICMS e multa de revalidação sobre entradas e estoques de mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

Reitera-se que o levantamento quantitativo foi realizado em exercício fechado, não se constatando estoque físico de mercadorias desacobertas, uma vez que não foi realizada contagem física de mercadorias.

Sendo assim, no programa LQFD, exercício fechado, quando se apura entrada/estoque de mercadoria desacoberta, tal ocorrência alicerça-se na constatação de que a mesma mercadoria deu saída acoberta por documento fiscal.

Nesse sentido, considerando-se que o imposto já foi apurado na saída acoberta não faz sentido sua exigência na entrada. Cabe aqui apenas a

ressalva das mercadorias sujeitas à substituição tributária, em que não há destaque de ICMS nas saídas. Nesses casos, mantém-se a exigência do imposto e respectiva multa de revalidação nas entradas.

Dessa forma, considerando-se que o imposto referente às entradas/estoque de mercadorias desacobertadas já foi debitado nas saídas, utilizando-se base de cálculo que contempla toda a cadeia (preço a consumidor final), devem ser excluídos dessas exigências (entradas e estoque de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais) o ICMS e a respectiva multa de revalidação.

Cumprе ressaltar, como já informado em sede de relatório, que a Multa Isolada, capitulada no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75, por descumprimento de obrigação acessória, relativamente às entradas, estoques e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento), conforme previsto na alínea "a" do dispositivo.

Nesse sentido, considerando-se a previsão contida no § 2º, do art. 55, da Lei 6763/75 c/c a Instrução Normativa SUTRI nº 03/2006, conclui-se que a multa isolada referente às entradas e estoque de mercadorias desacobertadas deve ser adequada ao percentual de 15% (quinze por cento), exceto, como já esclarecido, em relação às operações (mercadorias) sujeitas à tributação por substituição tributária, nas quais não foram excluídos o ICMS e a multa de revalidação.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram caracterizadas, em parte, as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Cumprе ressaltar que o pedido para redução ou cancelamento de multas (art. 53, § 3º, da Lei 6763/75) não pôde ser apreciado pelo Órgão Julgador tendo em vista o aspecto objetivo de caracterização de reincidência na infração pela Autuada (art. 53, § 5º, da Lei 6763/75), conforme informação às fls. 206.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas pela Impugnante. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de pericia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 161/181, e ainda para: 1) excluir o ICMS e a multa de revalidação referentes à imputação fiscal de entrada e estoque de mercadorias desacobertados de documentos fiscais, exceto nos casos de mercadorias sujeitas à substituição tributária; 2) adequar a Multa Isolada referente ao item anterior ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º, do art. 55, da Lei 6763/75; 3) excluir das exigências referentes a entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais os casos relacionados a SSE (saída sem estoque), no LQFD, nos quais as mercadorias deram entrada no estabelecimento da Autuada até o 3º dia após a venda (excluindo-se, para efeito de contagem, o dia da venda), através da emissão de nota ou cupom fiscal. Pela Fazenda Pública

Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## **09 – MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA**

---

**Acórdão: 18.651/08/1ª**

Publicado no "MG" de 12/03/2008

---

### ***EMENTA***

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR. Constatação da existência de recursos não comprovados na conta "Caixa", autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no artigo 194, inciso I, § 3º, dos RICMS/96 e RICMS/02 e artigo 110 da CLTA/MG. Infração caracterizada, legitimando-se as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no artigo 55, inciso II, alínea "a", da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, apurada mediante roteiro fiscal de caixa, por meio do qual se constatou a existência de saldo credor na conta "Caixa".

Verifica-se que a autuação abrange 15 estabelecimentos da Autuada que possuem escrituração contábil centralizada (fl. 12) e foi precedida da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal (fl. 02), de intimações para apresentação de documentos, livros de registros fiscal e contábil, de solicitação para preenchimento de demonstrativos, assim como da apresentação de comprovantes de despesas (fls. 14/86), as quais não foram atendidas a contento.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no inciso II, alínea "a", do artigo 55 da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.281 a 1.287, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.446 a 1.454.

A Auditoria Fiscal solicita diligência à fl. 1.456, que resulta na manifestação de fl. 1.457.

A Auditoria Fiscal exara o despacho interlocutório de fls. 1.458, o qual é cumprido pela Autuada (fls.1.460/1.461) e apresentação dos documentos de fls. 1.462 a 1.488. O Fisco se manifesta a respeito (fls. 1.490 a 1.498).

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.506 a 1.515, 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.

De início, quanto à arguição de decadência parcial do crédito tributário, não assiste razão à Impugnante, face ao disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Registre-se que a regra do § 4º, do artigo 150 do CTN, invocada pela Autuada, não se aplica ao caso presente, haja vista que se refere a valores oferecidos à tributação, ou seja, declarados/lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento. A irregularidade apontada nos autos diz respeito à saída de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal.

Assim, em relação aos valores subtraídos da declaração, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício, circunscrito à regra geral estabelecida pelo precitado artigo 173 do CTN.

No caso em análise, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 1º de janeiro de 2002, findando-se em 31 de dezembro de 2006, conforme preceitua o inciso I, do mencionado art. 173 do CTN. Tendo sido a Autuada intimada do Auto de Infração em 16/05/06 (fl. 1.280), ou seja, dentro do referido prazo, não há que se falar em decadência quanto ao crédito tributário referente ao período anterior a dezembro de 2001.

A autuação versa sobre exigências fiscais relativas à imputação de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, em face da existência de saldo credor na conta “Caixa”, cujos valores foram apurados mediante recomposição da referida conta por meio da qual foram estornados os empréstimos fictícios, bem como àqueles correspondentes ao “complemento de caixa excedente”.

Observa-se que a autuação abrange 15 estabelecimentos da Autuada que possuem escrituração contábil centralizada (fl. 12), sendo a atividade econômica principal dos estabelecimentos o comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, tendo a matriz, ora sujeito passivo da autuação, iniciado as atividades em março de 1.981.

Como bem salientou o Fisco, diante do não atendimento, ou do atendimento de maneira incompleta, pela Autuada, às diversas intimações para apresentação da documentação relacionada às despesas dos estabelecimentos (fls. 14/86) e da falta de confiabilidade das informações constantes no livro Razão, materializadas por meio dos disquetes anexados à fl. 11, o desenvolvimento do trabalho fiscal se tornou possível a partir do levantamento dos dados escriturados na conta “Caixa”. Tal fato não retira a legitimidade do lançamento, como pretende a Impugnante, vez que a referida conta registra fielmente toda sua movimentação financeira dos estabelecimentos envolvidos (fluxo de caixa).

Mediante a análise da conta “Caixa” busca-se averiguar as receitas e as despesas declaradas pelo estabelecimento, confrontando uma às outras, com o objetivo de apurar se os ingressos de numerários oferecidos à tributação são condizentes com as despesas lançadas. Assim, o saldo credor, ou “estouro de caixa”, que se verifica quando os gastos superam o faturamento, considera-se saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, nos termos regulamentares.

Consoante as Notas Explicativas elaboradas pelo Fisco (fls. 90/95), no caso específico, o trabalho fiscal consistiu na recomposição da conta “Caixa”, por meio da qual foram estornados os valores dos empréstimos fictícios provenientes de “Suprimento de Caixa por Mútuo” (fls. 96/98), e também, aqueles apurados como sendo “complemento de caixa excedente” (fls. 107/109), observando-se, quanto à metodologia empregada, a forma de escrituração das contas adotada pela Autuada no período, a saber:

- exercício 2001 (fls. 119/370) – verifica-se, que tendo a Autuada adotado o sistema de escrituração simplificada, a apuração restringiu-se ao confronto entre receita e despesa, estornando-se apenas os valores levados a débito da conta “Caixa” sob a rubrica de “empréstimos”, correspondentes aos “Suprimentos de Caixa por Mútuo”, no montante de R\$ 198.620,00 (fls. 96 e 103). Após a recomposição, constatou-se a existência de saldo credor na conta, conforme demonstrado à fl. 110;

- exercícios 2002 (fls. 372/744), 2003 (fls. 746/970) e 2004 (fls. 972/1.278) – do exame dos lançamentos promovidos pela Autuada, verifica-se que nesses períodos a conta “Caixa” compreende quatro contas, duas com registros a débito e duas com registros a crédito, quais sejam:

- contas a Débito do Caixa (ingresso de numerário) – envolve o registro das Receitas (I), desdobradas em Vendas e Receitas de Vendas, e o Complemento de Caixa (II), que corresponde aos demais ingressos de numerários que não sejam relativos a venda de mercadorias, sendo as contas mais comuns: Complemento de Caixa, Depósitos em Caixa, Devolução de cheque descontado e Empréstimos;

- contas a Crédito do Caixa (saída de numerário) – abrange o registro dos valores dos Depósitos (I) sendo as contas mais comuns: Depósitos e Cheques Descontados, e Despesas (II) que envolve todos os gastos da empresa, sendo as contas mais comuns: Pagamentos de duplicatas, salários, água, luz, aluguéis, impostos, etc.

Observa-se assim, que nos exercícios de 2002 a 2004 as colunas Débito e Crédito, em que se apresentavam os livros foram decompostas em duas outras, sendo as contas devedoras Receitas e Complemento de Caixa, e as credoras Depósitos e Despesas, de maneira que possibilitou a apuração dos

valores mensais correspondentes às despesas, receitas e respectivas movimentações bancárias.

Com base nesse procedimento, constatou-se que em determinados períodos o valor do “Complemento de Caixa”, aporte este que a rigor corresponde ao valor do numerário trazido do banco para retornar ao “Caixa”, é superior ao valor dos depósitos, ou seja, o valor sacado no banco é maior do que aquele levado ao banco no período, evidenciando-se assim, o suprimento indevido do Caixa, seja por meio de complementos de caixa excedentes ou de supostos empréstimos de mútuo, artifícios contábeis estes utilizados pela Autuada para alimentar e manter o saldo devedor da conta de modo a suportar a escrituração das despesas mensais.

O exemplo mencionado nas Notas Explicativas, às fls. 92/94, tomando-se como referência o mês de junho/2002, ilustra bem o mecanismo contábil adotado pela Autuada para encobrir o saldo credor existente no período, e demonstra a metodologia utilizada pelo Fisco para apurar os valores dos ingressos indevidos, qual seja, expurgando-se primeiramente os valores dos “empréstimos”, para em seguida calcular o complemento de caixa excedente.

Desse modo, no que tange ao exercício de 2002, além do estorno relativo aos valores dos “empréstimos”, no montante de R\$ 257.873,47 (fls. 96 e 104) foram estornados também os valores apurados como “complemento de caixa excedente”, no importe de R\$ 106.624,50, que corresponde à diferença a maior entre o valor do complemento de caixa e o que foi depositado nos meses de fevereiro, abril e junho (fl. 107). Após a recomposição, constatou-se a existência de saldo credor na conta conforme demonstrado à fl. 111.

No exercício de 2003, foram objeto de estorno os “empréstimos de mútuo”, no montante de R\$ 861.000,00 (fls. 98/99 e 104), e também os valores apurados como “complemento de caixa excedente”, no importe de R\$ 354.820,23, observando-se que no mês de março o complemento de caixa foi reduzido ao faturamento do mês, e nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, junho e setembro ao total dos depósitos (fl. 108). Após a recomposição, constatou-se a existência de saldo credor na conta conforme demonstrado à fl. 112.

No exercício de 2004, considerando-se que não houve ingresso de recurso a título de “empréstimo”, o estorno se limitou aos valores apurados como sendo “complemento de caixa excedente”, no montante de R\$363.821,88, observando-se que nos meses de janeiro, março, abril e maio o complemento de caixa foi reduzido ao valor dos depósitos e em outubro e novembro ao valor do faturamento (fl. 109), que levados à recomposição constata-se a existência de saldo credor apenas no mês de abril, conforme demonstrado à fl. 113.

Recomposto o fluxo da conta “Caixa”, que corresponde à expressão real do movimento financeiro, equivalente-caixa da empresa, presumiu-se que ocorreram saídas de mercadoria ou prestação de serviços tributáveis e desacobertadas de documentação fiscal, nos meses em que foram apurados saldos credores.

Em se tratando de saída desacobertada não há se falar em conceder crédito do imposto da operação anterior. Certo é que saídas sem documento pressupõem, obrigatoriamente, entradas desacobertadas, já que não existe estoque negativo. Assim, não há como fazer compensação de imposto cuja operação anterior ocorreu sem o regular acobertamento. Inadmissível, portanto a alegação da Impugnante de que houve violação ao princípio da não-cumulatividade.

A questão primordial que se examina é a capacidade do caixa da empresa, conta devedora por natureza, suportar as saídas de numerários, assim compreendidos os depósitos e os pagamentos diversos efetuados. Logo, após o estorno dos ingressos indevidos, não os suportando, o resultado foi a caracterização de saldo credor de caixa.

Por conseguinte, cobrou-se ICMS aplicando a alíquota interna de 18%, multa de revalidação (50%) e multa isolada (20%) por presunção de saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, conforme prevê o artigo 194, Parte Geral do RICMS/MG.

Como bem esclareceu o Fisco, a metodologia utilizada – o roteiro fiscal de Caixa – não constitui mera presunção ou arbitramento, mas técnica contábil – ciência exata – através da qual se contrapõe os ingressos com as saídas de numerários, a fim de apurar se o fluxo financeiro guarda sintonia com os valores oferecidos à tributação.

É de se notar então que não houve por parte da Fiscalização nenhuma “presunção” dos fatos no sentido em que a Contribuinte imputa à palavra, ou seja, de fato incerto, materializado por simples suspeitas. A presunção de que trata o artigo 194, Parte Geral do RICMS/MG, é presunção legal que significa constatação de omissão de receitas através de provas diversas, fato amplamente evidenciado nos autos. Oportuna a transcrição do mencionado dispositivo legal:

*“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;*

*(...)*

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

Apropriada também na situação em apreço, remissão ao disposto no artigo 110 da CLTA/MG, que considera como provada a saída de mercadoria

desacobertada de documento fiscal, quando comprovado procedimento da Contribuinte que induza a esta conclusão e não sejam apresentadas provas em sentido contrário.

*“Art. 110 – Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza a 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”.*

Com a razão o Fisco ao negar validade às provas dos empréstimos apresentados pela Impugnante, materializada pelos contratos de mútuo (fls. 1.307/1428), além de cópias de extratos bancários consignando valores relativos a saldos negativos em conta corrente, e até mesmo ao que seria relativo a financiamento junto ao BDMG (fl. 1.410).

Primeiramente, porque as importâncias consignadas nos documentos apresentam-se fora de sintonia com as quantias contabilizadas, tanto em matéria de valor quanto na questão de data. Por exemplo, à fl. 1.410 verifica-se que no “Aviso de Liberação” de financiamento expedido pelo BDMG, no valor de R\$ 37.620,00, consta data de emissão em 29/09/2000. Porém, de acordo com a escrituração no “Livro-Caixa” a entrada do numerário teria ocorrido em 02/01/01, ou seja, no exercício seguinte ao da liberação do financiamento (fl. 120).

Quanto aos empréstimos representados pelos “Contratos de Mútuo Financeiro” (fls. 1.307/1428), ressalta-se, inicialmente, que em quase todos os contratos o “Mutuante” é pessoa jurídica não integrante do sistema financeiro, cujos sócios, Adriano Roberto de Freitas e José Roberto de Freitas Filho, são também, os únicos sócios da sociedade ora Autuada, na condição de gerentes (fls. 1.295/1.296).

Acréscita-se que nos contratos de mútuo individual (fls. 1.313, 1327 e 1.347), figura como “Mutuante” apenas o sócio Adriano Roberto de Freitas. É importante salientar que embora tendo sido intimada a comprovar as disponibilidades dos mutuantes, e o recebimento dos empréstimos, a Autuada nada apresentou nem se manifestou a respeito da questão.

Há que se considerar, ainda, que referidos contratos mostram-se completamente inócuos e sem nenhum valor probatório, sobretudo perante a Fazenda Pública, por não atenderem os requisitos de validade estabelecidos no artigo 221 do Código Civil, assim redigido: “*O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrados no registro público.*” Sendo assim, não há como atribuir validade a tais documentos como pretende a Impugnante.

Reflexamente, padecem de vício da mesma natureza as respectivas notas promissórias trazidas aos autos, visto que se trata de simples cópias não



autenticadas, caracterizando-se em documentos meramente gratuitos, portanto sem qualquer valor probatório.

Como bem observou o Fisco, a afirmação da Impugnante no inciso II (fl. 1.438), de que o ingresso deste numerário teria ocorrido pelo Caixa, vem apenas reforçar os motivos da desclassificação desses documentos. Com efeito, se os empréstimos foram recebidos em espécie, para serem gastos da mesma forma, não deveriam constar em nenhum extrato bancário; por outro lado, se o numerário deu entrada em bancos, haveria de estar registrado na respectiva movimentação.

Com relação aos documentos anexados às fls. 1.461/1.488, pretende a Impugnante provar que o livro Caixa utilizado no levantamento fiscal registra movimentação da filial estabelecida em São José do Rio Pardo – São Paulo, mediante simples coincidência de valores dos ingressos no livro Caixa, a título de movimentações financeiras das lojas mineiras, com o livro Registro de Saídas da filial paulista (fl. 1.463).

Na verdade, ao apresentar provas dessa natureza, o que a Impugnante pretende mesmo é lançar dúvida sobre a legitimidade do trabalho fiscal para dela se beneficiar. No entanto, da análise dos fatos e elementos que envolvem a matéria depreende-se que a única incerteza que persiste está relacionada à veracidade das provas trazidas aos autos.

Vê-se que a autuação abrange os períodos de janeiro/01 a dezembro/04, porém, no que concerne à questão temporal, a própria Impugnante afirma que *“nos anos de 2004 e 2005, possuía uma filial em São José do Rio Pardo”*; assim, considerando-se que a autuação não alcança o exercício de 2005, é possível afirmar que os documentos referentes a esse exercício não possuem qualquer valor probatório, no que pertine à movimentação financeira objeto da autuação (fls. 1.472/1.488).

Por meio de consulta efetuada junto ao Sistema Restrito do Sintegra – “Sintegraris”, constata-se que referida filial foi inscrita naquele Estado em outubro de 2004, portanto no mesmo mês a que se referem os lançamentos constantes no livro Registro de Saída apresentado pela Impugnante para comprovar que as receitas daquela filial estão englobadas no fluxo de caixa do estabelecimento autuado (fl. 1.463). Diante disso, pode-se afirmar que tal prova envolve tão somente as receitas do mês de outubro/04.

Nesse contexto, resta então avaliar se essa prova atende os requisitos estabelecidos na legislação sob o aspecto da veracidade. Sobre a matéria, o art. 109 da CLTA/MG é categórico ao exigir do sujeito passivo a apresentação de prova inequívoca contra o lançamento, assim considerada a prova adequada, indubitosa, insuscetível de gerar quaisquer questionamentos e expurgada de quaisquer incertezas.

Com a razão mais uma vez o Fisco, ao afirmar que o único registro hábil capaz de individualizar o lançamento contábil, classificá-lo e de identificá-lo, além do livro Razão é o livro Caixa, que neste caso, conforme se observa à fl. 1.465, em relação a esses ingressos consta apenas a expressão “VENDA CONF

REGISTRO SAÍDA”, não identificando a origem das receitas; ou seja, a escrituração não indica se a matriz ou qual filial praticou a operação, não se constituindo desse modo em prova inequívoca exigida pela legislação.

Acrescenta-se que os documentos de fls. 1.485/1.488, apresentados pela própria Impugnante, entre eles as cópias do livro Razão contendo parte dos lançamentos do mês de janeiro/2005, demonstram que a Autuada conhece quais os registros contábeis seriam adequados a esse tipo de comprovação, quais sejam, aqueles que identificam os estabelecimentos que efetuaram a venda. Isto significa que se assim não procedeu em relação ao período fiscalizado é porque, de fato, as receitas auferidas lançadas no livro Registro de Saídas da filial paulista (fl. 1.463) não estão englobadas no livro Caixa do estabelecimento autuado.

Por outro lado, é importante observar que uma vez acolhida a tese da Impugnante de que aquela receita é proveniente da filial paulista, tais valores também seriam passíveis de estorno, pois para efeito do levantamento fiscal tal receita seria considerada ingresso indevido, em relação ao estabelecimento mineiro, procedimento que implicaria no aumento do saldo credor na conta “Caixa” no mês de outubro/2004, na mesma proporção, já que nesse período o parâmetro utilizado para cálculo do “complemento de caixa excedente” foi o valor correspondente ao faturamento do mês (fl. 109).

Assim, configurada a infringência à legislação tributária caracterizada pela saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto, identificado o sujeito passivo, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada respectiva, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

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), Rosana de Miranda Starling e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 18.941/08/1ª**

Publicado no “MG” de 29/11/2008

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA CAIXA/SALDO CREDOR – INGRESSOS DE RECURSOS NÃO COMPROVADOS EM CONTA CONTÁBIL. Evidenciada a saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertas de documentos fiscais, caracterizada pela apuração de saldos credores na conta “Caixa”, decorrentes de ingressos de recursos não comprovados, nos termos do artigo 194, § 3º da Parte Geral, dos RICMS/96 e RICMS/02. Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6763/75.**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA ENTREGA DE DOCUMENTOS FISCAIS.** Constatado que o Contribuinte não atendeu a intimações para entrega de documentos fiscais. Descumprimento da obrigação prevista no artigo 96, inciso IV, do RICMS/02. Legítima a exigência de Multa Isolada, prevista no artigo 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei 6763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2002 a maio de 2005, constatadas mediante a apuração de saldo credor na conta “Caixa”, provenientes da glosa de ingressos relativos a cheques compensados e liquidados através do sistema de compensação bancária, sem a respectiva baixa na conta “Caixa” e transferências para conta corrente bancária não contabilizada. Apurou-se, ainda, falta de atendimento a intimações para apresentação de documentação fiscal. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas nos artigos 54, inciso VII, alínea “a” e 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 261 a 279, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.754 a 1.769.

Indeferido o requerimento de prova pericial (fl. 1.772), o mesmo não foi agravado.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.776 a 1.787, opina pela procedência do lançamento.

---

**DECISÃO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2002 a maio de 2005, constatadas mediante a apuração de saldo credor na conta “Caixa”, decorrentes da glosa de ingressos provenientes de cheques compensados e liquidados através do sistema de compensação bancária, sem a respectiva baixa na conta “Caixa” e transferências para conta corrente bancária não contabilizada. Apurou-se, ainda, falta de atendimento a intimações para apresentação de documentação fiscal. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas nos artigos 54, inciso VII, alínea “a” e 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75.

Analisando as peças que compõem o presente processo, entende-se que a infração argüida se encontra plena e legalmente caracterizada, não assistindo razão ao Impugnante em sua peça defensiva.

**1 – Das saídas desacobertas – Apuração de saldo credor e de Recursos não comprovados na conta “Caixa”**

Preliminarmente, cabe esclarecer que durante a análise dos registros dos lançamentos contábeis na conta “Caixa” confrontados com a movimentação bancária constante dos extratos do Bradesco apresentados pelo Contribuinte, o Fisco constatou que tanto os cheques em espécie quanto os compensados eram

lançados a débito da conta “Caixa”, e em segundo, que a empresa mantém uma outra conta corrente de nº 4890-9 na agência do Bradesco da cidade de Nova Serrana, por onde supostamente movimenta os recursos das operações à margem da escrita contábil (caixa 2), portanto não oferecidos à tributação.

Os cheques em espécie tratavam-se de suprimentos legítimos da conta “Caixa”, pois afinal eram recursos da empresa transferidos da conta “Banco” para a conta “Caixa”, para fazer face aos pagamentos de suas obrigações. Mas os cheques compensados, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente poderiam ser registrados a débito da conta “Caixa” se esta conta, na mesma data, registrasse as saídas a que se destinaram os cheques emitidos (lançamentos a crédito dos respectivos pagamentos).

Face à importância que as informações representavam para o desenvolvimento do trabalho fiscal, cuidou o Fisco de identificar na contabilidade do Contribuinte os pagamentos que coincidiam em data e valor com os cheques compensados. Só que o histórico dos lançamentos constantes em sua escrita contábil dos cheques compensados não fazia qualquer vinculação com os respectivos pagamentos efetuados.

Dando continuidade à verificação contábil e procurando verificar e esclarecer os indícios apresentados através de sua contabilidade, o Fisco elaborou uma relação de cheques compensados, intimando o Contribuinte, em 30/08/2005 (doc. fls. 31), a informar no prazo de 05 (cinco) dias, os lançamentos a crédito correspondentes aos pagamentos efetuados no ano de 2002 com tais cheques, uma vez que o histórico dos lançamentos constantes em sua escrita contábil dos cheques compensados não fazia qualquer vinculação com o respectivo pagamento, conforme se pode verificar no livro Razão, cujas cópias das contas envolvidas foram juntadas aos autos (doc. fls. 39 a 155). Neste momento, foi devolvida ao Contribuinte toda a documentação necessária ao atendimento da intimação, para posterior devolução ao Fisco e verificação das informações prestadas.

Diante do não atendimento à intimação e numa nova tentativa de obter tais documentos e dar continuidade aos trabalhos fiscais, o Fisco intimou novamente o Contribuinte em 13/09/2005, via correio, a apresentar imediatamente a planilha preenchida com as informações solicitadas e os documentos que as comprovassem (doc.fl.32).

Neste ínterim, novas intimações foram efetuadas, referentes aos períodos de 01/01/2003 a 31/05/2005. Também não foram atendidas, o que levou o Fisco a reintimar a Impugnante, sem contudo lograr êxito, doc. fls. 33 a 36.

Diante do procedimento reiterado do Contribuinte, que debita o valor do cheque compensado na conta caixa sem vincular o suposto pagamento, ou seja, sem a contrapartida a crédito do lançamento, destacou o Fisco as incorreções quanto às normas mais elementares da contabilidade cometidas no presente caso pela Autuada.

Com efeito, a contabilidade adota o método universalmente aceito e conhecido como “Método das Partidas Dobradas”, cuja essência consiste no

seguinte enunciado: para cada débito em uma ou mais contas deve corresponder um crédito em uma ou mais contas, de tal forma que o total debitado seja igual ao total creditado, ou seja, para todo débito há pelo menos um crédito de igual valor e vice-versa. Não há débito sem crédito. A empresa, por sua vez, tem toda liberdade de escolher a forma de registrar os seus fatos contábeis.

A contabilidade toma conhecimento da ocorrência dos fatos contábeis através de documentos. Portanto, todo lançamento deve estar apoiado em documentos hábeis, idôneos e adequados ao tipo de operação, assim, se o fato contábil é o pagamento de obrigações junto a fornecedores, o documento hábil é a duplicata, e assim por diante.

De posse dos documentos, a etapa seguinte consistente no registro dos fatos nos livros Diário e Razão, segundo as técnicas de escrituração próprias destes livros, em consonância com os princípios fundamentais da contabilidade e com as normas brasileiras de contabilidade.

No caso dos cheques emitidos pelo Contribuinte, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta "Caixa" como recurso, deveriam ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de "Caixa" para o pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil do lançamento cruzado na conta "Caixa".

Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive pela Fiscalização, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra. O ônus da prova passa a ser do contribuinte.

As presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, devendo esse, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração. Não comprovando a empresa o registro da saída de "Caixa" para o pagamento do gasto, é legítima a recomposição do saldo da conta "Caixa", com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos que ficticiamente aumentaram o saldo da conta.

Se o cheque emitido pela Autuada foi liquidado pelo sistema de compensação bancária, não pode haver outra destinação senão a terceiros, que passariam a ser conhecidos somente se o contribuinte tivesse apresentado os documentos ou prestado as informações solicitadas pelo Fisco, via intimações, que por sua vez não foram atendidas.

Não logrando êxito, restou ao Fisco a alternativa de efetuar a glosa na conta "Caixa", através do desenvolvimento de roteiro próprio para este fim, dos valores referentes aos cheques compensados, cujas contrapartidas não foram localizadas na sua contabilidade na mesma data e valor e fato não justificado pelo Contribuinte. Constatou-se então, a existência de saldo credor na conta "Caixa", presumindo-se a saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

Noutro giro, observou o Fisco a existência de conta bancária mantida à margem da escrituração contábil, mediante análise dos extratos bancários apresentados pelo Contribuinte por ocasião do início dos trabalhos fiscais.

Na análise dos extratos, ao longo de todo o período fiscalizado, verificou-se diversas transferências entre as duas contas, sob os históricos de TRANSFERENCIA MESMA TIT\*-DEP.CONTA 004890; TRANSF.VALOR ENTRE CONTA-ESPECIE; TRANSF.MMMA.TITULARIDADE-DEP.CONTA; TRANSF.CC P/ CC S/CPMFPJ-VALINE CALÇADOS LTDA; DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF\*-Valine Calçados Ltda; TRANSF. MESMA TITULARIDADE; DOC-CRÉDITO AUTOMÁTICO-VALINE CALÇADOS LTDA; TRANSF. CONTAS-VALINE CALÇADOS, entre outros, tudo devidamente comprovado através das cópias dos extratos anexos ao PTA, o que não deixa nenhuma dúvida de que se trata de conta bancária paralela à oficial, com o objetivo de omitir receitas de venda à tributação. As transferências são sempre entre o mesmo titular, pessoa jurídica, portanto sem a retenção da CPMF, uma vez que se trata de contas correntes da mesma empresa.

O Contribuinte foi formalmente intimado a apresentar os extratos da conta corrente paralela e a documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos nela ingressados, mas não atendeu a intimação.

A manutenção de conta bancária à margem da contabilidade revela a intenção de esconder sua movimentação do controle da Fiscalização. A não-comprovação da origem dos depósitos efetuados na conta não-contabilizada autoriza a presunção de que provenham de receitas omitidas.

Destaca-se, por oportuno, que a Impugnante, ao longo de sua defesa, confunde conceitos contábeis básicos, afirmando que *a conta "Caixa" em momento algum apresentou saldo devedor, que o saldo sempre fora credor*.

Ocorre que a conta "Caixa" é contabilmente uma conta patrimonial tipicamente devedora. A ocorrência de saldo credor de caixa é uma anomalia contábil que faz prova, por si só, de saídas de dinheiro da empresa não suportadas pelos recursos existentes na conta "Caixa".

Ao receber a Impugnação, cuidou o Fisco de analisar os documentos juntados, uma vez que o Contribuinte atendeu parte da intimação, apresentando cópias dos microfimes dos cheques compensados do ano de 2002, embora a relação solicitada (doc. fls. 31) com os lançamentos a crédito correspondentes aos pagamentos efetuados com tais cheques não tenha sido apresentada em momento algum.

Diante da importância que as informações representavam para a Fiscalização, já na fase da manifestação fiscal buscou-se identificar na contabilidade do Contribuinte os pagamentos que coincidiam em data e valor com as cópias dos cheques compensados apresentados junto à peça defensiva, mas ficou evidenciado o descompasso entre liquidações e compensações, transferindo ao Contribuinte o ônus da prova de demonstrar suas vinculações, o que não ocorreu pela falta de apresentação da relação solicitada.

Ora, se o cheque emitido pela empresa foi liquidado pelo sistema de compensação bancária, como já dito antes, não pode haver outra destinação senão a terceiros, que passariam a ser conhecidos somente se o Contribuinte tivesse prestado as informações solicitadas pelo Fisco via intimações.

Portanto, a pura e simples apresentação das cópias dos microfimes dos cheques compensados não foi suficiente para esclarecimento das dúvidas suscitadas pela Fiscalização acerca do que teria sido pago através dos mesmos.

Constatou-se que os cheques anexados à Impugnação eram nominativos à própria empresa, endossados e foram liquidados pelo sistema de compensação bancária, mas não se apresentavam registrados nos devidos extratos bancários como saques efetuados em espécie, segundo as alegações de defesa.

De acordo com a defesa, todos os cheques emitidos, compensados ou não, foram sacados para suprir a conta "Caixa" e efetuar pagamentos em dinheiro diretamente na empresa, o que não é verdade, uma vez que o cheque compensado não é sacado no banco, só se prestando para pagamentos efetuados exclusivamente no banco.

Não há qualquer sombra de dúvida de que todos os cheques constantes da relação foram emitidos contra as contas próprias da Impugnante junto aos vários estabelecimentos financeiros com os quais mantem contas. O que se buscou saber e não foi obtido êxito pela Fiscalização é quem são os reais favorecidos destes cheques, já que foram liquidados pelo sistema de compensação bancária, que por sua vez supriram o "Caixa", inexistindo em sua contabilidade o respectivo pagamento, na mesma data e valor.

Em resumo, constatou-se que os referidos cheques foram lançados como suprimento do "Caixa" da empresa, inexistindo o registro de pagamentos. Este procedimento acabou acarretando a majoração indevida do saldo da conta "Caixa", uma vez que os recursos tiveram destino diferente do que consta na escrituração do Contribuinte.

A Impugnante não apresenta elementos comprobatórios dessas operações que possam convencer sobre o destino do numerário que supostamente entrou no "Caixa" da empresa, e os argumentos não são convincentes para cancelar a exigência fiscal como requer.

O Contribuinte não conseguiu comprovar correlação legítima entre os cheques compensados e os títulos liquidados denunciando que os recursos foram destinados a pagamentos omitidos da escrituração contábil e não para suprir o caixa.

Com se vê, a Autuada não apresentou elementos que comprovem o destino dos recursos saídos da conta corrente bancária através dos cheques compensados, ou se os tem, não os apresentou à Fiscalização.

Os documentos provam a história dos fatos econômicos e permitem a descoberta da verdade, como visto anteriormente nos conceitos contábeis elementares.

Considerando que os cheques emitidos são lançados a crédito da conta “Banco” e a débito da conta “Caixa”, os lançamentos referentes aos suprimentos de caixa via cheques compensados e os lançamentos referentes a liquidação através do caixa devem estar estreitamente relacionados com as operações que lhes deram origem, pois se os cheques emitidos foram escriturados como entradas de numerários, devem ser comprovadas as saídas desses valores do “Caixa”.

Observa-se que no trabalho fiscal não ocorreu a tributação dos valores que correspondem à totalidade de cheques compensados emitidos, pois na reconstituição do saldo da conta “Caixa” somente foram utilizados os valores dos cheques para os quais o Fisco e a Fiscalizada não conseguiram comprovar a operação que lhes deu origem.

Acrescenta-se que cabe ao Contribuinte demonstrar em que tipos de transações foram utilizados os cheques em questão e comprovar que o saldo credor de caixa não resultou de omissão de receitas, pois essa presunção poderia ser infirmada.

Portanto, equivocadas são as alegações de que a autuação representa clara e flagrante ofensa aos princípios da vinculação, da verdade material, da fundamentação, da legalidade, da eficiência e moralidade inerentes ao procedimento administrativo fiscal, e foi lavrada sem a correspondente vinculação à lei a que está necessariamente atrelada.

Ao contrário, entende-se que a infração argüida se encontra plena e legalmente caracterizada, pois como já dito, uma vez feito o registro contábil como determina a lei, este faz prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra, e o ônus da prova passa a ser do contribuinte pela presunção legal *juris tantum*.

Desta forma, os valores foram estornados do débito na conta “Caixa”, sendo levados à sua recomposição (Anexo II de fls. 26 a 29), apurando-se saldo credor em conta tipicamente devedora, autorizando assim a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, conforme o disposto no artigo 194, inciso III, § 3º, do RICMS/MG, *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 à manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou*



*prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal."*

Por sua vez, o art. 110, da CLTA/MG, vigente à época, assim estabelece:

*"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 das provas, será essa irregularidade considerada como provada."*

Os valores apurados, com fulcro no art. 194, § 3º, do RICMS/96 e do RICMS/02 acima transcrito, foram considerados como saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, motivo pelo qual foi exigido o ICMS relativo às operações, acrescido da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, II, alínea "a", da Lei 6763/75:

*"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:*

*(...)*

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

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

As exigências fiscais encontram respaldo no art. 110, da CLTA/MG, vigente à época, uma vez que, além do procedimento adotado ser tecnicamente idôneo (art. 194, § 3º, do RICMS/MG), a Impugnante não trouxe aos autos qualquer prova que pudesse descaracterizar a infração.

Soma-se ainda, a tudo isto, o fato da legislação tributária do Estado de Minas Gerais ser subsidiária à legislação tributária federal para efeitos da fiscalização do imposto, conforme o art. 196, parágrafo único, do RICMS/MG:

*"Art. 196 – Para efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.*

*Parágrafo único – Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de*

*omissão de recita existente na legislação que dispõe sobre os tributos federais.”*

Portanto, aplicam-se ao presente caso a jurisprudência dos acórdãos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre suprimento de “Caixa” com cheques compensados:

*ACÓRDÃO 108-07.616 EM 03.12.2003. PUBLICADO NO DOU EM: 06.02.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 8A. CÂMARA*

*APURAÇÃO CONTÁBIL - PROVA - A CIÊNCIA CONTÁBIL É FORMADA POR UMA ESTRUTURA ÚNICA COMPOSTA DE POSTULADOS E ORIENTADA POR PRINCÍPIOS. SUA PRODUÇÃO DEVE SER A CORRETA APRESENTAÇÃO DO PATRIMÔNIO, COM APURAÇÃO DE SUAS MUTAÇÕES E ANÁLISE DAS CAUSAS DE SUAS VARIAÇÕES. A APURAÇÃO CONTÁBIL OBSERVARÁ AS TRÊS DIMENSÕES NA QUAL ESTÁ INSERIDA E AS QUAIS DEVE SERVIR: COMERCIAL - A LEI 6404/1976; CONTÁBIL - RESOLUÇÃO 750/1992 E FISCAL, QUE IMPLICA EM CHEGAR AO CÁLCULO DA RENDA, OBEDECENDO A CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS COM FINS TRIBUTÁRIOS. A REGÊNCIA DA NORMA JURÍDICA ORIGINÁRIA DE REGISTRO CONTÁBIL TEM A SUA NATUREZA DUPLA: DESCREVER UM FATO ECONÔMICO EM LINGUAGEM CONTÁBIL SOB FORMA LEGAL E UM FATO JURÍDICO IMPOSTO LEGAL E PRESCRITIVAMENTE. FEITO O REGISTRO CONTÁBIL, COMO DETERMINA A LEI, TORNA-SE NORMA JURÍDICA INDIVIDUAL E CONCRETA, OBSERVADA POR TODOS, INCLUSIVE A ADMINISTRAÇÃO, FAZENDO PROVA A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO. CASO CONTRÁRIO, FAZ PROVA CONTRA. (grifo nosso)*

*ACÓRDÃO 103-20.949 EM 19.06.2002. PUBLICADO NO DOU EM: 30.12.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3A. CÂMARA*

*PRESUNÇÕES LEGAIS - A CONSTATAÇÃO NO MUNDO FACTUAL DE INFRAÇÕES CAPITULADAS COMO PRESUNÇÕES LEGAIS JURIS TANTUM, TEM O CONDÃO DE TRANSFERIR O DEVER OU ÔNUS PROBANTE DA AUTORIDADE FISCAL PARA O SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, DEVENDO ESSE, PARA ELIDIR A RESPECTIVA IMPUTAÇÃO, PRODUZIR PROVAS HÁBEIS E IRREFUTÁVEIS DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO. (grifo nosso)*

ACÓRDÃO 105-14.512 EM 17.06.2004. PUBLICADO NO DOU EM: 19.10.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 5A. CÂMARA

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESTA CONTA - OS CHEQUES EMITIDOS PELA CONTRIBUINTE, COMPENSADOS POR INSTITUIÇÃO BANCÁRIA, LANÇADOS A DÉBITO DA CONTA "CAIXA" COMO RECURSO, DEVERÃO TER SEU CORRESPONDENTE REGISTRO A CRÉDITO DESTA CONTA, PELA SAÍDA DE CAIXA PARA O PAGAMENTO DO GASTO, PARA QUE SE OPERE A NEUTRALIDADE DA SISTEMÁTICA CONTÁBIL ADOTADA, VULGARMENTE CHAMADA DE "LANÇAMENTO CRUZADO NA CONTA CAIXA". NÃO COMPROVANDO A EMPRESA O REGISTRO DESTA SAÍDA, É LEGÍTIMA A RECOMPOSIÇÃO DO SALDO DA CONTA "CAIXA", COM A EXCLUSÃO DOS VALORES INDEVIDAMENTE REGISTRADOS COMO INGRESSOS. A CONSEQÜENTE APURAÇÃO DE SALDO CREDOR EVIDENCIA A PRÁTICA DE OMISSÃO DE RECEITAS. (grifo nosso)

ACÓRDÃO 103-20.258 EM 11.04.2000. RECURSO IMPROVIDO. PUBLICADO NO DOU EM: 26.05.2000. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 3A. CÂMARA

SALDO CREDOR DE CAIXA - CARACTERIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO - A CONSTATAÇÃO DE SALDO CREDOR NA CONTA CAIXA DA PESSOA JURÍDICA, QUANDO ESSA NÃO LOGRAR APRESENTAR PROVAS EM CONTRÁRIO, ENQUADRA-SE COMO PRESUNÇÃO JURIS TANTUM, PARA A QUAL A LEI AUTORIZA A QUE SE PRESUMA A EXISTÊNCIA DE MANIPULAÇÃO DE RECURSOS À MARGEM DOS REGISTROS CONTÁBEIS, POIS, INEXISTINDO DISPONIBILIDADE CONTÁBIL NO CAIXA, QUAISQUER SAÍDAS OU PAGAMENTOS EFETUADOS POR ESSA CONTA EVIDENCIAM A UTILIZAÇÃO DE VALORES ORIUNDOS DE RECEITAS OMITIDAS, CARACTERIZANDO-SE, PORTANTO, O TIPO LEGAL DESCRITO COMO INFRAÇÃO. (grifo nosso)

ACÓRDÃO 105-13.676 EM 05.12.2001. PUBLICADO NO DOU EM: 17.05.2002. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 5A. CÂMARA

SALDO CREDOR DE CAIXA - CHEQUES COMPENSADOS - COMO OS RECURSOS RELATIVOS

*A CHEQUES COMPENSADOS NÃO TRANSITAM PELO CAIXA, E O CONTRIBUINTE OS CONTABILIZA A DÉBITO DESSA CONTA DEVE TAMBÉM APONTAR OS RESPECTIVOS REGISTROS A CRÉDITO, COINCIDENTES EM DATAS E VALORES. NÃO O FAZENDO, SUJEITA-SE À EXCLUSÃO DOS LANÇAMENTOS A DÉBITO QUE FICTICIAMENTE INFLARAM O SALDO DA CONTA. (grifo nosso)*

*ACÓRDÃO 107-06269 EM 23.05.2001. PUBLICADO NO DOU EM: 22.08.2001. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTE/7A. CÂMARA*

*SALDO CREDOR DE CAIXA - CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO - OS CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO BANCÁRIA, POR NÃO CONSTITUÍREM INGRESSO EFETIVO DE RECURSOS, SOMENTE PODEM SER REGISTRADOS A DÉBITO DA CONTA CAIXA SE ESTA CONTA, NA MESMA DATA, REGISTRAR AS SAÍDAS A QUE SE DESTINARAM OS CHEQUES EMITIDOS. NÃO COMPROVADA AS SAÍDAS, O CAIXA DEVE SER RECONSTITUÍDO E AJUSTADO, TRIBUTANDO-SE, COMO OMISSÃO DE RECEITA, OS EVENTUAIS SALDOS CREDORES.*

Em relação ao item 2 do Auto de Infração – transferências para conta bancária não contabilizada – o Fisco constatou inúmeras transferências da conta corrente de nº 93-0, devidamente contabilizada, para a de nº 4890, não contabilizada, e vice-versa, conforme cópia dos extratos anexos aos autos, fls.156 a 259, ambas da agência do banco Bradesco da cidade de Nova Serrana.

As transferências entre as duas contas correntes estão contabilizadas conforme se depreende da análise das contas “Caixa” e “Banco” constantes das cópias dos livros Razão do período fiscalizado, embora os extratos e documentos de depósitos da conta não contabilizada não tenham sido apresentados à Fiscalização após formalmente intimado o Contribuinte, doc. fls. 37.

Não procede a alegação da Autuada de que as transferências se referem a pagamentos realizados por clientes diversos que preferiram, por manterem conta corrente na mesma agência, realizar a transferência, ao invés de pagar o boleto bancário ou até mesmo pagar diretamente ao caixa da Impugnante. As transferências foram efetuadas pela própria Autuada, como o histórico das cópias dos extratos presentes aos autos está a comprovar, sem sombra de dúvida.

Nos pagamentos efetuados pelos clientes junto ao Bradesco constam suas identificações, conforme se verifica nos extratos. Tome-se como exemplo, a cópia do extrato de fls. 156. Nele constam diversos pagamentos ocorridos no dia 16/01/02, através de DOC-CREDITO AUTOMATICO\*, todos com a identificação

dos clientes: LOJAS RENNER SA, LEVAL CALÇADOS LTDA, MPK CALÇADOS LTDA, MC261 CALÇADOS, KIK CALÇADOS LTDA, FLESH MODAS LTDA.

Outra alegação da Autuada que não procede é a afirmação de que as transferências foram contabilizadas como recebimento de créditos a receber de clientes, indicando o respectivo número da fatura a que se destina a quitação apontada no extrato. Basta verificar tanto os extratos quanto os lançamentos do livro Razão para concluir que os mesmos não trazem nenhuma relação com o afirmado pela Impugnante.

A Impugnante também não está sendo penalizada por receber, via transferência de outrem, qualquer numerário, mas tão somente por supostamente suprir o seu caixa com recursos cuja origem não foi demonstrada.

Para melhor esclarecimento de que efetivamente o Contribuinte promoveu transferências entre a conta bancária "oficial" e a conta corrente não contabilizada, extraiu-se do Anexo I (docs. fls. 08 a 24) todas as operações realizadas entre as duas contas correntes, tanto a débito quanto a crédito da Conta 93-0:

FLS	DIA/MÊS	HISTÓRICO	Nº DOCUMENTO	DÉBITO	CRÉDITO
160	18/04	DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF*	0084950		7.000,00
163	16/05	TRANSF.VALOR ENTRE CONTA	0862264	10.000,00	
163	20/05	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245520	19.000,00	
168	05/07	DOC-CREDITO AUTOMATICO	0665526		5.167,50
-	<b>2002</b>	-	<b>TOTAL 2002</b>	<b>29.000,00</b>	<b>12.167,50</b>
188	29/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245529	4.900,00	
188	29/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245529	4.900,00	
188	29/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245529	4.900,00	
188	29/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245529	4.900,00	
188	29/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245529	4.900,00	
188	29/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245529	4.900,00	
188	29/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245529	4.900,00	
188	29/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245529	4.900,00	
188	30/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245530	4.900,00	
188	30/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245530	4.900,00	
188	30/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245530	4.900,00	
188	30/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245530	4.900,00	
188	30/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245530	4.900,00	
188	30/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245530	4.900,00	
191	10/06	DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF*	0083925		4.990,00

191	10/06	DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF*	0083932		4.990,00
191	10/06	DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF*	0083935		4.990,00
191	10/06	DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF*	0083936		4.990,00
191	10/06	DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF*	0083937		4.990,00
191	10/06	DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF*	0571445		4.049,00
192	18/06	TRANSF.CC P/CC S/CPMF	2455353		8.500,00
196	20/08	TRANSF.VALOR ENTRE CONTA	0688011	28.500,00	
1111	05/09	DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF*	0501622		3.900,00
198	19/09	TRANSF.CC P/CC S/CPMF	2455088	50.000,00	
200	17/10	TRANSF.CC P/CC S/CPMF	2455151	3.000,00	
202	04/11	TRANSF.CC P/CC S/CPMF	2455675	8.000,00	
204	17/12	TRANSF.CC P/CC S/CPMF	2455215	50.000,00	
205	18/12	TRANSF.VALOR ENTRE CONTA	0444486	44.000,00	
205	18/12	TRANSF.CC P/CC S/CPMF	2455360	50.000,00	
205	29/12	TRANSF.MESMA TIT*	0444458		25.000,00
-	<b>2003</b>	-	<b>TOTAL 2003</b>	<b>292.300,00</b>	<b>66.399,00</b>
1250	02/01	TRANSF.MESMA TIT*	0444461		5.000,00
1250	06/01	TRANSF.MESMA TIT*	0444464		22.000,00
210	26/02	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245526	30.000,00	
212	15/03	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0444462	4.800,00	
217	19/03	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245519	25.000,00	
217	20/04	TRANSFERENCIA MESMA TIT*	0245520	18.000,00	
221	17/05	TRANSF.MESMA TIT*	0444463		14.000,00
226	25/06	TRANSF.VALOR ENTRE CONTA	0245525		20.000,00
229	20/07	TRANSF.MESMA TIT*	0245520		35.000,00
229	23/07	TRANSF.MESMA TIT*	0245523		40.000,00
231	04/08	TRANSF.MESMA TIT*	0245504		15.000,00
234	02/09	TRANSF.MESMA TITULARIDADE	0245502		25.000,00
234	03/09	TRANSF.MESMA TITULARIDADE	0245503		7.000,00
236	22/09	TRANSF.MESMA TITULARIDADE	0245522		4.000,00

238	04/10	TRANSF.MESMA TITULARIDADE	0245504		35.000,00
238	15/10	TRANSF.MESMA TITULARIDADE	0245515		56.000,00
240	05/11	TRANSF.MESMA TITULARIDADE	0245505		25.000,00
244	03/12	TRANSF.MESMA TITULARIDADE	0245503		18.000,00
245	22/12	TRANSF.MMMMM.TITULARIDADE	0245522	70.000,00	
245	30/12	TRANSF.MMMMM.TITULARIDADE	0245530	226.000,00	
-	<b>2004</b>	-	<b>TOTAL 2004</b>	<b>373.800,00</b>	<b>321.000,00</b>
248	28/01	TRANSF.MMA.TITULARIDADE*	0245528	189.000,00	
249	31/01	TRANSF.MMA.TITULARIDADE*	0245531	24.000,00	
1574	01/02	TRANSF. CCP/CC S/CPMF	2455865		24.000,00
258	19/05	TRANSF. CONTAS	02455351		32.000,00
-	<b>2005</b>	-	<b>TOTAL 2005</b>	<b>213.000,00</b>	<b>56.000,00</b>
			<b>TOTAL GERAL</b>	<b>908.100,00</b>	<b>455.566,50</b>
			<b>DIFERENÇA</b>	<b>452.533,50</b>	<b>-</b>

No quadro acima, a coluna FLS indica a folha dos autos – cópias dos extratos – em que constam as transferências, bem como o dia de sua ocorrência, histórico e o lançamento a débito ou a crédito na conta corrente “oficial”, cuja descrição do histórico na cópia do extrato está assinalada com caneta “marca texto” na cor amarela.

Pegue-se o exemplo do lançamento do dia 16/05/02 do quadro, fl. 163: trata-se de lançamento no valor de R\$ 10.000,00 a débito da conta 93-0, cujo favorecido é a conta não contabilizada, indicando uma operação de transferência de valor em espécie para a própria Valine Calçados Ltda., tendo como histórico TRANSF.VALOR ENTRE CONTA – ESPECIE.

O débito no extrato indica a saída do recurso da conta corrente bancária, conceito inverso ao adotado na contabilidade, onde debita-se a conta contábil “Banco” pela entrada do recurso, e na saída, credita-se. O registro contábil desta operação é o débito da conta “Caixa” no dia 16/05/2002, e o crédito na conta “Banco Bradesco”, conforme cópia do livro Razão do ano de 2002 (doc. fls. 48 e 49), respectivamente assinalados.

Ocorre que o valor da operação, R\$ 10.000,00, não entrou efetivamente no caixa da empresa nesta data conforme contabilizado, mas foi transferido para a conta corrente “paralela” conforme se depreende do histórico do extrato.

Caso análogo ocorre no dia 20/05/02 (doc. fl. 163), onde supostamente o caixa da empresa estaria sendo suprido em R\$ 19.000,00,

quando na verdade o recurso estava sendo transferido para a conta não contabilizada. Vide o histórico no extrato: TRANSFERENCIA MESMA TIT\* - DEP. CONTA 004890.

Este procedimento se repete reiteradamente sob os mais diversos históricos: TRANSFERENCIA MESMA TIT\* - DEP.CONTA 004890; TRANSF.VALOR ENTRE CONTA - ESPECIE; TRANSF.MMMA.TITULARIDADE - DEP.CONTA; TRANSF.CC P/ CC S/CPMF PJ - VALINE CALÇADOS LTDA; DOC-NÃO INCIDENCIA CPMF\* - Valine Calçados Ltda; TRANSF. MESMA TITULARIDADE; DOC-CREDITO AUTOMATICO - VALINE CALÇADOS LTDA; TRANSF. CONTAS - VALINE CALÇADOS, conforme os extratos constantes das folhas citadas no quadro acima.

Em sentido inverso, nos extratos a Conta 93-0 é creditada pela suposta entrada de recurso oriundo do caixa da empresa, onde contabilmente credita-se o "Caixa" pela saída do numerário e debita-se a conta "Banco" pela respectiva entrada, conforme o livro Razão. A expressão "não incidência da CPMF" indica que se trata de movimentação entre contas de um mesmo correntista no banco Bradesco, no caso, a Autuada.

Uma vez confirmada a utilização de recursos de conta corrente bancária não contabilizada para supostamente suprir o caixa da empresa, intimou-se o Contribuinte a informar e comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem destes recursos, o que não ocorreu (doc. fl. 37).

Posto isto, não restou outra alternativa ao Fisco, senão recompor a conta "Caixa", estornando tanto o débito (suposto suprimento) quanto o crédito (suposto desembolso do caixa para a conta corrente não contabilizada), encontrando uma diferença tributável, conforme o quadro acima, referente ao período de 01/2002 a 05/2005.

Ou seja, o valor do suprimento de numerário na conta "Caixa" oriundo da conta corrente não contabilizada, logo, de origem não comprovada, superou as saídas do caixa para aquela mesma conta bancária em R\$ 452.533,50, valor este que possibilitou a conta "Caixa" não apresentar saldo credor no período, presumindo-se, portanto, como sendo omissão de receita por expressa previsão legal.

O artigo 42 da Lei nº 9.430 de 27.12.1996, tributária federal publicada no D.O.U. em 30.12.1996, dispõe que:

*"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."*

Este é o entendimento do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda consoante ementas publicadas no Diário Oficial da União - D.O.U,



salvo se comprovado mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, o que não foi o caso:

*ACÓRDÃO 101-92.673 EM 12.05.1999 - PUBLICADO NO DOU EM: 29.06.1999 - 1º CC. / 1ª CÂMARA*

*CONTA BANCÁRIA MANTIDA À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO - A manutenção de conta bancária à margem da contabilidade revela a intenção de subtrair sua movimentação ao controle da fiscalização, constituindo forte indício de prática de omissão de receitas. A não comprovação da origem dos depósitos efetuados na conta não contabilizada autoriza a presunção de que provenham de receitas omitidas. (grifo nosso)*

*ACÓRDÃO 108-07.355 EM 16/04/2003. PUBLICADO NO DOU EM: 18.06.2003. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES / 8A. CÂMARA*

*DEPÓSITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM - ÔNUS DA PROVA - Cabe ao contribuinte comprovar a origem, com documentos hábeis e idôneos, de depósitos relacionados pela fiscalização, sob pena de serem considerados tais valores omissão de receita, por expressa presunção legal (art. 42 da Lei 9430/96). Desse modo, não é ônus da fiscalização promover cruzamento de depósitos bancários e operações que não estariam reportadas nos livros contábeis ou fiscais. Preliminares rejeitadas. Recurso negado.*

Nesse sentido, a imputação encontra-se devidamente comprovada nos autos, cabendo à Impugnante a prova em contrário, o que em momento algum ocorreu.

Corretas, portanto, as exigências fiscais referentes ao ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6763/75.

## **2 – Da falta de apresentação de documentos fiscais**

Foi aplicada a penalidade prevista no artigo 54, inciso VII, alínea "a" da Lei 6763/75, pela falta de apresentação, pela Autuada, dos documentos e informações exigidos através das intimações de fls. 31 a 37.

Compulsando os autos, verifica-se que, contrariamente ao alegado pela Impugnante, a infração resta plenamente caracterizada, sendo, pois, correta a cobrança efetuada.

### **Do Pedido de Perícia formulado pelo sujeito passivo**

A Autuada requer a realização de prova pericial, no intuito de se verificar a real situação de sua escrita fiscal e a origem das infrações porventura cometidas, apresentando os quesitos pertinentes (fls. 278).

Todavia, o pedido de prova pericial requerido ao final da peça impugnatória não merece ser deferido, pois o referido exame mostra-se absolutamente desnecessário, porquanto as respostas aos quesitos apresentados encontram-se nos autos, na medida em que o Fisco trouxe toda a documentação comprobatória das infrações apontadas no Auto de Infração ou foram apresentados pela Impugnante na peça defensiva: cópias dos livros Razão e extratos bancários referentes ao período fiscalizado (fls. 39 a 259, 288 a 1748); listagem dos lançamentos para recomposição da conta "Caixa" (relação dos cheques compensados e das transferências entre contas correntes) – Anexo I (fls. 08 a 24); Recomposição mensal da conta "Caixa" – Anexo II (fls. 26 a 29); cópia dos microfimes dos cheques compensados do ano de 2002.

Assim, 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, desnecessária a produção de prova pericial.

Destaque-se, por oportuno, que a então Auditoria Fiscal indeferiu a realização de prova pericial, conforme despacho de fls. 1772 e que, devidamente intimada, a Impugnante não se manifestou.

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. Marcelo Barroso Lima Brito de Campos. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), José Luiz Drumond e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 18.530/08/3ª**

Publicado no "MG" de 12/03/2008

---

***EMENTA***

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA – VEÍCULO NOVO. Constatada saída de veículo novo, desacobertado de documento fiscal, sob a forma de venda direta realizada por estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação, para consumidor final localizado neste Estado, enquanto a documentação carreada aos autos demonstra que a operação, na realidade, foi de venda normal praticada pela Autuada, concessionária revendedora mineira, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, capitulada no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75, limitada à previsão constante do § 4º, do art. 55, da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a constatação de saída de veículo novo, desacoberto de documento fiscal, sob a forma de venda direta realizada por estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação, para consumidor final localizado neste Estado, enquanto a documentação carreada aos autos demonstra que a operação, na realidade, foi de venda normal praticada pela Autuada, concessionária revendedora mineira, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, capitulada no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75, limitada à previsão constante do § 4º, do art. 55, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 21/27, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 41/44.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 49, que resulta na juntada dos documentos às fls. 56/58.

Intimada da juntada, a Autuada não se manifesta.

O Fisco, por sua vez, se manifesta às fls. 65.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação de saída de veículo novo, desacoberto de documento fiscal, sob a forma de venda direta realizada por estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação, para consumidor final localizado neste Estado, enquanto a documentação carreada aos autos demonstra que a operação, na realidade, foi de venda normal praticada pela Autuada, concessionária revendedora mineira, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, capitulada no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75, limitada à previsão constante do § 4º, do art. 55, da Lei 6763/75.

A imputação fiscal supra se respalda na alínea “f”, do parágrafo 2º, do art. 6º da Lei 6763/75, que assim dispõe:

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

(...)

**§ 2º - Para efeito desta lei, considera-se:**

(...)

**f - saída do estabelecimento situado em território mineiro a mercadoria vendida a consumidor final e remetida diretamente para o comprador por estabelecimento do mesmo contribuinte localizado fora do Estado.**

O caso em tela tem como cerne a nota fiscal nº 002191, de 18/05/2007, emitida por Maqnelson Veículos Ltda, estabelecida no município de Catalão, Estado de Goiás, discriminando a venda do veículo novo da marca mitsubishi, tipo pajero, gls, 3.2, para o consumidor Davito Baratz, residente em Belo Horizonte.

Alega, o Fisco, que a venda foi realizada em Minas Gerais sob dois fundamentos: o primeiro, pelo fato da declaração de recebimento do livrete de bordo constar os dados da ora Autuada, estabelecida no município de Uberlândia, Minas Gerais; o segundo, o fato de constar da nota fiscal objeto do lançamento o nome do Sr. Miguel Naufel Neto, gerente da concessionária de Uberlândia.

De fato, às fls. 08 dos autos, consta cópia da declaração de recebimento do livrete de bordo, demonstrando que o mesmo é originário da filial de Uberlândia.

Na mesma linha, o documento de fls. 09 traz a informação de que o Sr. Miguel Naufel Neto seria o gerente de vendas do estabelecimento de Uberlândia; corroborando a imputação do Fisco, o nome deste gerente encontra-se citado no campo “Dados Adicionais – Informações Complementares” da nota fiscal sob análise.

A ora Autuada rebate a acusação fiscal com o argumento de que por ser uma empresa com matriz em Uberlândia e filiais em Minas Gerais e em outros Estados fica difícil definir claramente onde começa e onde termina a venda de veículos.

Não obstante, a 3ª Câmara de Julgamento, no intuito de propiciar à Autuada, por intermédio de seu cliente, uma prova inconteste de onde se realizou a negociação, solicitou ao Fisco que intimasse o consumidor para que o mesmo apresentasse a forma e o local onde foi realizado o pagamento do veículo.

Sendo assim, o Sr. Davito Baratz, residente no bairro Belvedere, em Belo Horizonte, compareceu aos autos e declarou, às fls. 56/57, que adquiriu o veículo da concessionária do município de Catalão, Estado de Goiás, e pagou todo o valor à vista e em moeda corrente, ou seja, o valor total de R\$ 143.700,00 (cento e quarenta e três mil e setecentos reais).

Contudo, considerando-se as provas trazidas pelo Fisco e a falta de razoabilidade da informação trazida pelo consumidor final, constata-se que a venda realmente se deu em Minas Gerais, mais precisamente no estabelecimento de Uberlândia, ora autuado, legitimando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, capitulada no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75, limitada à previsão constante do § 4º, do art. 55, da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e André Barros de Moura, que o julgavam improcedente, nos termos do art. 112, inciso II, do CTN e nos itens II e III da Impugnação (fls. 23/26). Designado relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e dos vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Relator Designado: Edwaldo Pereira de Salles**

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - VENDA AMBULANTE.** Constatado saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, caracterizadas pela diferença quantitativa entre as mercadorias consignadas nos manifestos de carga e as informadas nas respectivas notas fiscais de vendas, bem como divergência entre as mercadorias descritas nos manifestos de carga e aquelas efetivamente vendidas. Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/06/2003 a 31/08/2003, de saídas de mercadorias (gases industriais) desacobertadas de documentação fiscal, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei 6.763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 592/616, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.805/1.824.

Em função da juntada dos documentos de fls. 1.825/1.835, o Fisco concede vista dos autos à Autuada, que adita sua Impugnação às fls. 1.840/1.851, cujos argumentos foram refutados pelo Fisco em sua tréplica de fls. 1.853/1.861.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1865/1876, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre a constatação, no período de 01/06/2003 a 31/08/2003, de saídas de mercadorias (*gases industriais*) desacobertadas de documentação fiscal, caracterizadas pela inexistência da nota fiscal de entrada prevista no art. 80, II, do Anexo IX, do RICMS/02 (*nota fiscal de retorno de mercadorias - venda ambulante*).

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

Cumprе, também, ressaltar que a Empresa autuada dedica-se, dentre outras atividades, à comercialização de gases do ar em estado líquido (*oxigênio líquido industrial, oxigênio líquido medicinal, nitrogênio líquido industrial, nitrogênio líquido medicinal, etc.*) e, em função das especificidades dessa comercialização, obteve junto à SEF/MG o Regime Especial nº 16.57677-99 (*fls. 650/654*), que lhe permitia adotar os seguintes procedimentos na venda desses produtos (venda ambulante):

1) na saída dos produtos de seu estabelecimento, sem destinatário certo ou sendo desconhecida a quantidade que seria adquirida por seus clientes, era emitida Nota Fiscal Série 1 (**Manifesto**), em nome da própria Impugnante, sem o destaque do ICMS, na qual era citada a numeração dos Romaneios a serem utilizados;

2) no momento da entrega da mercadoria ao adquirente, era emitida Nota Fiscal Série 2 (**Romaneio**), sem destaque do ICMS, na qual eram informados os dados gerais da operação (*destinatário, quantidade, preço, etc.*);

3) quando do retorno do veículo, o estabelecimento autuado deveria emitir, por processamento eletrônico de dados, "**Relatório**" sobre todas as operações realizadas, o qual deveria conter todos os dados relativos ao Manifesto utilizado, Romaneios utilizados e não utilizados e as informações sobre as mercadorias retornadas ou não-vendidas, indicando a sua espécie, quantidade e valor, além da data do retorno;

4) após a elaboração do mencionado "Relatório", o qual será denominado nos tópicos seguintes de "**Relatório Interno**", era emitida Nota Fiscal Série 3, com destaque do ICMS, destinada aos respectivos adquirentes das mercadorias, na qual deveria constar o n.º da NF Série 2 a que estava vinculada (*Romaneio*) e sendo que essa nota fiscal é que servia de base para a apuração do ICMS devido em cada período;

5) não havia a necessidade da emissão de nota fiscal de entrada relativa às mercadorias não-vendidas sendo que todo o controle quantitativo era efetuado através do "*Relatório Interno*" e, para fins de apuração do ICMS devido, eram considerados os dados referentes às Notas Fiscais Série 3.

Contudo, o mencionado Regime Especial vigorou somente até 31/05//2003 (*fls. 653*), sendo inaplicáveis, portanto, a partir de 01/06/2003, todos os procedimentos fiscais anteriormente autorizados e já explicados.

Em 25/06/2003, a Impugnante protocolou junto à DF/BH-1 o documento acostado às fls. 1.825 relativo a todos os estabelecimentos beneficiários do referido Regime, por ela denominado de "*Denúncia Espontânea*", informando que o pedido de prorrogação de seu regime especial não havia sido apresentado no prazo legal (*até 30/04/2003 – art. 11, do regime especial – fl. 653*), mas que estaria providenciando a formalização desse pedido.

Após analisar o documento, o Núcleo de Análise e Parecer (*NAP*) da DF/BH, posicionou-se pelo não-conhecimento da petição (*fls. 467/468*), conforme texto abaixo reproduzido, posicionamento este inteiramente ratificado pela DF/Contagem:

*"INEGÁVEL O DESCUMPRIMENTO DO PRAZO LEGAL PARA OFERECIMENTO DA PETIÇÃO EM CAUSA. ASSIM SENDO, OPINAMOS QUE A DECISÃO CABÍVEL, NO CASO, SERIA PELO NÃO CONHECIMENTO DO PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DO REGIME.*

*OBSERVAMOS TAMBÉM QUE A DENOMINADA DENÚNCIA ESPONTÂNEA AFIGURA-SE DOCUMENTO ESTRANHO AO*

ASSUNTO, NOS TERMOS DOS ARTIGOS 167 A 174 DA CLTA/MG, NÃO SE PRESTANDO COMO TAL PARA QUALQUER INTENÇÃO DE REGULARIZAR PROCEDIMENTOS DO CONTRIBUINTE.”

Em duas outras oportunidades (07/08/2003 e 25/09/2003 – fls. 4.878/4.883 – PTA 01.000151774-65), a Impugnante tentou obter junto à SEF/MG concessão de novo Regime Especial que lhe permitisse adotar os mesmos procedimentos previstos no Regime anterior (nº 16.57677-99), requerimentos estes que foram indeferidos pelo Fisco em função de que o Regime pretendido poderia “dificultar o controle fiscal das operações do contribuinte” (fls. 4.887/4.891 – PTA 01.000151774-65).

Por não concordar com o indeferimento de seu pleito, a Impugnante, em um procedimento totalmente atípico e sem qualquer respaldo na legislação, protocolou, em 22/07/2005, junto à DF/Contagem a “Denúncia Espontânea” acostada às fls. 1.826, através da qual ela informou ao Fisco que continuava a utilizar a sistemática prevista no Regime Especial já expirado em razão das peculiaridades pertinentes à sua atividade comercial.

Há que se ressaltar que de acordo com o disposto no art. 169, III, c/c art. 170, ambos da CLTA/MG, a denúncia espontânea somente surte efeitos se acompanhada da prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir, o que não aconteceu no caso dos autos.

**Art. 169** - A denúncia espontânea será instruída, quando for o caso, com:

(...)

**III** - a prova do cumprimento da obrigação acessória a que se referir.

.....

**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.

Ademais, o documento denominado pela Impugnante de “Denúncia Espontânea” tem conteúdo totalmente vago, pois não faz menção a qual obrigação principal ou acessória foi descumprida. Aliás, conforme muito bem salientado pelo NAP é um “documento estranho ao assunto, nos termos dos artigos 167 a 174 da CLTA/MG, não se prestando como tal para qualquer intenção de regularizar procedimentos do contribuinte”.

Na verdade, a conduta da Impugnante, além de ser irregular, afigura-se totalmente contraditória, conforme abaixo explicitado.

Em 07/03/2003, a SEF/MG concedeu à Autuada o Regime Especial n.º 16.000078350-82, que lhe permitia emitir documentos fiscais por processamento eletrônico de dados, através de equipamento denominado Coletor

de Dados, nas vendas efetuadas fora de seu estabelecimento (*fls. 1.827/1.834*), que vigorou até 31/12/2003, sendo posteriormente substituído pelo de n.º 16.000105235-65 (*fls. 4.869/4.877 – PTA 01.000151774-65*), ainda hoje em vigor, segundo informações do Fisco.

Em ambos os Regimes, diferentemente do anterior, constava a obrigatoriedade do Contribuinte emitir a nota fiscal de entrada relativa às mercadorias não vendidas, conforme artigos 11 e 15, do PTA 16.000078350-82 (*fls. 1.829/1.830*) e artigos 7, 8 e 11, do PTA 16.000105235-65 (*fls. 4.870/4872 - PTA 01.000151774-65*).

Ora, se esses últimos Regimes, que produziram efeitos a partir de março de 2003, previam a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal de entrada, como considerar uma “denúncia”, datada de 22/07/2005, que mencionava procedimento totalmente contrário ao previsto nos Regimes Especiais concedidos e em vigor?

O que se conclui é que a Impugnante, adotando uma conduta no mínimo culposa, insistiu em adotar procedimentos contidos em Regime Especial já revogado, contrariando toda a legislação vigente, bem como as orientações do Fisco, que sempre indeferiu os pleitos da empresa para que fossem revigorados os procedimentos fiscais contidos no Regime revogado.

Por oportuno, há que se salientar que não faz o menor sentido a afirmação da Impugnante de que seria aplicável ao caso dos autos o disposto no parágrafo único, do art. 100, do CTN, pois se alguma prática reiterada de autoridades fiscais houve, esta foi no sentido de negar validade aos procedimentos previstos no Regime Especial revogado.

Para fins do confronto quantitativo das mercadorias constantes nos manifestos de carga e nas notas fiscais de venda (*NF Séries 2 e 3*), foram desconsiderados/desclassificados, com fulcro no art. 149, III, do RICMS/02, os documentos fiscais que continham divergência entre as mercadorias neles descritas e aquelas mencionadas nos respectivos manifestos de carga.

Portanto, para apuração das saídas desacobertadas, o Fisco efetuou o cotejamento das quantias, em m<sup>3</sup>, das saídas para venda ambulante dos produtos “Oxigênio Líquido Industrial”, “Oxigênio Líquido Medicinal” e “Nitrogênio Líquido” informadas em cada Manifesto (*NF Série 1*), com o montante das vendas efetuadas através das Notas Fiscais Séries 2 e 3 vinculadas ao manifesto (*fls. 28/42*).

A diferença apurada através desse cotejamento, corresponde à saída desacobertada de documentação fiscal de cada um dos produtos, em razão da não emissão de Nota Fiscal de entrada correspondente quando do retorno do veículo ao estabelecimento.

Para apuração dessa diferença, o Fisco desconsiderou as notas fiscais de vendas emitidas (*NF Séries 2 e 3*), sempre que os produtos nelas indicados fossem divergentes daqueles mencionados nos respectivos manifestos de carga.



As notas fiscais desconsideradas/desclassificadas estão relacionadas nos quadros acostados às fls. 28/42 e podem ser identificadas pela expressão "DESCL.", aposta no campo destinado à informação das Notas Fiscais Série 2 (*Romaneio*) utilizadas pelo Sujeito Passivo, coluna "QTD".

Conforme explicado acima, a desconsideração/desclassificação baseou-se no fato de que as mercadorias descritas nas Notas Fiscais Série 2 (*Romaneios*) e Série 3 divergiam daquelas lançadas nos respectivos manifestos (*NF Série 1 – Ex.: ver fls. 52 e 57/58*).

O quadro abaixo traz alguns exemplos e permite uma melhor compreensão do procedimento fiscal (*ver fls. 28, 52, 59/64, 65 e 70/73*):

Manifesto - NF Série 1			Notas Fiscais Série 3 Emitidas			Diferença Saída S/NF
Nº	Produto	Qtd (m³)	Nº	Produto	Qtd (m³)	
3.417	Oxigênio Líq. Industrial	19.378	6.721	Oxigênio Líq. Industrial	10.368	9.010
3.418	Oxigênio Líq. Industrial	19.378	6.679	Oxigênio Líq. Industrial	15.351	4.027
3.419	Oxigênio Líq. Industrial	7.215	6.677	Oxigênio Líq. Industrial	530	
			6.671	Oxigênio Líq. Industrial	1.534	
			6.681	Oxigênio Líq. Industrial	1.968	
			6.672	Oxigênio Líq. Industrial	734	
			6.873	<b>Oxigênio Líq. Medicinal</b>	<b>Desclassificada</b>	
			6.883	<b>Oxigênio Líq. Medicinal</b>	<b>Desclassificada</b>	
<b>Total</b>		<b>7.215</b>			<b>4.766</b>	<b>2.449</b>
3.442	Oxigênio Líq. Industrial	7.215	6.870	Oxigênio Líq. Industrial	1.352	
			6.884	<b>Oxigênio Líq. Medicinal</b>	<b>Desclassificada</b>	
			6.674	<b>Oxigênio Líq. Medicinal</b>	<b>Desclassificada</b>	
			6.675	<b>Oxigênio Líq. Medicinal</b>	<b>Desclassificada</b>	
<b>Total</b>		<b>7.215</b>			<b>1.352</b>	<b>5.863</b>

Nos dois primeiros casos, as saídas desacobertadas decorreram, única e exclusivamente, da inexistência da nota fiscal de entrada prevista no art. 80, II, do Anexo IX, do RICMS/02 (*nota fiscal de retorno de mercadorias - venda ambulante*).

Nos dois últimos, além da inexistência da nota fiscal de entrada acima citada, as saídas desacobertadas tiveram origem, ainda, na desclassificação de documentos fiscais, com fulcro no art. 149, III, do RICMS/02, face à divergência entre as mercadorias neles descritas e aquelas mencionadas nos respectivos manifestos de carga.

Conforme estabelecido no art. 78, do Anexo IX, do RICMS/02, na saída de mercadoria para realização de operações fora do estabelecimento, o contribuinte deve emitir nota fiscal (*Manifesto*), em seu próprio nome, para acompanhar a mercadoria no seu transporte, devendo nela constar, de forma precisa, a indicação de todos os produtos destinados à venda ambulante.

Nos exemplos acima, embora constasse no manifesto de carga a mercadoria *Oxigênio Líquido Industrial*, foram efetuadas vendas de *Oxigênio Líquido Medicinal*.

A Impugnante justifica o seu procedimento da seguinte forma (fls. 603/604):

*“TODAVIA, SOBRE A NOMENCLATURA DE PRODUTOS ADOTADA PELA IMPUGNANTE EM SEUS DOCUMENTOS FISCAIS, CUMPRE ESCLARECER QUE, AO CONTRÁRIO DO QUE ENTENDEU A FISCALIZAÇÃO, ESTA VARIA APENAS DE ACORDO COM O DESTINATÁRIO FINAL DA MERCADORIA, MAS JAMAIS VARIA O PRODUTO EFETIVAMENTE ENTREGUE, QUE É SEMPRE DE UM ÚNICO TIPO PARA QUALQUER DOS CLIENTES.*

*EM OUTRAS PALAVRAS, O VOLUME DE PRODUTO TRANSPORTADO EM UM CAMINHÃO É SEMPRE DE UM ÚNICO TIPO QUÍMICO (O<sub>2</sub> – OXIGÊNIO), NÃO OBSTANTE SEJA ENTREGUE DE FORMA PARCELADA A ENTIDADES OU EMPRESAS COM ATIVIDADES DIFERENTES, AS QUAIS LHE DÃO UMA NOMENCLATURA DIFERENCIADA EM RAZÃO DE SUA UTILIDADE ESPECÍFICA: “MEDICINAL” – PELOS HOSPITAIS E CONGÊNERES E “INDUSTRIAL” – PELAS INDÚSTRIAS.*

*(...)*

*ALÉM DISSO, ATÉ A TARIFA EXTERNA COMUM – BRASIL (“TEC”), PARA ESTE PRODUTO, TRAZ APENAS UMA INDICAÇÃO DE CLASSIFICAÇÃO (“OXIGÊNIO”) E NÃO DUAS, CONFIRA-SE:*

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO
2804.40.00	OXIGÊNIO

*(...)*

*SOBRE AS DIFERENÇAS DE VALORES APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO, ESTAS SÃO PLENAMENTE JUSTIFICÁVEIS DIANTE DAS PARTICULARIDADES DE CADA GRUPO DE CLIENTES DA IMPUGNANTE E TAMBÉM NÃO SOCORREM O TRABALHO FISCAL.*

*(...)*

*COMO É DE SE IMAGINAR, OS CLIENTES MEDICINAIS REPRESENTAM EMPRESAS OU ENTIDADES PÚBLICAS OU PRIVADAS CUJAS ATIVIDADES COM OXIGÊNIO LÍQUIDO BUSCAM A PRESERVAÇÃO OU MELHORIA DA VIDA HUMANA (EX.: HOSPITAIS).*

*OBVIAMENTE, ENTÃO, A ENTREGA DESTE PRODUTO PRA ESTE PERFIL DE CLIENTE ENVOLVE CAUTELAS ESPECIAIS QUANTO AO SEU MANUSEIO, PRINCIPALMENTE VOLTADAS À NÃO INFECÇÃO DO PRODUTO POR QUALQUER TIPO DE AGENTE EXTERNO (BACTÉRIAS, POEIRA, ETC.), NA MEDIDA EM QUE SUA APLICAÇÃO SERÁ PARA FINS TERAPÊUTICOS, O QUE JÁ*

REPRESENTA UM CUSTO EXTRA PARA A IMPUGNANTE NESTES CASOS.

*POR OUTRO LADO, OS CLIENTES INDUSTRIAIS, POR NÃO REALIZAREM ATIVIDADES QUE NECESSITEM DA ADOÇÃO DESTAS MESMAS CAUTELAS POR PARTE DA IMPUGNANTE, NA MEDIDA EM QUE UTILIZARÃO ESTE PRODUTO EM PROCESSOS PRODUTIVOS, BEM COMO POR COMPRAREM UM MAIOR VOLUME DESTE PRODUTO, NÃO LHE GERAM TAIS TIPOS DE CUSTOS EXTRAS.”*

A Impugnante adota três tipos de códigos distintos relativos aos produtos que comercializa, quais sejam: Código 10003000 – Oxigênio Líquido Industrial; Código 10061000 – Oxigênio Líquido Medicinal; Código 10008000 – Nitrogênio Líquido.

Portanto, muito embora a NCM indique uma única classificação para o produto “Oxigênio”, a própria Impugnante, para fins de seu controle interno, adotou códigos distintos para os Oxigênios Industrial e Medicinal, mesmo porque, de acordo com sua própria afirmação, esses produtos estão sujeitos a preços também distintos.

Por outro lado, se o Oxigênio Líquido Medicinal necessita de “cautelais especiais quanto ao seu manuseio, principalmente voltadas à não infecção do produto por qualquer tipo de agente externo”, por ser destinado a fins terapêuticos, não se justifica que esse produto, carregado para esse fim, seja também destinado à indústria, ou seja, se no manifesto consta que o oxigênio é do tipo medicinal, com fins e preços específicos, não há justificativa plausível para a existência de notas fiscais de vendas desse produto para indústrias.

A *contrário sensu*, se nos manifestos a mercadoria é descrita como Oxigênio Líquido Industrial, não seria justificável a sua venda para hospitais, por exemplo, como se Oxigênio Medicinal fosse, pois, conforme já salientado, este último está sujeito a procedimentos especiais em função de seu destino.

Assim sendo, afigura-se correta a desclassificação dos documentos efetuada pelo Fisco.

Os procedimentos relativos à venda ambulante, realizada por contribuintes sediados neste Estado, estavam disciplinados, à época dos fatos (*exercício de 2003*), nos artigos 78 a 80, do Anexo IX, do RICMS/02.

**Art. 78** - Na saída de mercadoria para realização de operações fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículo, o contribuinte emitirá nota fiscal, em seu próprio nome, para acompanhar a mercadoria no seu transporte.

**§ 1º** - A nota fiscal conterá os números das notas fiscais a serem emitidas por ocasião da entrega das mercadorias e será o documento hábil para a

escrituração no livro Registro de Saídas, com o respectivo débito do imposto.

**§ 2º** - O bloco utilizado para emissão da nota fiscal na entrega de mercadoria será distinto daquele em uso para emissão da nota fiscal com o fim de acobertar o transporte e para documentar o retorno da mercadoria, podendo, opcionalmente, ser adotada seriação específica.

(...)

**I** - a nota fiscal de que trata o caput deste artigo deverá indicar:

**a** - o número dos formulários a serem utilizados para emissão das notas fiscais a serem emitidas por ocasião da entrega das mercadorias;

**b** - o número das notas fiscais a que se refere a alínea anterior;

.....  
**Art. 80** - Por ocasião do retorno do vendedor, será emitida, pelo estabelecimento, conforme o caso:

**I** - nota fiscal complementar, se o valor real da operação for superior ao lançado na primitiva nota fiscal de remessa;

**II** - nota fiscal pela entrada, para a recuperação do imposto relativo à mercadoria não vendida, ou na hipótese de o valor real da operação ser inferior ao consignado na nota fiscal de remessa.

Esses procedimentos podem ser assim resumidos, observados os demais detalhes previstos na legislação:

- no ato da saída da mercadoria do estabelecimento, é emitida nota fiscal (*Manifesto*), em nome do próprio contribuinte, com destaque integral do imposto, que acompanha a mercadoria no seu transporte;

- no Manifesto é citada a numeração das notas fiscais a serem emitidas no momento da entrega da mercadoria aos respectivos adquirentes, de série distinta à do Manifesto;

- se a totalidade da mercadoria não for comercializada, no retorno do veículo ao estabelecimento, deve ser emitida nota fiscal de entrada, que servirá não só para a recuperação do imposto debitado integralmente no Manifesto, como também para comprovar o próprio retorno de parte da mercadoria.

Assim, não havendo emissão da nota fiscal de entrada a que faz alusão o art. 78, § 2º, c/c art. 80, II, do Anexo IX, do RICMS/02, a conclusão óbvia que se tem é que a totalidade da mercadoria consignada no Manifesto de Carga foi integralmente comercializada.

É exatamente esse o caso dos autos, lembrando que o Regime Especial que permitia ao Sujeito Passivo adotar procedimento diverso já não estava mais em vigor.

As saídas desacobertadas estão demonstradas nos quadros acostados às fls. 28/42, as quais foram obtidas mediante a diferença entre a quantidade total de mercadorias lançadas no Manifesto e aquelas informadas nas Notas Fiscais Série 3, relativas às vendas efetuadas, observada a desclassificação de diversos documentos fiscais, conforme acima explanado.

Para apuração da base de cálculo do ICMS e das penalidades, o Fisco arbitrou o valor das operações, com fulcro no art. 53, III, c/c art. 54, IX, do RICMS/02, utilizando, para tanto, o preço médio mensal de cada produto comercializado (*oxigênio líquido industrial/medicinal e nitrogênio líquido medicinal*), preço este obtido através da própria documentação fiscal emitida pela Impugnante (fls. 43/49).

A Impugnante contradiz a existência das diferenças apontadas, alegando que sempre manteve consigo o Relatório detalhado dos produtos devolvidos, ao invés de emitir as notas fiscais de entrada/retorno de mercadorias (*Relatório citado no item 3 das considerações iniciais - ver fls. 665/767*).

Após os esclarecimentos de que a Impugnante não possuía Regime Especial que autorizasse tal procedimento e que este fato era de seu conhecimento, torna-se evidente que o mencionado "*Relatório*" não possui valor probante, visto não ser documento fiscal, não passando de um mero documento de controle interno da Impugnante.

Para reforçar a inexistência das diferenças apontadas, a Impugnante cita às fls. 599 exemplo de operação com Oxigênio Líquido Industrial, discriminando as quantidades remetidas através da Nota Fiscal Série 1 Nº 3450 – Manifesto, a quantidade vendida por meio da Nota Fiscal Série 3 Nº 6722, lançada no livro Registro de Saídas, e a quantidade do produto que teria retornado a seu estabelecimento, escriturada no "*Relatório – Regime Especial*" (*Doc. 04 - fls. 644/648*).

Esses documentos, no entanto, em nada afetam o presente lançamento, pois não se discute a correção da emissão e da escrituração das Notas Fiscais Série "3".

Quanto ao "*Relatório de Regime Especial*", deve ser reiterado que o mesmo não possui efeito probante, por não ser documento fiscal, sendo, portanto, insuficiente para ilidir o feito fiscal.

Além disso, como poderia ser aceito um "*Relatório*" que indica, inclusive, retorno "negativo" de mercadorias (*ex.: fls. 665/668 – campo "Qt. Retor.*)?

Tentando explicar esse fato, a Impugnante alega que em alguns casos, não obstante programasse a venda de "Y" m<sup>3</sup> de determinado gás, o caminhão providenciado pela transportadora possuía uma capacidade maior de "2Y" m<sup>3</sup>, sendo carregado em sua capacidade máxima. Assim, ao invés de gerar um retorno de "0" (zero) m<sup>3</sup> do gás, de acordo com o manifesto emitido, acabava

gerando um retorno de “Y” m<sup>3</sup> do produto, equivalente à carga máxima (2Y m<sup>3</sup>), subtraída da quantia vendida (Y m<sup>3</sup>).

Ora, essa explicação nada mais é do que uma confissão de que a empresa dava saída a “Y” m<sup>3</sup> de gás sem a emissão da documentação fiscal correspondente, pois o caminhão era carregado, no exemplo citado, com o dobro da carga que constava no manifesto emitido.

Portanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, o feito fiscal encontra respaldo no art. 110, da CLTA/MG, uma vez que não foram apresentados **documentos fiscais** que pudessem elidir a acusação fiscal.

*Art. 110 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacoberta de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.*

As saídas desacobertas somente seriam descaracterizadas se apresentadas as notas fiscais de entrada das mercadorias, ou seja, somente se comprovado o efetivo retorno das mercadorias objeto da autuação ao estabelecimento do Sujeito Passivo.

Caracterizada a infração, afiguram-se legítimas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS relativo às operações, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última prevista no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75.

Por fim, ao contrário do alegado pela Impugnante, a penalidade aplicada pelo Fisco foi corretamente capitulada, uma vez que a tipificação contida no art. 55, II, “a”, da Lei 6763/75, coaduna-se perfeitamente com o ilícito fiscal em apreço.

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I, do RPTA/MG, “a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei 6763/75, o mesmo acontecendo com a TAXA SELIC, cuja exigência está respaldada nos artigos 127 e 226, do mesmo diploma legal, c/c Resolução 2.880/97.

Dessa forma, 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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Fabrício Gomes da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do

signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura..

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## **10 – MICROGERAES**

---

**Acórdão: 18.730/08/1ª**

Publicado no “MG” de 01/05/2008

---

### **EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL.** Constatadas saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante confronto de documentos extrafiscais apreendidos no estabelecimento do Contribuinte, com os valores de saídas lançados no seu livro Registro de Saídas. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do artigo 194, inciso I, da Parte Geral, do RICMS/02. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, ambos da Lei nº 6763/75.

**MICRO GERAES – EMPRESA DE PEQUENO PORTE - DESENQUADRAMENTO.** Constatado o enquadramento indevido da Autuada na condição de empresa de pequeno porte - EPP, uma vez que a sua receita bruta real superou o limite máximo previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 13.437/99 e artigo 11 do Anexo X do RICMS/96, tendo como consequência perda dos benefícios fiscais concedidos pelo programa MICRO GERAES. Legítima a exigência de ICMS e Multa de Revalidação (100%) prevista no artigo 25, inciso II, alínea “a” da Lei 15.219/04.

**MICRO GERAES – ABATIMENTO INDEVIDO.** Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS decorrente de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, implicando em anulação dos abatimentos procedidos pelo contribuinte em consonância com o artigo 14, Anexo X, do RICMS/96. Entretanto, como a perda do direito aos abatimentos alcança apenas o recolhimento intempestivo ou a menor do imposto calculado na forma do regime do Micro Geraes, as exigências fiscais devem ser canceladas.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades cometidas pelo Contribuinte:

1) saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais cujos valores foram apurados através do confronto dos documentos extrafiscais devidamente apreendidos no estabelecimento da Autuada, com os valores de saída lançados no livro Registro de Saídas, no período de maio/2002 a

janeiro/2003, pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso II da Lei 6.763/75;

2) enquadramento indevido na condição de empresa de pequeno porte - EPP, a partir de setembro/2002, em razão de ter ultrapassado, em agosto/2002, o limite de receita bruta previsto no artigo 11 do Anexo X ao RICMS/96, pelo que se exige ICMS e Multa de Revalidação capitulada no artigo 18, inciso II, alínea "a" (200%) da Lei n.º 13.437/99, com redução a 100% (cem por cento) por força do disposto no artigo 25, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 15.219/04;

3) recolhimento a menor do ICMS, nos meses de maio a agosto de 2002, visto estar caracterizada a perda do direito aos abatimentos previstos no artigo 14 do Anexo X do RICMS/96, pelo que se exige ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 472 a 476 e documentos de fls. 477 a 515.

O Fisco se manifesta à fl. 518 e apresenta os documentos de fls. 519 a 1.238.

Aberta vista para a Impugnante (fl. 1.242), a mesma se manifesta às fls. 1.244 a 1.246. O Fisco se manifesta a respeito (fl. 1.248).

Novas manifestações teve a Impugnante nos autos (fls. 1.249 a 1.253 e 1.261 a 1.262) ratificando seu entendimento anterior.

O Fisco, em manifestação de fls. 1.264 a 1.283, pede a procedência do lançamento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.287 a 1.300, opina pela procedência do lançamento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Entende a Impugnante que, no caso em questão, a Fiscalização lhe sonegou provas, comprometendo o trabalho fiscal que não pode prosperar, diante do nítido cerceamento do direito de defesa do que lhe foi imputado.

Ao contrário do entendimento da Impugnante, as provas foram juntadas aos autos no decorrer da instrução processual, em decorrência das manifestações da defesa, visando contrapor-se às alegações da Autuada nas diversas manifestações nos autos.

Assim, sempre que o Fisco se deparou com uma nova argumentação defensoria, produziu, com base em elementos já descritos na apreensão ou utilizando-se de documentos fiscais e não-fiscais da Autuada, planilhas que viriam ao encontro da acusação fiscal.

Com certeza não ocorreu a violação ao direito de defesa, pois sempre que houve um pronunciamento do Fisco com elaboração de quadros ou juntada de documentos, novos prazos foram concedidos à Impugnante, para que utilizasse seu direito constitucional de defesa.



Além do mais, o Auto de Infração contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza da infração e a pessoa do infrator, tendo a Impugnante recebido cópias de todo o trabalho fiscal (fls. 1.243, 1.254 e 1.259) e de outros documentos juntados no curso da tramitação dos autos.

Além do mais, a citação dos dispositivos infringidos e cominativos das penalidades 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, vigente à época, foram observados, não tendo procedência a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades cometidas pelo Contribuinte:

1) saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais cujos valores foram apurados através do confronto dos documentos extrafiscais devidamente apreendidos no estabelecimento da Autuada, com os valores de saída lançados no livro Registro de Saídas, no período de maio/2002 a janeiro/2003, pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso II da Lei 6.763/75;

2) enquadramento indevido na condição de empresa de pequeno porte - EPP, a partir de setembro/2002, em razão de ter ultrapassado, em agosto/2002, o limite de receita bruta prevista no artigo 11 do Anexo X ao RICMS/96, pelo que se exige ICMS e Multa de Revalidação capitulada no artigo 18, inciso II, alínea "a" (200%) da Lei n.º 13.437/99, com redução a 100% (cem por cento) por força do disposto no artigo 25, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 15.219/04;

3) recolhimento a menor do ICMS, nos meses de maio a agosto de 2002, visto estar caracterizada a perda do direito aos abatimentos previstos no artigo 14 do Anexo X do RICMS/96, pelo que se exige ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei nº 6763/75.

Oportuno assinalar, tendo por base os esclarecimentos do Fisco, que a denominação original da Alarminas Ltda, desde a sua constituição até a 5.ª alteração contratual (fls. 460/470 e 478/493), era Security House Ltda, motivo pelo qual este nome aparece nos documentos apreendidos.

Conforme narrativa de fls. 1.271/1.273, a ação fiscal foi iniciada, simultaneamente, no estabelecimento da Autuada e na empresa Tech House Ltda, Inscrição Estadual nº 062.333898.00-00, tendo sido motivada por indícios de que ambas as empresas, atuando no ramo de venda de equipamentos de segurança, pertenceriam de fato ao mesmo dono, Sr. Tito Guilherme Vaz de Mello (sócio da Alarminas Ltda.), e de que estariam efetuando a maioria de suas vendas desacobertas de documentação fiscal, além de terem sido constituídas, trabalhando em conjunto, para tentar burlar o erário público. Importa frisar que a Tech House Ltda., na ocasião, encontrava-se estabelecida na Avenida Amazonas, 2464 – Barro Preto, nesta Capital, enquanto a Alarminas Ltda. funcionava na mesma Avenida, porém no número 2.492, lj. 03.

Vale registrar que além do Auto de Infração em questão, o resultado dos trabalhos desenvolvidos a partir da apreensão dos documentos da Tech House Ltda. gerou o Auto de Infração nº 01.000143338.11, emitido em 1º de fevereiro de 2005 contra aquela empresa, o qual tramita juntamente com o presente PTA.

A Fiscalização apresenta às fls. 1.281/1.282, o resumo completo e preciso dos fatos e circunstâncias que motivaram o lançamento, tendo sido carreada aos autos toda a documentação probatória das infrações constatadas.

**Item 1 do AI – Mercadoria Saída Desacobertada – Documento Extrafiscal**

Quanto ao mérito, a autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais cujos valores foram apurados através do confronto dos documentos extrafiscais (documentos denominados “Pesquisas” e “Caixa do Dia”) devidamente apreendidos, com os valores de saída lançados no livro Registro de Saídas do Contribuinte, no período de maio/2002 a janeiro/2003. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso II da Lei 6.763/75.

Os documentos extrafiscais referidos foram regularmente apreendidos, conforme TAD nº 001156 de fl. 02.

O procedimento do Fisco está respaldado pelos artigos 190 e 201, II, ambos do RICMS/2002:

*"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.*

*Parágrafo único - Na hipótese de recusa de exibição de mercadorias, livros ou documentos, programas ou meios eletrônicos, a fiscalização poderá lacrar móveis, equipamentos ou os depósitos em que possivelmente eles estejam, lavrando Auto de Recusa e Lacração, do qual deixará cópia com o contribuinte, solicitando, de imediato, à autoridade administrativa a que estiver subordinada, as providências necessárias para que se faça a exibição judicial.*

*Art. 201 – Serão apreendidos:*

*(...)*

*II – os documentos, os objetos, os papéis, os livros fiscais e os meios eletrônicos, quando constituam prova ou indício de infração à legislação tributária."*

*(...)*

*§ 2º - A apreensão prevista no inciso II do caput deste artigo não poderá perdurar por mais de 8 (oito) dias, ressalvadas as hipóteses seguintes:*

*I- a devolução for prejudicial à comprovação da infração;*

*II- a apreensão tratar-se de cópia de programas e arquivos eletrônicos.*

*§ 3º - Na hipótese do inciso I do parágrafo anterior, será fornecida ao contribuinte que a requeira cópia dos documentos, papéis, livros e meios eletrônicos apreendidos."*

O procedimento adotado pelo Fisco, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal do Autuado para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no artigo 194, inciso I, Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

*"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".*

A Autuada afirma, sem contudo trazer qualquer prova, que o Fisco não pode presumir que os documentos extrafiscais correspondam a operações efetivamente realizadas sem notas fiscais.

O presente feito fiscal encontra-se, ainda, respaldado nos artigos 109 e 110 da CLTA/MG, vigente à época:

*"Art. 109 - O Auto de Infração goza de presunção de legitimidade, que poderá ser elidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo.*

*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 das provas, será essa irregularidade considerada como provada".*

Assim, correto o procedimento adotado pelo Fisco.

Ainda quanto ao mérito, a Impugnante não apresentou maiores considerações, centrando todo seu esforço na negativa de realização dos negócios mencionados nos documentos extrafiscais apreendidos pelo Fisco.

Buscando confirmar a propriedade dos papéis e, conseqüentemente, das informações neles inseridas, o Fisco produziu uma série de documentos e informações, todas retiradas dos documentos apreendidos, daqueles juntados pela defesa ou de outros documentos fiscais do próprio contribuinte.

Como salienta o Fisco, para que o trabalho fiscal seja mais bem entendido, é importante explicar a relação existente entre a Tech House Ltda. e a Alarminas Ltda.

“A partir das observações feitas durante a ação fiscal e posteriormente, no desenvolver dos trabalhos fiscais, ficou claro que, de fato, a Alarminas Ltda. e Tech House Ltda., empresas criadas na mesma data (dia 01.01.1997), atendendo ao mesmo ramo de negócios e tendo muitos clientes em comum, foram criadas visando à diminuição da carga tributária que incidiria, caso tivesse sido criada uma única empresa”.

Ocorre que, na prática, elas funcionavam em conjunto, cabendo ao(s) seu(s) verdadeiro(s) dono(s), distribuir os negócios entre elas, de modo a pagar menos tributos. Para isso, embora fossem utilizados instalações, funcionários, equipamentos e escritórios contábeis comuns, as empresas mantinham estruturas físicas externas (de fachada) e a escrita fiscal separadas, para parecer que se tratavam, de fato, de empresas distintas.

Verificando a documentação fiscal das empresas, observa-se que a Tech House Ltda. nunca teve um funcionário registrado em seu livro Registro de Empregados, embora tenha receitas brutas informadas ao Fisco, nos exercícios de 2001 a 2004 nos montantes de R\$ 1.812.603,65, 2.283.795,87, 3.892.992,26 e 1.015.897,34, respectivamente - dados retirados do SICAF (Sistema de Informatização e Controle da Arrecadação e da Fiscalização - banco de dados da SEF/MG (Anexo XI, fls. 524).

Por outro lado, a Alarminas Ltda., com faturamento bruto informado ao Fisco na ordem de R\$ 591.600,53 e R\$ 545.054,66, em 2002 e 2003, respectivamente, possuía 75 (setenta e cinco) empregados registrados em seu livro próprio. É absolutamente impossível conceber uma empresa que fature milhões de reais por ano e que se dedique ao comércio atacadista de equipamentos de segurança, sem ter nenhum funcionário, enquanto sua co-irmã, trabalhando no mesmo ramo, atendendo, na maioria, aos mesmos clientes e faturando aproximadamente 1/5 (um quinto) do que fatura a Tech House Ltda, precisasse de 75 (setenta e cinco) funcionários para manter-se operante (fls. 529, 530 e 543)!!!

Continuando a análise da documentação das empresas, posta pelo Fisco, observa-se que a maioria das compras e das vendas com documentos fiscais era efetuada pela empresa que apurava o tributo por débito e crédito (Tech House), conforme pode ser verificado pelas receitas brutas acima mencionadas, exatamente para poder gerar crédito para os clientes que dele precisassem. Já a

maior parte das compras e vendas desacobertadas de documentos fiscais, ficava a cargo da empresa de pequeno porte – EPP (Alarminas).

Da mesma forma, todos os empregados eram registrados apenas na EPP (Alarminas), que incluída no Micro Geraes, se beneficiava com abatimentos dos tributos, em função da quantidade de empregados registrados. A EPP (Alarminas) também controlava suas vendas, mantendo-as em um patamar que não ultrapassasse o limite que implicasse no seu desenquadramento.

Como se não bastasse a utilização de espaços e funcionários em comum, uma outra prova da ligação das empresas está exatamente nos próprios documentos apreendidos, uma vez que eles têm em seu cabeçalho o nome e o endereço da “Tech House” e na maioria deles, em sua parte inferior, os dizeres “Caixa – Security House” ou “Gerente Geral Security House Ltda.” (“Security House Ltda. é a razão social anterior da Alarminas Ltda.), o que demonstra claramente que as duas empresas funcionavam em conjunto, separando as suas vendas apenas para efeitos fiscais.

Tratando agora da autuação propriamente dita, o seu foco principal foi a constatação, mediante confronto de documentos extrafiscais, apreendidos por meio do TAD número 001156 de 12/03/2003, com os valores lançados no livro Registro de Saídas, de mercadorias vendidas sem a emissão de documentos fiscais.

Inicialmente, cabe chamar a atenção para o formato e o conteúdo dos documentos apreendidos:

O primeiro deles, de fls. 26 e 27, intitulado “Caixa do Dia 14/05/2002” demonstra o movimento do dia, com colunas contendo o número do pedido, o nome do cliente, o valor e a data de emissão do pedido. Em seguida, demonstram a forma de recebimento: no caso de cheque, constam o número do banco, o número do cheque, o seu valor e o seu vencimento; existem ainda colunas para recebimento em espécie, em reais ou em dólar e para duplicatas. Essa dinâmica segue até a fl. 37, onde é demonstrado o movimento do dia 21/05/2002.

A partir dessa data, as segundas folhas ganham o campo para assinatura de dois funcionários: o responsável pela elaboração – Bruno R. Carvalho - e um conferente – Azevedo -, além de passarem a ter a rubrica de uma pessoa não identificada, que em algumas das folhas vem abaixo de um “ciente”, com data (vide, por exemplo as fls. 45). A partir das fls. 42 ocorre outra modificação no modelo utilizado, acrescentando-se duas colunas para movimento bancário, com valor e conta corrente e colocando o cargo de Aux. Administrativo, abaixo do nome do Sr. Bruno Ricarlone Carvalho.

Os documentos seguem sem alteração até às fls. 122, quando são acrescentadas linhas totalizando o movimento diário, o saldo anterior acumulado e o saldo atual. Nova alteração acontece às fls 183, com o movimento do caixa do dia 23/09/02, quando começa a aparecer a rubrica do Sr. Pedro Paulo Monferrari, a gerente geral da Security House Ltda.. A partir das fls. 255, já no segundo volume do PTA, os documentos mudam de nome, passando a se chamar “Pesquisas (lançamentos de CR) (Caixa vendas balcão)”, tendo acima de todas as

folhas o nome da Security House e seu endereço completo. As colunas passam a ser "Venda" (n.º da venda), "Cliente", com número e nome, "Valor do Faturamento", "Forma de pagamento", "Bco/Cheque", "Valor Pagto", "Vencimento", "CR", "Doc." e "Observ.". O documento ainda tem uma folha final, de consolidação (vide fls. 257), intitulada "Pesquisas (lançamentos de CR) (conciliação vendas balcão)", com linhas para Dinheiro, Cheque, Duplicatas. Outra alteração também foi a provável promoção do funcionário Bruno Ricarltoni Carvalho, que passou a rubricar os documentos como "Caixa". A próxima alteração significativa ocorre às fls. 349 (movimento do dia 13.01.2003), quando outra pessoa passa a assinar os documentos, na função de caixa, a senhora Paula Tais Ferreira, cuja assinatura pode ser conferida às fls. 47 do Livro Registro de Empregados nº 2 (a rubrica da funcionária nos documentos apreendidos é idêntica à que ela utilizou como assinatura no livro Registro de Empregados). Da mesma forma, o Sr. Bruno Ricarltoni Carvalho e o Sr. Pedro Paulo Monferrari eram funcionários registrados da empresa, conforme fls. 531 e 537.

Os referidos documentos foram legalmente apreendidos no estabelecimento do Contribuinte e a apreensão foi acompanhada pelo gerente da empresa, Sr. Charles Emil Afonso Domingos, registrado como gerente pleno, conforme consta do livro Registro de Empregados nº 3 da Alarminas Ltda. (fls. 544). Os documentos têm, além de dados claros, que identificam as vendas, os clientes e a forma de pagamento, a rubrica de funcionários registrados do Contribuinte, não havendo a menor dúvida quanto a sua autenticidade e quanto ao que informam: as entradas de caixa diárias. Não existe a discriminação das mercadorias vendidas e nem das vendas efetivadas no dia, mas sim de todo o movimento de entrada financeira diária.

A documentação extrafiscal foi apreendida no setor de CPD, que servia tanto à Alarminas Ltda. quanto à Tech House Ltda., localizado na sobreloja do prédio ocupado pela Alarminas Ltda., onde funcionavam todos os setores administrativos comuns às empresas, e que tinha ligação interna com o prédio onde funcionava a Tech House Ltda., tendo na ocasião e no mesmo local, sido apreendidos os documentos dos dois contribuintes.

Os TAD foram assinados pelo Senhor Charles Emil Afonso Domingos, que era o gerente pleno da Alarminas e da Tech House, estando, no entanto, registrado apenas como gerente pleno da Alarminas Ltda., (fls. 544) no Livro Registro de Empregados, n.º 3 (Anexo XIV, fls. 541 e seguintes).

A maioria dos documentos fiscais apreendidos têm as assinaturas, em conjunto ou em separado, dos funcionários registrados da Alarminas Ltda., senhores Bruno Ricarltoni Carvalho (fls. 531), Pedro Paulo Fernandes Monferrari (fls. 537) e da senhora Paula Tais Ferreira (fls. 539) – folhas citadas do Livro Registro de Empregados, n.º 02 – Anexo XIII (fls. 527 e seguintes), além de conter o nome e endereço da Alarminas Ltda. (ou Security House, seu nome anterior) e a assinatura do caixa da Alarminas Ltda. (ou Security House).

Pelo contrato social e alterações e/ou pelas telas do SICAF (Sistema de Informatização e Controle da Arrecadação e da Fiscalização - banco de dados da SEF/MG) anexadas, pode-se ver claramente a ligação entre a Autuada e a

Tech House Ltda., representada pela participação da família Vaz de Mello nos negócios de ambas, pelas datas de início das atividades e escolha comum dos mesmos contabilistas (Anexos XVIII, XIX, XX).

Os documentos constantes do Anexo XVII (fls.1180 e seguintes) demonstram mais uma vez a existência do caixa 2 das empresas, com depósitos em cheque sendo efetuados nas contas de ambas e a sua maioria na conta de "Tito Vaz", sócio da Alarminas Ltda. Demonstram ainda a participação de funcionários registrados na Alarminas Ltda. nas vendas e na supervisão.

Os documentos apreendidos são prova robusta da sonegação fiscal efetuada pela Autuada, contendo dados de clara identificação, além de serem assinados por funcionários facilmente identificados, que, na verdade prestavam serviços para ambas as empresas.

As caligrafias utilizadas no preenchimento das notas fiscais da Alarminas Ltda. e da Tech House Ltda., relacionadas por amostragem, no quadro do Anexo XXII, demonstram claramente a unidade de ação das empresas constituídas e operando em duplicidade, com o único objetivo de fraudar os fiscos federal, estadual e do trabalho.

A total coincidência dos valores, números e destinatários das duplicatas lançadas nos documentos apreendidos, com as notas fiscais correspondentes, emitidas ora pela Alarminas Ltda., ora pela Tech House Ltda., comprovam, sem a menor dúvida, a autenticidade e a representatividade dos documentos apreendidos, como espelho do movimento diário de caixa da Autuada, além de demonstrarem a conexão entre as empresas, afastando qualquer suposição de que seriam simplesmente "projeções de vendas não efetuadas".

As decisões do CCMG, representadas pelos Acórdãos de n.º 244/00/6.<sup>a</sup>, 292/00/6.<sup>a</sup>, 14156/01/2.<sup>a</sup> e 15822/03/3.<sup>a</sup> (Anexo XXIV) acerca da legitimidade da utilização de documentos extrafiscais para apuração de vendas - como foi feito no presente trabalho fiscal -, assim como do desenquadramento "ex officio", no momento da autuação fiscal, da condição de Empresa de Pequeno Porte, para empresas que ultrapassam o limite de faturamento, respaldam indubitavelmente o trabalho fiscal.

Embora o representante da Autuada estranha e insistentemente tenha dito o contrário, ele teve total acesso ao processo, além de cópia de toda a documentação a ele apensada. Da mesma forma ele manifestou-se por 04 (quatro) vezes, tendo todos os tempos regulamentares para vistas ao Processo e ainda novo prazo de 30 (trinta) para elaborar a sua última impugnação. Não existe, assim, o menor sentido em se falar em cerceamento de defesa.

Desta forma, resta caracterizada a infração apontada pelo Fisco, legitimando-se as exigências de ICMS, multa de revalidação (50% (cinquenta por cento) para o período de maio a agosto de 2002 e 100% (cem por cento) em relação ao período de setembro/02 a janeiro/03 e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

### **Item 2 do AI – Micro Geraes – EPP - Desenquadramento**

A apuração do valor das saídas desacobertas e sua inclusão no cômputo da receita bruta (Anexo IV – fl. 22) evidenciam que a Contribuinte manteve-se indevidamente enquadrada na condição de empresa de pequeno porte, a partir de setembro/02, uma vez que ultrapassou, em agosto/02, o limite máximo da receita bruta acumulada para EPP, resultando na exigência da diferença do ICMS devido, mas não recolhido, no valor original de R\$ 13.784,94, conforme apurado em Verificação Fiscal Analítica (Anexo V – fl. 24).

A Impugnante argumenta que o Fisco deveria ter aguardado o desfecho do julgamento da autuação principal, para somente depois, caso o resultado lhe fosse favorável, desenquadrar a empresa do Micro Geraes. Entretanto, o desenquadramento da condição de empresa de pequeno porte foi aplicado em estrita observância à legislação que rege a matéria, estando tal procedimento amparado, também, em decisões proferidas nos Acórdãos desse Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, juntados por cópias às fls. 1.224 a 1.238.

Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no artigo 18, inciso II, alínea “a” (200%) da Lei nº 13.437/99, com redução a 100% (cem por cento) por força do disposto no artigo 25, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 15.219/04.

### **Item 3 do AI - Recolhimento a menor do ICMS - Abatimentos Indevidos**

Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, nos meses de maio a agosto de 2002, decorrente de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, perdendo o Contribuinte o direito aos abatimentos previstos no artigo 14 do Anexo X do RICMS/96, pelo que se exige ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei nº 6763/75.

Entretanto, com relação à anulação dos abatimentos concedidos aos optantes pelo Micro Geraes pelo artigo 14, do Anexo X, do RICMS/96, a perda do direito aos abatimentos alcança apenas o recolhimento intempestivo ou a menor do imposto calculado mês a mês na forma do regime do Micro Geraes, vigente à época.

Neste sentido, manifestou a SLT, pelas Consultas por telefone nº 613/2000 e 554/2002, que apesar de referirem ao RICMS/96, se aplicam à situação atual análoga "*in verbis*":

*CONSULTA por telefone Nº 613/2000*

*PERGUNTA:*

*Na entrada de bem para o ativo imobilizado de outra unidade federativa, se exige o recolhimento do ICMS da diferença de alíquotas interna e interestadual e, ao mesmo tempo há direito ao crédito desse valor. Este crédito se dará na proporção de 1/48(um quarenta e oito avos)mês?*



2) Quando um contribuinte empresa de pequeno porte deixa de recolher a diferença de alíquota do ICMS, referente à aquisição de material de uso e consumo e bem para o ativo imobilizado na época correta, ele perde o direito aos abatimentos previstos no artigo 14 do Anexo X do RICMS/96?

RESPOSTA:

*Sim. Trata-se de crédito escritural normal, relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado, sujeitando-se às novas regras a partir de 1/08/2000.*

2) Não. O pagamento intempestivo do diferencial de alíquota deverá ser feito com todos os acréscimos legais, conforme prevê o artigo 48, II do Anexo X do RICMS/96. A perda do direito aos abatimentos alcança apenas o recolhimento intempestivo do imposto calculado na forma do regime do Micro Geraes. (at. 48, I do Anexo X).

CONSULTA por telefone Nº 554/2002

PERGUNTA:

À vista do disposto no artigo 46, IX, c/c artigos 47, §2º, e 48, II, todos do Anexo X do RICMS/96, é correto o entendimento de que sobre o ICMS devido na saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, autuada ou espontaneamente denunciada, embora possa caracterizar "pagamento a menor do imposto", serão devidos apenas os acréscimos legais (multas e juros), não sendo aplicada a perda dos abatimentos previstos no artigo 14 do mesmo anexo?

Caso a resposta à questão anterior seja positiva, é correto se entender então que o "pagamento a menor do imposto" de que trata o artigo 17, §1º, do mesmo Anexo X, trata tão-somente do ICMS, apurado seguindo as regras do Micro Geraes, porém incorretamente calculado e informado na DAPI, ou, se corretamente calculado e informado, não tenha sido integralmente recolhido?

RESPOSTA:

1 e 2 – *Sim. A perda do direito aos abatimentos alcança apenas o recolhimento intempestivo ou a menor do imposto calculado na forma do regime*

do Micro Geraes (artigo 48, I, Anexo X do RICMS/96).

Assim, não restou caracterizada a infringência à legislação tributária apontada pelo Fisco, devendo, portanto, serem canceladas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de cerceamento do direito de defesa. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais do item 03 (três) do Auto de Infração. Pela Autuada compareceu à sessão de julgamento o Dr. Elias de Andrade e, pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. 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**

## **11 – NOTA FISCAL**

---

**Acórdão: 18.984/08/1ª**

Publicado no "MG" de 30/12/2008

---

### **EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DIVERGÊNCIA DE OPERAÇÃO. Desclassificação, pelo Fisco, da nota fiscal apresentada no momento da autuação, face à constatação de que a mesma continha informações não condizentes com a real operação que se realizava. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II e Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir a multa isolada e, ainda, adequar o valor do ICMS à alíquota de 12% (doze por cento). Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre constatação, aos 05-12-2007, no trânsito da mercadoria, de transporte desacobertado de documento fiscal de um motor usado para aeronave, marca General Electric modelo CF6-80C2B6F, nº série 706194. No momento da ação fiscal foi apresentada a Nota Fiscal nº 000389, emitida por Gol Transportes Aéreos S/A, não considerada hábil para acobertar a operação, por não representar a real operação, conforme os motivos seguintes:

1) o equipamento é de propriedade de "VRG Linhas Aéreas S/A (Varig)", conforme atesta a Declaração de Importação nº 07/132511-5, tendo este contribuinte, localizado no Estado de São Paulo, promovido a importação através do regime de admissão temporária;

2) a Nota Fiscal nº 000253 emitida por “VRG Linhas Aéreas S/A” comprova que o motor lhe pertence (Nota Fiscal de Entrada emitida aos 05-11-2007);

3) a Nota Fiscal nº 000389 emitida pelo Sujeito Passivo, Gol Transportes Aéreos S/A, refere-se a uma operação de transferência de ativo imobilizado, havendo, no corpo da mesma, referência ao Convênio nº 18/97, que trata das operações de transferência de ativo imobilizado pertencente à emitente;

4) não foi comprovado que o equipamento pertence à “Gol Transportes Aéreos S/A” para que esta pudesse promover operação de transferência de seu ativo imobilizado.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 42 a 64, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 99 a 105.

A Assessoria do CC/MG exara despacho interlocutório à fl. 107, o qual é cumprido pela Impugnante às fls. 110 a 114. O Fisco se manifesta a respeito (fls. 133 a 138).

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 139 a 148, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir do crédito tributário as exigências de ICMS e multa de revalidação e, adequar o percentual e base de cálculo referentes à multa isolada.

---

## **DECISÃO**

### **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 89, do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44747/08, não devendo, portanto, ser acatada a argüição de nulidade do AI.

Em sede de sustentação oral, a Impugnante requer a decretação da nulidade do Auto de Infração, em face da identificação equivocada, pelo Fisco, do motor objeto da ação fiscal.

Sem razão a defesa, no entanto. A divergência entre o número do motor e aquele lançado no relatório do Auto de Infração não passa de erro formal, que nenhum prejuízo acarretou à Autuada.

A indicação do número do equipamento se mostra correto no Termo de Apreensão e Depósito (fls. 03); no Auto de Retenção de Mercadorias (fls. 04) e Nota Fiscal Avulsa (fls. 10), possibilitando à Autuada identificar perfeitamente o equipamento que envolve o presente lançamento.

Assim, as argüições de nulidade devem ser afastadas, eis que equivocadas.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre a constatação de transporte de mercadoria (motor de avião, marca General Eletric, modelo CF6-80C2B6F) desacobertada de documentação fiscal.

No momento da ação fiscal (conforme informa o próprio Relatório do AI), foi apresentada a Nota Fiscal nº 000389 emitida por Gol Transportes Aéreos S/A, estabelecida no Estado de Minas Gerais, não aceita pela legislação tributária como documento hábil, por não representar a real operação, pelos motivos seguintes:

1) o equipamento é de propriedade de “VRG Linhas Aéreas S/A (Varig)”, conforme atesta a Declaração de Importação nº 07/132511-5, tendo este contribuinte, localizado no Estado de São Paulo, promovido a importação através do regime de admissão temporária;

2) a Nota Fiscal nº 000253 emitida por “VRG Linhas Aéreas S/A” comprova que o motor lhe pertence (Nota Fiscal de Entrada emitida aos 05-11-2007);

3) a Nota Fiscal nº 000389 emitida pelo Sujeito Passivo, Gol Transportes Aéreos S/A, refere-se a uma operação de transferência de ativo imobilizado, havendo, no corpo da mesma referência ao Convênio nº 18/97, que trata das operações de transferência de ativo imobilizado pertencente à emitente;

4) não foi comprovado que o equipamento pertence à “Gol Transportes Aéreos S/A” para que esta pudesse promover operação de transferência de seu ativo imobilizado.

Informa ainda o Auto de Infração que a avaliação da mercadoria se deu com base no valor da declaração de importação acrescido do valor do ICMS (cálculo por dentro) considerando-se a alíquota de 18%, tendo em vista que não foi acatada a operação como interestadual.

Da análise dos elementos do AI decorre o entendimento de que a nota fiscal foi considerada inábil porque consignava operação de transferência de ativo imobilizado por estabelecimento que não era proprietário do bem e que, assim, não poderia estar efetivando sua transferência.

Considerou, assim, o Fisco, desacobertada a operação e exigiu ICMS, Multa de Revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei 6763/75.

A autuação diz respeito ao motor de aeronave CF6-80C2B6F – nº série 706194, importado através da DI 07/1325511-5 de 28-09-2007, pelo regime de Admissão Temporária (fls. 18 a 25), desembaraçado no Aeroporto Internacional Tancredo Neves, localizado em Lagoa Santa/MG.

No momento da ação fiscal, a nota apresentada foi a de número 000389 de 05/12/2007 (fl. 08) de emissão da Gol Transportes Aéreos S/A.

Referente às operações envolvendo o motor, o contribuinte havia emitido anteriormente os documentos fiscais, acostados ao AI (a seguir indicados pela ordem cronológica de sua emissão para melhor compreensão da operação fiscalizada). Veja-se:

NF nº	Fls	Data	Emitente	Destinatário	CFOP	Dados adicionais
00253	16	05-11-07	Varig Congonhas S/P		3949 – outras entradas	DI 07/1325511-5
00323	17	04-12-07	Varig Congonhas SP	Gol Transportes Aéreos – Lagoa Santa/MG	6949 – outra saída mercadoria – prest. Serviço	Transferência material aeronáutico
00389	08	05-12-07	Gol Transportes Aéreos -Lagoa Santa/MG	Gol Transp. Aéreos – Guarulhos/ SP	6552 – transferência	Não incide ICMS conforme Convênio 18/97

Assim sendo, a entrada do aludido motor se deu pelo Aeroporto Tancredo Neves, tendo a VARIG - localizada no Estado de São Paulo - emitido a Nota Fiscal de Entrada nº 000253 de 05-11-2007, sem destaque do imposto, invocando, para tanto, a isenção contida no Convênio nº 18 de 21/05/1997 (cópia do Convênio à fl. 30 do PTA).

Registra-se que o CNPJ 07.575.651/004-00 constante da DI coincide com o CNPJ do estabelecimento localizado em São Paulo, emissor da Nota Fiscal de Entrada 000253.

Aos 04-12-07, a VARIG de São Paulo emitiu, às 17:49 hs, a Nota Fiscal 000323 destinando o motor à GOL localizada em Lagoa Santa/MG, segundo o Contribuinte, para realização de reparos/manutenção.

Às 15:00 horas do dia 05-12-2007, o Fisco detecta, no Posto Fiscal localizado no km 499 da BR 381, o transporte da mercadoria acompanhada da Nota Fiscal 000389 destinando o equipamento para a GOL Transportes Aéreos S/A localizada em Guarulhos - São Paulo, e considera o documento inábil pelos motivos já expostos.

Impugnando o feito fiscal, o Contribuinte alega, em síntese, que se refere a operação de retorno de reparo/manutenção e que a nota 000389 consignou indevidamente, como natureza da operação, a isenção prevista no Convênio 18/97.

Respondendo ao Despacho da Assessoria do CC/MG, a Impugnante apresenta a manifestação de fls. 111 e seguintes onde afirma expressamente que não ocorreu conserto/manutenção do motor.

Assim, de acordo com os elementos dos autos e afirmativas da Impugnante, é possível aferir que o motor não pertence à Autuada, sendo proprietária a VRG Linhas Aéreas S/A.

Sendo assim, de fato não poderia a Gol emitir documento de transferência entre estabelecimentos, pois como afirma e reconhece a defesa, o motor seguia para a VRG, pois não é compatível com as aeronaves da GOL.

Logo, não se podendo caracterizar como transferência de bens de uso ou de bens do imobilizado, não se aplica a isenção prevista no Convênio 18/97, que cuida da transferência entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Lado outro, clama a defesa pela consideração de que a Gol, ao adquirir o controle acionário da VRG, através da empresa GTI S/A, constitua um único grupo econômico, hipótese que lhe garantiria a isenção manifesta no citado convênio.

Muito embora a notícia tenha circulado amplamente na mídia, em termos documentais, à data da autuação, ainda não existiam os registros na Junta Comercial, de modo a validar a intenção de compra, o que veio a acontecer somente agora em setembro de 2008.

Desta forma, à época dos fatos, ambas as empresas existam e, diante da autonomia dos estabelecimentos, cada qual mantinha a condição de estabelecimento independente.

Neste caso, considerando a remessa, de fato, para a proprietária do motor, não há que se cogitar sequer da aplicação da Súmula 166, pois está evidenciada a remessa do equipamento de uma empresa para outra, não se vislumbrando a mencionada transferência entre estabelecimentos da GOL.

Cabe destacar, no entanto, que por se tratar de remessa interestadual para São Paulo, a alíquota devida é aquela prevista para operações para os estados da Região Sudeste, devendo ser adequada ao percentual de 12% (doze por cento).

Com relação à Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II da Lei 6763/75, a mesma deve ser excluída. Com efeito, razão não há para a desclassificação do documento, pois o que lhe falta é o destaque do imposto.

Como já citado, a mercadoria foi encaminhada ao estabelecimento da GOL mediante NF 000323, sob o CFOP 6909 e estava retornando devidamente acobertada. Neste caso, a indicação da natureza da operação como transferência não é motivo suficiente para desclassificar o documento fiscal, uma vez que não se verifica qualquer divergência em relação ao bem transportado.

Os motivos elencados pelo Fisco no relatório são suficientes para caracterizar a incidência do ICMS na operação e, ao contrário da desclassificação, autorizaria a exigência de penalidade por emitir ou utilizar documento fiscal em que conste, como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar.

Registre-se, por oportuno, os documentos juntados aos autos contêm duas linhas de pedidos. A primeira diz respeito às intimações e publicações, em que o requerente pede que se adote o novo nome da empresa. Neste caso, não é possível a alteração, uma vez que a empresa ainda não solicitou a alteração no cadastro estadual. Portanto, a substituição da atual denominação somente poderá ser efetivada quando a Autuada providenciar as mudanças junto à SEF/MG.

Quanto aos demais pedidos, cuidam de nulidade do Auto de Infração, apresentados por ocasião da sustentação oral, matéria já enfrentada em fase preliminar. Registre-se, por oportuno, que a decisão de não abrir vista ao Fisco

resulta de absoluta ausência de prejuízo às partes, por se tratar de matéria regularmente apreciada pela Câmara.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documentos. Também em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta de vista ao Fisco. Vencidos os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia, que concediam abertura de vista. Também em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. Vencido o Conselheiro Edécio José Cançado Ferreira (Revisor), que o considerava nulo. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada e adequar o valor do ICMS à alíquota de 12% (doze por cento). Vencido, em parte, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgava improcedente. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Edécio José Cançado Ferreira (Revisor), que o julgavam parcialmente procedente para adequar o valor do ICMS à alíquota de 12% (doze por cento), bem como, adequar a multa isolada ao disposto no § 2º do artigo 55 da Lei 6763/75. Designado relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Fróes Del Fiorentino e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros supracitados.

**Relator Designado: Roberto Nogueira Lima**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação versa sobre a constatação de transporte desacobertado de documento fiscal de um motor usado para aeronave.

No momento da autuação foi apresentada a Nota Fiscal 000.389, emitida pela empresa Autuada, considerada inábil para acobertar a operação, por não representar a real operação.

Foi exigido o ICMS, a multa de revalidação e a multa isolada, sendo esta última capitulada no artigo 55, II da Lei 6763/75.

No momento da ação fiscal foi apresentada a Nota Fiscal 000.389 e os demais documentos Declaração de Importação, bem como Notas Fiscais 00253 e 000.323, forma transmitidos ao Fisco via fax.

No entanto, resta incontroverso nos autos que o transporte se tratava do deslocamento do motor importado destinado ao Estado de São Paulo, operação referente à DI 07/132511-5, considerada pelo Fisco no Auto de Infração, como prova de propriedade.

Ora, se o motor importado encontrava-se previamente destinado ao Estado de São Paulo, caberia, *data venia*, ao Estado paulistano o imposto porventura devido na operação.

Assim, deve ser excluído do feito fiscal o imposto, na forma do art. 89, do RICMS/02.

Da mesma forma, não há que se falar em aplicação de multa isolada capitulada no art. 55, II da Lei 6763/75, tendo em vista que a nota fiscal foi desclassificada pelo Fisco, por ter sido considerada inábil para acobertar o transporte da aeronave.

Com estas considerações, julgo improcedente o lançamento.

**Conselheiro: Luiz Fernando Castro Trópia:**

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação trata do transporte de mercadoria (motor de avião, marca General Eletric, modelo CF80C2B6F), em 05/12/2007, desacobertado de documentação fiscal.

No momento da ação fiscal foi apresentada a Nota Fiscal nº 000389, emitida em 05/12/2007, por Gol Transportes Aéreos S/A, não considerada hábil para acobertar a operação, por não representar a real operação, em face dos seguintes motivos:

1) o equipamento é de propriedade de "VRG Linhas Aéreas S/A (Varig)", conforme atesta a Declaração de Importação nº 07/132511-5, tendo este contribuinte, localizado no Estado de São Paulo, promovido a importação do equipamento mediante regime de admissão temporária;

2) a Nota Fiscal nº 000253, emitida por "VRG Linhas Aéreas S/A" comprova que o motor lhe pertence (Nota Fiscal de Entrada emitida aos 05-11-2007);

3) a Nota Fiscal nº 000389 emitida pela "Gol Transportes Aéreos S/A" refere-se a uma operação de transferência de ativo imobilizado, referindo indevidamente ao Convênio nº 18/97;

4) não foi comprovado que o equipamento pertence à "Gol Transportes Aéreos S/A" para que esta pudesse promover operação de transferência de seu ativo imobilizado.

Da análise dos documentos constantes dos autos, pode-se afirmar, portanto, que não se trata o caso em exame de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular e, assim, não há que se falar em aplicação da isenção prevista no Convênio 18/97.

Outrossim, na data da ocorrência constatada pelo Fisco, não se encontravam registradas na Junta Comercial, as alterações relativas à aquisição



do controle acionário da VRG pela GTI S/A, evidenciando-se, que não se tratava, à época, de um único grupo econômico.

Não há que se cogitar, também, a aplicação da súmula 166, pois comprovado está que se tratava de remessa de equipamento da Gol para a VRG, não se tratando de operação de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Por outro lado, resta incontroverso tratar-se de operação interestadual, para São Paulo, portanto a alíquota correta a ser aplicada, no caso, é de 12% (doze por cento).

Diante disto, evidenciando-se nos autos que a Nota Fiscal nº 000389 (doc. de fls.) não se prestava a acobertar a operação, ex vi do disposto no artigo 149, inciso IV do RICMS/2002, correta é a exigência da Multa isolada capitulada no artigo 55, inciso II da Lei nº 6763/1975.

Voto, assim, pela procedência parcial do lançamento, para se adequar o ICMS à alíquota de 12 % (doze por cento) e a Multa isolada ao disposto no § 2º do artigo 55 da Lei nº 6763/1975.

**Conselheira: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.682/08/3ª**

Publicado no "MG" de 02/08/2008

---

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DIVERGÊNCIA DE OPERAÇÃO. Interceptação de transporte de mercadoria (trator de esteira marca New Holland) acompanhada de nota fiscal desclassificada pelo Fisco por conter informações que não corresponderiam à realidade. Entretanto, da análise da nota fiscal desclassificada bem como das provas juntadas aos autos pela Impugnante, no mínimo, persistem dúvidas quanto à imputação fiscal e a desclassificação procedida pelo Fisco, justificando, assim, o cancelamento da Multa Isolada, capitulada no inciso II do artigo 55 da Lei 6.763/75. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de transporte de um trator de esteira marca New Holland, relacionado no Termo de Apreensão e Depósito nº 022.137 (fl. 02), desacobertado de documento fiscal hábil.

No momento da interceptação, às 17:50 do dia 18 de fevereiro de 2008, no Posto Fiscal Olavo Gonçalves Boaventura, localizado na BR 262, km 583, município de Córrego Danta, foi apresentada a Nota Fiscal nº 245464, emitida em 15 de fevereiro de 2008 por Bamaq S.A. Bandeirantes Máquinas e Equipamentos, IE 186.140080.0005, empresa estabelecida em Contagem/MG, tendo como destinatária a Construtora Aterpa S.A., estabelecida em Belo Horizonte/MG. Indagado sobre o destino real da referida máquina, não identificado no documento fiscal, o condutor do veículo, de propriedade de Rentamaq Locação de Máquinas e Equipamentos Ltda., afirmou que seguia para o canteiro de obras da construtora Aterpa S.A. no km 60 da BR 146, município de Serra do Salitre/MG. Em face destes motivos o Fisco promoveu a desclassificação do documento fiscal

apresentado sob o fundamento de que o mesmo não se prestava ao transporte da mercadoria até o referido local.

Exigência de Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso II, § 3º da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 41/51, em síntese, aos argumentos seguintes:

- o trator de esteira marca New Holland modelo D170, novo de fábrica, cor amarelo, chassi N8AC01739, motor 30584854 fora enviado pela empresa BAMAQ – revendedora autorizada da New Holland – à sua sede, para fins de demonstração, conforme se verifica pela Nota Fiscal nº 245464;

- durante o transporte do equipamento de sua sede, em Belo Horizonte, para o local das obras, em Araxá, a máquina foi apreendida, pois, por um equívoco, a Nota Fiscal nº 013689, que acoberta o transporte da mercadoria, não estava em poder do transportador, mas no escritório da empresa, em Belo Horizonte;

- o transporte se dava entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que não atrai a incidência do ICMS, devendo apenas ser emitida a nota fiscal de remessa, nos termos do artigo 39, §1º, da Lei 6.763 /75;

- a partir de seu requerimento, fundamentado na ilegalidade da apreensão, a máquina foi liberada pelo posto fiscal, mas lavrado, indevidamente, o Auto de Infração;

- tanto a jurisprudência quanto a doutrina pátria são pacíficas no sentido de que não incide ICMS sobre essa operação;

- a fiscalização aplicou a multa sobre o valor total do bem, como se houvesse uma operação de compra e venda nesse valor, o que não corresponde à realidade;

- a simples inexistência de obrigação tributária principal já é suficiente para demonstrar a impropriedade da autuação;

- o Superior Tribunal de Justiça, em caso semelhante, também já decidiu pela inexigibilidade da multa por descumprimento de obrigação acessória;

- a aplicação da multa isolada traz consigo a presunção “*juris tantum*” de que a operação tributável esteja sendo realizada sem recolhimento do imposto devido;

- caso se considere que alguma multa seja devida, o que se admite apenas em respeito ao Princípio da Eventualidade, resta que a multa foi aplicada em completo desacordo com a legislação e com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

- a fiscalização estadual agiu de maneira equivocada ao calcular a multa sobre um valor de operação fictício, pois a operação efetivamente realizada sequer possui um “valor” econômico apurável a fim da incidência do percentual aventado;

- deve-se sempre ressaltar que as multas tributárias têm por objetivo desestimular a prática de ilícitos tributários e não a manutenção do aparato estatal;

- não é possível a aplicação de multas que, por seu valor ou pela situação da aplicação, violem os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco;

- se alguma operação houve sobre a qual se calcularia a multa a ser aplicada, seria o transporte da mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular;

- a legislação estadual, no caso de descumprimento de obrigação acessória, admite que se faça uma análise subjetiva da responsabilidade do agente para fins de redução ou mesmo cancelamento da multa em razão da infração, no presente caso é evidente que não houve qualquer intenção de fraudar ou desrespeitar a legislação tributária, tendo ocorrido um simples equívoco, assim, caso não haja o cancelamento, deve a multa, após ser calculada com base no valor da operação de transporte, ser reduzida pelo Conselho de Contribuintes.

Ao final, requer seja provida sua Impugnação, para anular o Auto de Infração, ou que seja cancelada a aplicação da multa, com fundamento no artigo 53, §3º c/c artigo 53, § 5º da Lei 6.763/75.

O Fisco se manifesta às fls. 96/98, contrariamente ao afirmado pela defesa, em resumo, aos argumentos que se seguem:

- a Recorrente busca comprovar que não teve intenção de infringir a legislação do ICMS, mas deve ser aplicado o artigo 136 do Código Tributário Nacional, que estabelece serem objetivas as infrações de ordem tributária;

- resta ao agente fiscal o cumprimento da legislação tributária, pois a sua não observância é objeto de pena de responsabilidade funcional, não cabendo a apreciação da intenção do agente;

- a obrigatoriedade da movimentação de bens acobertada por documento fiscal está disposta no § 1º do artigo 39 da Lei 6.763/75;

- não existem indícios suficientes que possam comprovar a preexistência da Nota Fiscal nº 013689 emitida pela Autuada, pois, apesar de preenchida com os dados corretos, não existe relação desta com a nota fiscal apresentada no ato da ação fiscal, pois a mesma não foi preenchida nos campos destinados ao transportador;

- a Nota Fiscal nº 245464 parece ter sido emitida e rroneamente em relação ao código fiscal da operação, preenchido como sendo uma remessa para demonstração, mas parece tratar-se de uma venda, pois o destaque do imposto está correto. Por este motivo não foi cobrado o tributo nesta presente autuação.

Ao final, pede a manutenção do feito fiscal e a procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado para formalizar a exigência da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, § 3º da Lei nº 6.763/75, em face da imputação fiscal de transporte de um trator de esteira marca New Holland, relacionado no Termo de Apreensão e Depósito nº 022.137 (fl. 02), desacobertado de documento fiscal hábil.

Para o deslinde da questão, que envolve matéria fática considerável, é importante rememorar os acontecimentos que permeiam a autuação em apreciação.

Assim, tem-se dos autos a informação de que, às 17:50 do dia 18 de fevereiro de 2008, no Posto Fiscal Olavo Gonçalves Boaventura, localizado na BR 262, km 583, município de Córrego Danta, a Fiscalização interceptou o transporte de um trator de esteira marca New Holland, mod. D170 CO, acobertado pela Nota Fiscal nº 245464, emitida em 15 de fevereiro de 2008 por Bamaq S.A. Bandeirantes Máquinas e Equipamentos, IE 186.140080.0005, empresa estabelecida em Contagem/MG, tendo como destinatária a Construtora Aterpa S.A., estabelecida em Belo Horizonte/MG.

Indagado sobre o destino real do trator, o condutor do veículo, de propriedade de Rentamaq Locação de Máquinas e Equipamentos Ltda., afirmou que seguia para o canteiro de obras da construtora Aterpa S.A. no km 60 da BR 146, município de Serra do Salitre/MG.

Assim, a Fiscalização entendeu que o documento fiscal apresentado não se prestava ao transporte da mercadoria até o referido local e lavrou o presente Auto de Infração exigindo a penalidade considerada cabível.

É importante ressaltar que na Nota Fiscal nº 245464 já pode ser visto que o trator de esteira marca New Holland modelo D170, é veículo novo de fábrica, cor amarela, chassi N8AC01739, motor 30584854, sendo, portanto, perfeitamente identificável.

Este equipamento foi enviado pela empresa BAMAQ – revendedora autorizada da New Holland – à sede da Impugnante, no endereço da av. Raja Gabaglia, nº 1686, 2º andar, conforme se verifica pela Nota Fiscal nº 245464 (fl. 05).

Pelas próprias características do equipamento é possível perceber que o trator não seria ali descarregado.

Assim, durante o transporte do equipamento da sede da Impugnante, em Belo Horizonte, para o local das obras, em Araxá, a máquina foi apreendida no Posto de Fiscalização “Olavo Gonçalves Boaventura”, localizado no Km 584 da BR 262.

Alega a Defendente que, em razão de um equívoco, a Nota Fiscal nº 013689 (fls. 78/80), que acobertaria o transporte da mercadoria de sua sede ao local das obras, não estava em poder do transportador, mas no escritório da empresa, em Belo Horizonte.

Note-se que o transporte do trator se dava entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme demonstra o comprovante de recebimento da mercadoria (fl. 82) e a própria Nota Fiscal Avulsa de fl. 06 emitida pelo Fisco, o que não atrai a incidência do ICMS, mas também não exclui a obrigação acessória de emissão da nota fiscal de remessa, nos termos do artigo 39, §1º, da Lei 6.763/1975, a saber:

#### **CAPÍTULO X**

##### ***Do Documentário e da Escrita Fiscal***

*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.*

.....  
Neste sentido, cumpre destacar que não há nos autos exigência do ICMS, mas apenas da multa isolada. A partir deste fato é possível concluir que a própria Fiscalização entendeu não haver incidência do ICMS.

É fato que, em sua manifestação, o Fisco alega que não fez a cobrança do imposto porque na nota fiscal objeto da autuação já havia imposto destacado. Entretanto, se o Fisco considerou que a nota fiscal apresentada no momento da autuação não se prestava para acobertar o trânsito da mercadoria que se efetivava naquele momento, o imposto ali destacado também não poderia ser da operação autuada pelo Fisco.

Efetivamente, a mercadoria transportada era perfeitamente identificável e, não bastasse a identificação da mercadoria constante da nota fiscal objeto da autuação, tem-se nos autos as fotos do trator (fls. 08/10) que mostram claramente os nomes da BAMAQ e da Aterpa.

Assim, é possível, por ocasião do julgamento, fazer a vinculação entre a nota fiscal objeto do lançamento com a Nota Fiscal nº 013689 (fls. 78/80), apresentada posteriormente como acobertadora da operação realizada.

Em ambas as notas fiscais (a autuada e a apresentada junto com a Defesa), consta claramente a descrição do trator, sua marca, modelo e os números do chassi e do motor. Assim, conclui-se que as notas fiscais juntadas aos autos se referem exatamente à mesma mercadoria.

Ademais, as notas fiscais têm a mesma data de saída, qual seja, 18 de fevereiro de 2008, que também é a data da ação fiscal. Portanto, estas datas estão compatíveis.

Acrescente-se que dos autos consta ainda o “Contrato de Empreitada”, fls. 71/75, realizado entre a ora Impugnante, entre outros, e o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, que corrobora o local para onde estava se dirigindo o trator objeto da autuação.

Deve ser ainda somado a todos estes fatos já levantados que, conforme demonstra a foto de fl. 11, o veículo é de volume considerável, não se prestando para qualquer tipo de serviço ou utilização.

Observe-se também que a Nota Fiscal nº 013689 foi anexada aos autos uma vez antes da Impugnação, à fl. 36.

No corpo da Nota Fiscal n.º 013689 há menção à Nota Fiscal nº 245464 emitida pela Bamaq e objeto da autuação.

Não há, portanto, como se desconsiderar a existência da Nota Fiscal nº 013689, principalmente sua preexistência à ação fiscal.

Considerando-se este documento, não deve ser mantida a multa exigida nestes autos.

Cite-se que este Conselho já decidiu por outras vezes nesta mesma linha a exemplo do Acórdão 3.267/07/CE que tem a seguinte ementa:

*“NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DIVERGÊNCIA DE OPERAÇÃO. Imputação fiscal de transporte de mercadoria desacobertada 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.”*

Em face destas considerações, deixa-se aqui de fazer maiores comentários acerca das alegações da Impugnante sobre a aplicação da multa com fulcro no artigo 55, inciso II, § 3º da Lei 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencido o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que o julgava procedente nos termos da Manifestação Fiscal de fls. 96/98. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

## **12 – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

---

**Acórdão: 18.853/08/1ª**

Publicado no “MG” de 16/09/2008

---

### **EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COOBRIGADO – ELEIÇÃO ERRÔNEA. Exclusão do Coobrigado do pólo passivo da obrigação tributária, por falta de previsão legal.**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - FALTA DE 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL. Constatado recolhimento a menor do ICMS decorrente do aproveitamento indevido de crédito, caracterizado pela falta de apresentação das primeiras vias das notas fiscais. Legítimas as exigências fiscais de ICMS, MR e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso IV, c/c § 2º da Lei nº 6763/1975.**

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DAPI/RAICMS – VALORES DIVERGENTES. Constatada a consignação em DAPI de valores divergentes dos escriturados no Livro RAICMS. Exigência de Multa Isolada**

capitulada no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6763/1975. ICMS e multa de revalidação cobrados em outro processo.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - LIVRO FISCAL - FALTA DE REGISTRO NA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA COMPETENTE. Comprovada a falta de registro dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS. Legítima a exigência da multa isolada prevista no artigo 54, inciso II da Lei nº 6763/1975.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação trata da constatação das seguintes irregularidades:

1) recolhimento a menor de ICMS, no período compreendido entre 01/03/2005 e 31/12/2006, decorrente do aproveitamento indevido de crédito destacado em notas fiscais que não corresponderam a efetivas entradas de mercadorias no estabelecimento, caracterizado pela não apresentação das primeiras vias das notas fiscais ou cópia do documento de pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da Autoridade Fazendária a que o Contribuinte estiver circunscrito e, também, pela não apresentação de cópia de cheques ou microfílm, ordens de pagamentos, depósitos bancários ou títulos autenticados por instituição financeira credenciada ou qualquer outro documento comprobatório da efetividade da circulação das mercadorias. Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso IV, c/c § 2º da Lei nº 6763/1975;

2) consignação em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto – Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) - do mês de abril/2005, de valores de débito, crédito e saldo divergentes dos escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS, resultando em diferença de imposto exigida em outro Auto de Infração porque de natureza não-contenciosa. Exigência de Multa Isolada capitulada no artigo 54, incisos IX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6763/1975;

3) falta de registro, na Repartição Fazendária competente, dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS referentes aos exercícios de 2.005 e 2.006. Exigência da Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso II da Lei nº 6763/1975.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.118/128, com documentos anexados às fls.129/145, onde alega, em síntese, que houve cerceamento do seu direito de defesa porque o Fisco não lhe deu a oportunidade de se defender em relação a falta de apresentação das primeiras vias das notas fiscais, tratando-se de mero engano a exigência formulada.

Quanto à divergência de valores entre DAPI e o livro Registro de Apuração do ICMS, informa que o ICMS foi pago dentro do prazo legal de vencimento, o que demonstra a sua boa-fé. Enfatiza que jamais se furtou de cumprir as suas obrigações junto à Receita Estadual.

No que tange à irregularidade apontada no item 3 do Auto de Infração (AI), reconhece que é correta a exigência fiscal e alega boa-fé, pelo fato de ter oferecido os documentos quando solicitados pela autoridade fiscal.

Diz que a multa isolada não obedeceu à limitação de 20% (vinte por cento) prevista na Lei 9.430/1996 e que, desta forma, se apresenta com natureza confiscatória. Invoca jurisprudência e doutrina a seu favor.

Argüi a inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da taxa SELIC, quando se socorre da doutrina pátria.

Ao final, requer a procedência da Impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 147 a 153, refuta as alegações da peça impugnatória para afirmar que não houve o alegado cerceamento do direito de defesa, uma vez que foram dados à Autuada os prazos previstos na legislação para o cumprimento das notificações antes da lavratura do AI. Contudo, assegura que a Autuada ainda poderia ter trazido a documentação solicitada no momento em que a Impugnação foi apresentada, o que não ocorreu no caso.

Diz que a exigência do imposto encontra amparo no artigo 63 do Regulamento do ICMS (RICMS/2002) que condiciona o aproveitamento de crédito do imposto à apresentação da 1ª (primeira) via do documento fiscal.

Esclarece que a atividade da Impugnante e a sua escrita fiscal-contábil não caracterizam as exceções previstas na legislação tributária em relação ao aproveitamento de crédito, tampouco se configura a hipótese do inciso II do § 1º do retromencionado dispositivo legal.

Invoca o artigo 2º, § 2º da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais, aprovada pelo Decreto nº 23.780/1984, CLTA/MG, vigente à época, para refutar a alegação de boa-fé da Autuada e quanto aos questionamentos acerca da legalidade da multa e taxa SELIC, afirma que tais discussões ultrapassam a instância de análise do Fisco.

Requer a procedência do lançamento.

Como no caso, elegeu-se a empresa Attempo Soluções Contábeis e Empresarias Ltda. como Coobrigada em relação à irregularidade apontada no item 2 do AI, e considerando que o Senhor Geraldo Antônio de Sá Mendes, CRC/MG 57112, assinou a procuração de fls. 132 e a Impugnação (fls. 128), e em face do contido na Declaração Cadastral do Contabilista e Empresa Contábil (fls. 154) e 4ª Alteração Contratual da Attempo Soluções Contábeis e Empresarias Ltda. (fls. 155/159), o Núcleo de Atendimento Triagem e Publicação do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG) retorna os autos à Administração Fazendária com o objetivo de intimar a Coobrigada a sanar irregularidade concernente à representação processual, no sentido de apresentar procuração que permita ao Senhor Geraldo Antônio de Sá Mendes representá-la nos autos.

Em decorrência, é juntada aos autos a declaração de fls. 167, assinada pelo Senhor Geraldo Antônio de Sá Mendes, na qual declara que é de sua exclusiva responsabilidade técnica a escrituração contábil da empresa Autuada. A Coobrigada presta esclarecimentos (fls. 168/169).



A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 172/178, opina pela rejeição da prefacial argüida e pela procedência do lançamento.

---

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

A Impugnante alega o cerceamento do seu direito de defesa, sustentando que não lhe foi dada a oportunidade de apresentar seus argumentos e demais motivos que pudessem rechaçar a exigência apontada no item 1 do AI.

Porém, não merecem acolhida as alegações da Impugnante, conforme se verifica dos autos.

Em 26/04/2007, data anterior à da lavratura do AI, o Fisco intimou a Contribuinte, fls. 03 dos autos, a entregar a primeira via das notas fiscais que relacionou em quadro anexo, fls.04;

Não atendida a solicitação, em 24/05/2007, o Fisco intima novamente a Contribuinte, fls. 05/06, sem, contudo, obter êxito.

Posteriormente, é lavrado o Auto de Infração de fls. 07/09, e a ele se encontra anexo o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls.10/11), o Relatório Fiscal e seus Anexos (fls. 13/117).

A Autuada é intimada do AI em 25/09/2007, conforme se verifica às fls. 09.

Verifica-se também, que ao descrever a irregularidade apontada no item 1 do Relatório do Auto de Infração, o Fisco informou que, embora solicitados, não foram apresentados os documentos indicados nas intimações, nem qualquer outro comprobatório da efetividade da circulação das mercadorias com a conseqüente entrada no estabelecimento.

Portanto, tanto nas intimações, quanto no AI, constata-se que o Fisco ampliou a possibilidade da comprovação da circulação das mercadorias quando solicitou documentos comprobatórios da efetiva circulação da mercadoria e, conseqüente entrada no estabelecimento, através de identificação dos veículos transportadores ou comprovação inequívoca da liquidação das transações supostamente realizadas, mediante apresentação da cópia do cheque ou microfilme, ordem de pagamento, depósito bancário ou título autenticado por instituição financeira.

No entanto, conforme destaca a Manifestação Fiscal apresentada, até o prazo final da Impugnação, a Contribuinte dispôs de 182 (cento e oitenta e dois) dias para levantar a documentação solicitada, e, não apresentou.

Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa, quer pelo número de oportunidades que a Impugnante usufruiu para trazer aos autos os documentos solicitados, quer pela clareza das exigências fiscais consubstanciadas no Auto de Infração.

Ademais, a lavratura do Auto de Infração observou as disposições contidas nos artigos 57 e 58 da então vigente CLTA/MG, matéria tratada atualmente no artigo 89 do Regulamento do Processo Tributário Administrativo (RPTA), aprovado pelo Decreto 44.747 de 03/03/2008.

### **Do Mérito**

Adota-se, com pequenas modificações, o bem fundamentado parecer da Assessoria do CC/MG de fls.172/178, que passam a fazer parte integrante desta decisão. Em relação à eleição da empresa Attempo Soluções Contábeis e Empresariais Ltda. como Coobrigada no feito fiscal, divergir-se-á do parecer da Assessoria, conforme se demonstrará ao final.

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades apontadas no Auto de Infração:

**Item 1: Recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/03/2005 a 31/12/2006, em decorrência de aproveitamento indevido de crédito destacado em notas fiscais que não corresponderam a efetivas entradas no estabelecimento.**

Na irregularidade apontada no Auto de Infração o Fisco fez constar, no item 1, que a falta de comprovação das entradas no estabelecimento foi caracterizada não somente pela falta de apresentação da 1ª (primeira) via das notas fiscais, como também pela falta de apresentação de documento com pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária a que a Contribuinte está circunscrito e, também, pela não apresentação de cópia de cheques ou microfimes, ordens de pagamento, depósitos bancários ou títulos devidamente autenticados por instituição financeira credenciada, ou qualquer outro documento comprobatório da efetividade da circulação das mercadorias, com a consequente entrada em seu estabelecimento.

Tal comprovação, conforme já visto na preliminar, foi solicitada pelo Fisco nas intimações recebidas pela Contribuinte aos 26/04/2007 e 24/05/2007.

Como cediço, o abatimento do imposto, sob a forma de crédito, está sujeito à apresentação da 1ª (primeira) via do documento fiscal, em consonância com o disposto no art. 63 do RICMS/02, *in verbis*:

*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 nas hipóteses do § 1º, II, e do § 6º, deste artigo.*

*(...).*

Todavia, restou demonstrado nos autos que o Fisco, diante da não apresentação da 1ª (primeira) via do documento fiscal, possibilitou a comprovação da operação anterior através de documento com pronunciamento do Fisco de origem, conforme prevê o inciso XVI do artigo 70 do RICMS/2002 ou mesmo, outros documentos que comprovassem a circulação das mercadorias. Contudo, nenhum documento foi apresentado pela Contribuinte.

Assim, foi exigido o imposto referente às notas fiscais - relacionadas no Anexo II de fls. 20 a 22 -, lançadas no livro Registro de Entradas carreado aos autos às fls. 23 a 52 (Anexo III).

Ressalte-se que foi efetuada a recomposição da conta gráfica, através da Verificação Fiscal Analítica (fls. 18 e 19). Os valores dos débitos e créditos foram retirados do livro RAICMS, cujas cópias se encontram apensadas ao PTA às fls. 54 e seguintes.

Pela recomposição da conta gráfica (fls. 18/19) constata-se que o valor de R\$ 6.639,02 (seis mil, seiscentos e trinta e nove reais e dois centavos) referente ao mês de abril/05 foi exigido em outro Auto de Infração – de natureza não contenciosa e, do valor do ICMS de R\$ 1.089.300,23 (um milhão, oitenta e nove mil, trezentos reais e vinte e três centavos) relativos ao crédito a ser estornado, foram abatidos R\$ 833,40 (oitocentos e trinta e três reais e quarenta centavos), referentes ao recolhimento a maior de ICMS no período, restando o valor de R\$ 1.088.466,83 (um milhão, oitenta e oito mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e oitenta e três centavos) exigidos no presente A.I.

No que tange à penalidade isolada de 40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal, aplicou devidamente o Fisco o limitador de 2.5 vezes o valor do imposto indevidamente creditado.

Assim sendo, não tendo trazido a Autuada ao processo, nem as primeiras vias da documentação, nem tampouco os demais documentos solicitados pelo Fisco ou quaisquer outros que pudessem comprovar as operações referentes às notas fiscais verificadas, corretas as exigências fiscais.

**Item 2 – Recolhimento a menor do ICMS do mês de abril/05, por ter consignado em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, DAPI, valores de ICMS divergentes do escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS.**

Exigência da Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso IX, alíneas “a” e “b” da Lei 6763/1975.

A base de cálculo da MI foi encontrada pelo confronto entre o imposto devido conforme livro RAICMS e o declarado e recolhido pela Contribuinte em DAPI, conforme demonstrado às fls. 14.

Frise-se que a Impugnante informa, em sua defesa, que recolheu o valor de R\$ 10.865,89 (dez mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e oitenta e nove centavos) dentro do prazo legal de vencimento. Entretanto, o pagamento do imposto se deu com a lavratura do Auto de Infração nº 03.000320090.16, conforme se verifica do DAE de fls. 131.

Ressalta-se que desta irregularidade - consignação em documento destinado a informar o Fisco a apuração do ICMS divergente do escriturado - resultou pagamento a menor do ICMS, o qual foi exigido no processo já mencionado.

A boa-fé, além de não caracterizada nos autos, não pode ser invocada em sede de direito tributário, face ao disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional.

**Item 3 - Falta de registro, na Repartição Fazendária competente, dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS referentes ao exercício de 2005 e 2006.**

Exigência da Multa Isolada prevista no inciso II do art. 54 da Lei 6763/1975.

Por esta irregularidade, o Fisco exigiu 500 UFEMGs por livro, sendo a cobrança referente a três livros – Entradas, Saídas e Apuração - no exercício de 2.005 e dos três livros no exercício de 2.006, conforme demonstrado no Relatório Fiscal de fls. 15.

Quanto a este item, a Impugnante reconhece a irregularidade, alegando, tão-somente a sua boa-fé, visto que ofereceu prontamente os documentos solicitados e sempre colaborou com o Fisco.

Tais argumentos se mostram insuficientes para combater a exigência fiscal. A acusação é de falta de registro dos livros, e não falta de atendimento à intimação.

Os demais argumentos de defesa, igualmente, não servem para rechaçar a peça fiscal.

A Lei nº 9.430/1996, invocada na Impugnação, no tocante ao limitador da penalidade a 20% (vinte por cento), somente se aplica aos tributos federais e somente quanto à multa de mora.

No que diz respeito à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros moratórios, infere-se que a mesma encontra respaldo na Resolução 2.880/97 c/c os artigos 127 e 226 da Lei nº 6.763/1975, aplicando-se, no que couber, o disposto no artigo 88, inciso I, da CLTA/MG, vigente à época, matéria atualmente disciplinada no artigo 110, inciso I do RPTA.

A Assessoria do CC/MG ressalta que a Coobrigada foi incluída no pólo passivo da obrigação tributária com fulcro no artigo 21, § 3º da Lei 6763/1975 e com relação somente à irregularidade do item 2 do AI, conforme expressamente indicado no Relatório do Auto de Infração.

Destaca, ainda, que não obstante a informação de fls. 168 dos autos, de que o único responsável pela contabilidade da Universal Ligas Ltda é o Senhor Geraldo Antônio de Sá Mendes, a DECA de fls. 154 evidencia que a Attempo Soluções Contábeis e Empresariais Ltda era responsável pela contabilidade da Autuada e de onde se infere que a assinatura da DECA é a do Senhor Aguinaldo de Castro Coelho, responsável pela Administração da empresa contábil, conforme Alteração contratual de fls. 155 a 159. Anexa a consulta ao SICAF de fls. 179 que demonstra que a Attempo Soluções Contábeis e Empresariais Ltda era responsável pela contabilidade da empresa até 17/02/2008.

Conclui que a Attempo Soluções Contábeis e Empresariais Ltda foi incluída como Coobrigada quanto ao item 2 do AI, em função do disposto no art. 21, § 3º da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

*Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:*

...

*§ 3º - São também pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.*

Entretanto, extrai-se do artigo 21, § 3º da Lei nº 6763/1975, acima citado, que a responsabilidade solidária do responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade está prevista em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por ele praticado com dolo ou má-fé.

O item 2 do AI, para o qual se atribui responsabilidade ao Coobrigado, está a exigir a Multa Isolada capitulada no artigo 54, incisos IX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6763/1975.

Desta forma, afigura-se incorreta a eleição do Coobrigado para o pólo passivo da obrigação, por falta de previsão legal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição do cerceamento do direito de defesa. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o coobrigado do pólo passivo da obrigação tributária, mantendo integralmente as exigências fiscais. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.925/08/1ª**

Publicado no “MG” de 29/11/2008

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO E DOCUMENTO FISCAL.** Constatada a falta de atendimento a intimações expedidas pelo Fisco para apresentação de livro, documentos e arquivos eletrônicos. Exigência, por intimação, da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei 6.763/75. Excluídas as exigências relativas ao descumprimento das intimações vinculadas aos arquivos eletrônicos, uma vez que foi também exigida outra penalidade, mais gravosa, por infração conexa com o mesmo fato.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ARQUIVO ELETRÔNICO – FALTA DE ENTREGA/ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.** Constatada a falta de transmissão e a transmissão em desacordo com a legislação de arquivos eletrônicos. Infração caracterizada nos termos dos artigos 11 e 39 do Anexo VII do RICMS/02. Correta a aplicação da penalidade prevista no artigo 54, inciso XXXIV da Lei 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

## **RELATÓRIO**

A autuação refere-se à falta de atendimento a 07 (sete) termos de intimações expedidos pelo Fisco e à retransmissão de arquivos eletrônicos de dados em desacordo com a legislação tributária, no período de novembro de 2003 a fevereiro de 2008.

Exige-se Multas Isoladas previstas no inciso VII, alínea "a" e inciso XXXIV, ambos do artigo 54 da Lei nº. 6.763/1975.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 24/32, onde alega, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração (AI) por excesso de exação da fiscalização, que extrapolou os limites estabelecidos no artigo 70 do Decreto nº 44.747/2008, lavrando o AI depois de vencido o prazo de validade do Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF).

No mérito, argüi, em síntese que a irregularidade dos arquivos eletrônicos de dados foi sanada com a inserção da descrição do serviço no registro 54, ainda que não obrigatório.

Quanto à intimação para apresentação das primeiras vias das notas fiscais de entrada em ordem cronológica de escrituração, afirma ser impossível atender o solicitado no prazo de três dias, porque as notas fiscais são arquivadas juntamente com os documentos fiscais. No entanto, apesar da exigüidade do prazo concedido, diz que todas as intimações foram atendidas.

Menciona Acórdão deste Conselho de Contribuintes, pugnano pela aplicação do permissivo legal capitulado no artigo 53, § 3º da Lei nº. 6.763/1975, caso não seja a multa cancelada.

Na bem fundamentada Manifestação Fiscal de fls. 72/84, a fiscalização refuta as argumentações da defesa e pede a procedência do lançamento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

A argüição de nulidade trazida pela Impugnante está relacionada com a lavratura do AI depois de vencido o prazo do AIAF, doc. fls. 07.

É de se ressaltar, no entanto, que o AIAF documenta o início da ação fiscal, oportunidade em que são solicitados livros e documentos fiscais para realização do trabalho de fiscalização, ficando suspenso o direito do contribuinte de denunciar espontaneamente falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria.

No caso, o AIAF nº 10.070000558.70, recebido em 24/04/2008, retirou da Autuada o direito de denunciar-se espontaneamente, no prazo de noventa dias. Por outro lado, conforme destaca a fiscalização, as sucessivas intimações e cobranças evidenciam a continuidade da ação fiscal, prorrogando a validade do AIAF automaticamente por mais 90 (noventa) dias, *ex vi* do artigo 52 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, ratificado pelo § 3º do

artigo 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008.

Ainda que não seja este o entendimento, o da prorrogação automática, ressalta-se que findado o prazo de 90 (noventa) dias do AIAF, devolveu-se à Autuada o direito de proceder a denúncia espontânea.

Examine-se a legislação de regência:

*Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780/84:*

*Art. 52 O AIAF ou o auto lavrado na forma do § 1º do art. 51 terá validade por 90 (noventa) dias, prorrogáveis por até 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 no parágrafo anterior, 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.*

Neste mesmo sentido, dispõe o RPTA:

*Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.*

*(...)*

*§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado, por uma vez e por igual período pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.*

*§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, 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.*

Deste modo, resulta correta a formalização do crédito tributário, com a lavratura do AI, independentemente de formalização de novo AIAF, primeiro, porque prorrogado automaticamente em face das diversas intimações efetuadas pelo Fisco, que demonstraram a continuidade do trabalho fiscal. Segundo, porque ainda que assim não o fosse, a Contribuinte estaria beneficiada pela devolução do prazo para denúncia espontânea e não exercendo o seu direito, ensejaria, de todo modo, a lavratura do AI, *ex vi* do parágrafo único do artigo 52 da CLTA/MG e § 3º do artigo 70 da RPTA, acima citados

Diante disto, deve-se rejeitar a nulidade argüida.

### **Do Mérito**

A aplicação da Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso XXXIV da Lei nº 6763/1975 decorre da constatação de que a Impugnante deixou de transmitir e transmitiu irregularmente os arquivos eletrônicos no período de novembro/2003 a fevereiro/2008, conforme inconsistências apontadas nos autos. Por sua vez, a Multa Isolada prevista no inciso VII, alínea "a", também do artigo 54 da lei citada, foi aplicada por não ter a Autuada atendido às diversas intimações do Fisco, 7 (sete), anexadas com seus comprovantes de recebimento às fls. 07/15 dos autos.

Exigiu-se 5.000 UFEMGs por infração, considerando a obrigatoriedade da transmissão mensal dos arquivos eletrônicos e 1000 UFEMGs por intimação descumprida.

Ocorre que, verificando o inteiro teor das intimações, constata-se que apenas as intimações de fls. 10 e a de fls. 12 não se referem a arquivos eletrônicos.

Os termos nº 01, de fls.08, 02/2008 de 27/05/2008, (fls. 09), 05/2008 de 24/06/2008 (fls. 13) e 06/2008 (fls. 14) referem-se a intimação para correção dos arquivos eletrônicos transmitidos irregularmente e para apresentação daquele referente ao mês de janeiro de 2004. Além disto, o AIAF de fls., 07 reitera a intimação não cumprida, conforme se verifica dos autos.

Após a intimação, a Autuada retificou apenas os arquivos relativos aos meses de março de 2007 a fevereiro de 2008, retransmitidos em maio/2008, que continuavam com inconsistências entre os registros 50 e 54, as quais não foram regularizadas, conforme se infere dos autos.

A Impugnante alega que as inconsistências residiam apenas na omissão da discriminação do serviço prestado, alegando que o campo pede descrição do produto e não do serviço.

Todavia, conforme destaca o Fisco, o Manual de Orientação do Usuário de Sistema de Processamento Eletrônico de Dados, Parte 2, do Anexo VII, do RICMS/02, no seu item 13, determina que o campo 09 do Registro 54, deverá ser preenchido com o código do produto ou serviço e o item 21 preconiza



que o registro 75 - Código do Produto ou Serviço - deverá conter no campo 6 a descrição do produto ou serviço.

A fiscalização informa que persistem as irregularidades apontadas, as quais foram documentadas no "CD", fls. 16, remetido à Autuada, nos termos do relatório de fls. 17. Outrossim, verifica-se que o arquivo eletrônico de dados do mês de janeiro de 2004 também não foi entregue.

É importante destacar, no entanto, que foi exigida para cada um dos meses do período que vai de novembro de 2003 a fevereiro de 2008, pela transmissão irregular e pela falta de transmissão (mês de janeiro de 2004), a Multa Isolada capitulada no inciso XXXIV do artigo 54 da Lei nº. 6.763/1975, que dispõe, *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:*

*(...)*

*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.*

*(...).*

Neste sentido, afigura-se inaplicável, no caso, a multa por descumprimento de intimação para entrega ou retransmissão de arquivo magnético, em face do disposto no artigo 211 do RICMS/2002, *verbis*:

*Art. 211 - Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem*

Como a penalidade prevista no inciso XXXIV do artigo 54 da Lei nº 6763/195 é mais gravosa, deve esta prevalecer.

Destaque-se, contudo, que as intimações de fls. 10 e 12 requisitam da Autuada os documentos de entrada escriturados nos livros Registro de Entradas, não localizados entre a documentação disponibilizada, somando 2.990 notas fiscais, além de outras informações pedidas.

A fiscalização destaca que a dificuldade da Autuada em atender a intimação para entregar os documentos fiscais decorre da inobservância da exigência prevista no artigo 96, inciso II, alínea "a", do RICMS/2002, de mantê-los

em ordem cronológica de escrituração, emitindo suas notas fiscais de saídas utilizando os formulários aleatoriamente, fora da ordem seqüencial, não apresentando os cancelados ou inutilizados.

Neste caso, a alegação da Autuada é de que o prazo foi exíguo para atender o solicitado, mas diz que, mesmo assim, cumpriu todas as exigências das intimações. Contudo, não consta dos autos a comprovação da entrega dos documentos, apenas o livro Registro de Inventário de 2003 foi apresentado. Tampouco se comprova a retransmissão dos arquivos eletrônicos de dados, com correção das irregularidades e a entrega do arquivo eletrônico referente ao mês de janeiro de 2004.

Desta forma, restaram perfeitamente caracterizadas as infringências aos dispositivos de lei e regulamentares mencionados no Auto de Infração em comento, ressaltando-se que o procedimento adotado pela autuada causa embaraço à ação fiscalizadora e impede o desenvolvimento completo dos trabalhos de auditoria fiscal e contábil. Porém, há que se considerar a necessidade de reformulação do feito fiscal para excluir das exigências aquelas relativas às intimações para apresentação e retransmissão de arquivos eletrônicos, posto que já fora aplicada, no caso, sanção mais gravosa para infração conexa, conforme já relatado.

É de notar que, de acordo com o § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

E como destacado pela fiscalização, o procedimento adotado pela Contribuinte causou e continua causando embaraço à ação fiscalizadora, impedindo o desenvolvimento completo dos trabalhos de auditoria fiscal e contábil. Por isto, não há que se falar, no caso, na aplicação do permissivo do artigo 53, § 3º da Lei nº. 6.763/1975.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas ao descumprimento das intimações vinculadas aos arquivos eletrônicos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.078/08/2ª**

Publicado no "MG" de 06/09/2008

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO – ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Constatado que o Contribuinte entregou arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, referentes à totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias, conforme previsão do §**

**5º, do art. 10, art. 11 e art. 39, todos do Anexo VII, RICMS/02. Exigência de Multa Isolada, por período, prevista no inciso XXXIV, art. 54, Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime. Acionado o permissivo legal, art. 53 § 3º, da Lei 6763/75, para reduzir a Multa Isolada a 30% (trinta por cento) de seu valor. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada entregou arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, relativos aos períodos de janeiro a dezembro de 2006 e fevereiro de 2007, referentes à totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias, conforme previsão do § 5º, do art. 10, art. 11 e art. 39, todos do Anexo VII, do RICMS/02, após ter sido intimada para tal, com demonstração das inconsistências, acarretando a exigência de Multa Isolada, por período, prevista no inciso XXXIV, art. 54, Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 30/32, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 42/52.

---

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

A Impugnante argúi a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que não lhe teria sido concedido, pelo Fisco, prazo suficiente para correção das inconsistências existentes nos arquivos eletrônicos entregues, acarretando, dessa forma, cerceamento de seu direito, desrespeitando os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Não obstante, conforme intimação de fls. 07, foi concedido à Autuada o prazo de 5 (cinco) dias para regularização das inconsistências existentes nos arquivos eletrônicos já entregues, nos termos do art. 39, do Anexo VII, do RICMS/02.

Nesse sentido, houve apenas o cumprimento fiel dos preceitos definidos na legislação, não cabendo qualquer argüição de cerceamento do direito de defesa.

Vale ressaltar que quando da apresentação da Impugnação (1º/11/07), aproximadamente 45 (quarenta e cinco) dias após a intimação, a Impugnante encontrava-se ainda inadimplente em relação à solicitação do Fisco, não produzindo nenhuma prova a seu favor.

Verifica-se, pois, que não foi o prazo concedido que lhe teria cerceado seu direito.

Portanto, do exposto, verifica-se, sem muito esforço, que não ocorreu qualquer cerceamento do direito da ora Impugnante de corrigir as inconsistências apontadas em seus arquivos eletrônicos.

**Do Mérito**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada entregou arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, relativos aos períodos de

janeiro a dezembro de 2006 e fevereiro de 2007, referentes à totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias, conforme previsão do § 5º, do art. 10, art. 11 e art. 39, todos do Anexo VII, do RICMS/02, após ter sido intimada para tal, com demonstração das inconsistências, acarretando a exigência de Multa Isolada, por período, prevista no inciso XXXIV, art. 54, Lei 6763/75.

De plano deve-se 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.

A intenção do agente é, portanto, irrelevante (art. 136 do CTN) para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo a infração objetiva, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

No caso em questão, a obrigatoriedade de manutenção e de entrega de arquivos eletrônicos, conforme especificações, encontra-se 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.***

(...)

***§ 5º - O contribuinte, observado o disposto nos artigos 11 e 39 desta Parte, fornecerá o arquivo eletrônico de que trata este artigo, atendendo às especificações descritas no Manual de Orientação previsto na Parte 2 deste Anexo, vigente na data de sua entrega.***

***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.***

No que tange às especificações descritas no Manual de Orientação, constantes da Parte 2, do Anexo VII, do RICMS/02, verifica-se que os arquivos eletrônicos são compostos de registros.

O item 20 dessa parte prevê as especificações do registro nº 74, que trata do livro Registro de Inventário.

O campo "Observações" do citado item traz a informação de que o registro é obrigatório e deve ser transmitido anualmente, no mês de março, juntamente com o arquivo referente à totalidade das operações e prestações do mês de fevereiro.

Da mesma forma, consta do citado Manual de Orientação as especificações e as orientações quanto aos registros 60D, 60I, 60R, 75 e 90, dentre outros, os quais deixaram de ser entregues em relação aos períodos objeto do lançamento, conforme relatório do Auto de Infração.

Essa foi justamente a infringência cometida pela Impugnante ao entregar os arquivos dos meses de janeiro a dezembro de 2006 e fevereiro de 2007 em desacordo com a legislação.

O Fisco, por sua vez, providenciou intimação à Autuada (fls. 08), nos termos do art. 13, do Anexo VII, do RICMS/02, relatando as irregularidades existentes nos arquivos eletrônicos entregues.

**Art. 13** - *Constatada a inobservância das especificações previstas no Manual de Orientação de que trata a Parte 2 deste Anexo, o arquivo eletrônico será devolvido ao contribuinte para substituição, acompanhado de Listagem Diagnóstico indicando as irregularidades encontradas.*

Cumprido ressaltar que tal dispositivo foi introduzido na legislação tendo em vista que no início da implantação desta sistemática de manutenção e entrega de arquivos eletrônicos, eles eram entregues em disquete e seu conteúdo era analisado pelo órgão competente, sendo providenciado o citado diagnóstico dos erros.

Contudo, considerando-se a rapidez de evolução tecnológica dos processos informatizados, hoje em dia, quando da transmissão do arquivo eletrônico pela internet, existe um sistema validador que já informa ao contribuinte todas as inconsistências existentes no arquivo, sem impedir a conclusão da transmissão.

Encontrando-se caracterizada a entrega em desacordo dos arquivos, correta a exigência da penalidade prevista no inciso XXXIV, do art. 54, da Lei 6763/75:

**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**. (Com redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03)

Dessa forma, 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 em questão.

Não obstante a caracterização do ilícito, mas considerando-se os pressupostos do § 3º, artigo 53, Lei 6763/75, verifica-se passível de aplicação do permissivo legal para reduzir ou cancelar a penalidade.

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. Em seguida, por maioria de votos, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6763/75, para reduzir a Multa Isolada a 30% (trinta por cento) do seu valor. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Relator), que não o aplicava. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

### **13 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO**

---

**Acórdão: 18.739/08/1ª**

Publicado no "MG" de 10/05/2008

---

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes da aquisição de energia elétrica, uma vez que a atividade da Autuada consiste na prestação de serviços de comunicação, na modalidade de telefonia, não se encontrando abarcada pelo disposto no artigo 66, inciso III c/c § 4º, incisos I e II, da Parte Geral do RICMS/02. Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de energia elétrica, no período de 01/11/2006 a 31/03/2007. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 339 a 350, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 454 a 476.

---

## **DECISÃO**

### **DA PRELIMINAR**

#### **Quanto ao pedido de perícia**

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, uma vez que se discute o direito ao crédito de ICMS na entrada de energia elétrica, tendo em vista o disposto no artigo 66, § 4º, item 1, do RIC MS/02.

Pelo que consta no laudo apresentado pela Impugnante, bem como no parecer juntado, não se nega o consumo de energia no processo de comunicação, fato esse que o Fisco também acompanha.

O deslinde da questão está em definir se a atividade da Autuada, que consiste na prestação de serviços de comunicação, na modalidade telefonia, equipara-se ao processo industrial mencionado na LC 87/96, capaz de permitir o creditamento do imposto nas aquisições de energia elétrica.

Nesse sentido, verifica-se que a decisão é de mérito, e o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento no artigo 116, inciso IV, da CLTA/MG.

### **DO MÉRITO**

A autuação decorre do aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de aquisições de energia elétrica, no período de 01/11/2006 a 31/03/2007.

As notas fiscais, as datas de emissão, valores, bases de cálculo e valores de ICMS encontram-se demonstrados conforme quadro de fls. 16/25.

Em suma, o ponto principal defendido pela Impugnante é de que os créditos de ICMS estornados pelo Fisco e decorrentes da aquisição de energia elétrica devem ser mantidos, porque a energia elétrica é insumo imprescindível à prestação de serviços de telecomunicações e o serviço de telecomunicação constitui atividade de industrialização, para a qual a legislação prevê o aproveitamento expresso.

Claro está que não se trata de discutir se a energia elétrica constitui insumo essencial à atividade exercida pela Impugnante, mas se a legislação disciplinadora do direito ao creditamento do ICMS permite que o crédito referente ao ICMS de energia elétrica seja apropriado pelas empresas prestadoras de serviço de comunicação.

A leitura do art. 33, II, "b", da Lei Complementar nº 87/1996, com redação dada pela LC 102/2000, leva ao entendimento de que o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS provenientes do consumo de energia elétrica é reconhecido apenas a empresas industriais e não a prestadoras de serviço de comunicação, como pretende a Autuada.

Assim, o estorno dos créditos de ICMS referentes à aquisição de energia elétrica, promovido pelo Fisco, se ateve ao disposto nos artigos 19 e 20 e inciso II, do art. 33, todos da Lei Complementar nº 87/1996 e suas alterações posteriores. Eis os dispositivos:

*“Art. 19 - 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 e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*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:*

*(...)*

*II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) quando for objeto 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;*

*d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses;”*

Com base no Laudo Técnico e Parecer apresentados, a Impugnante insiste em que a energia elétrica é utilizada diretamente no processo de produção do serviço de comunicação, na condição de insumo. Prossegue em suas considerações, trazendo para respaldar o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, transcrição de artigos do Decreto Federal nº 640/1962, que define os serviços de telecomunicações como indústria básica.

Quanto às alegações da Impugnante de que o Decreto Federal nº 640/1962 define os serviços de telecomunicações como indústria básica, estas não procedem, pois o mencionado instrumento legal foi editado em condições



consideradas como sendo momento de grave crise do setor de telecomunicações, que afetava os negócios públicos, a segurança nacional e a normalidade do desenvolvimento econômico do país. Os objetivos específicos eram de flexibilizar os processos de financiamento oficiais para as empresas privadas de telefonia, possibilitar ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico implementar políticas financeiras com vistas ao desenvolvimento do segmento e reequipar o setor de telecomunicações do país.

Assim, pode-se entender que o mencionado Decreto não tem o alcance pretendido pela Impugnante, pois para a legislação do ICMS o conceito de indústria diz respeito à atividade produtiva de transformação, ou seja, a transformação de matérias-primas em bens, situação que não ocorre com a atividade de prestação de serviço de telecomunicação. Nesta, ocorre uma geração, emissão e transmissão de comunicação.

Aliás, cabe aqui a transcrição dos motivos da edição do referido texto legal, para maior elucidação:

*“DECRETO Nº. 640, DE 2 DE MARÇO DE 1962.*

*Define os serviços de telecomunicações como indústria básica e dá outras providências.*

*O PRESIDENTE DO CONSELHO DE MINISTROS, usando da atribuição que lhe confere o art. 18, item III, do Ato Adicional à Constituição Federal,*

*CONSIDERANDO que grave crise de telecomunicações está afetando a boa marcha dos negócios públicos, a segurança nacional e a normalidade do desenvolvimento econômico do país;*

*.....*

*Art. 1º Os serviços de telecomunicações, para todos os efeitos legais, são considerados indústria básica, de interesse para o fomento da economia do país e de relevante significado para a segurança nacional.*

*.....*

*Art. 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.*

*Brasília, em 2 de março de 1962, 142º da Independência e 74º da República.*

*TANCREDO NEVES*

A legislação vigente trata a atividade em comento como prestação de serviço de comunicação. A Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 87/1996 e o RICMS/2002 prevêm que o ICMS incide sobre prestações onerosas

de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, etc.

Para tanto, a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais relativos a telecomunicações encontram-se disciplinados na Lei Federal nº 9.472/1997, cujos artigos específicos transcreve-se:

*“LEI Nº 9.472, DE 16 DE JULHO DE 1997*

*Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº. 8, de 1995.*

*(...)*

*LIVRO III*

*DA ORGANIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES*

*TÍTULO I*

*DISPOSIÇÕES GERAIS*

*Capítulo I*

*Das Definições*

*Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.*

*§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.*

*§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.”*

Conclui-se que o Decreto Federal nº 640/1962 foi editado num contexto que não mais persiste. Aliada à excepcionalidade da norma, de utilidade à época de sua edição e com finalidade nítida de enfrentar uma situação de crise no setor de telecomunicações, é de se ressaltar, desta forma, a legislação aplicável à espécie e a interpretação que deve ser dada ao vernáculo "indústria" para fins de legislação do imposto. Para tanto, transcreve-se a definição dos dicionários para o vocábulo indústria, a começar pelo "Vocabulário Jurídico":

*“Indústria”. Derivado do latim industria (atividade, aplicação, trabalho), é usado geralmente em sentido amplo e em sentido restrito.*

*Em sentido amplo, indústria é empregado para designar toda e qualquer espécie de atividade ou trabalho, que tenha por finalidade realizar qualquer espécie de negócio ou empreendimento... E, assim, indústria assenta no caráter lucrativo da ocupação, mostrada numa série variada de atividades: arte, ofício, negócio, etc.*

*Em sentido restrito indústria indica-se somente a organização que tem por objetivo a produção, pela transformação da matéria-prima, seja em grande escala (indústria fabril), ou em pequena (artesanal).*

*Indústria. “No sentido de atividade secundária é que a toma a Economia moderna, indicando-a para englobar as atividades de produção ou qualquer de suas modalidades, excluídas a atividade primária (agricultura) e a atividade terciária (prestação de serviço).” (SILVA, de Plácido. Vocabulário Jurídico. 15ª ed. Revista e atualizada por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 428) (grifos nossos)*

Com efeito, no sentido amplo, tem-se as chamadas indústrias setoriais, como as “indústrias” do “turismo”, da “construção civil” e da “telecomunicação”.

Assim, verifica-se pela leitura do texto que o conceito acima trazido para indústria, no sentido restrito, é próprio para o caso sob exame.

Vale dizer que a expressão “indústria” tem nos dicionários ampla conotação, mas, sendo possível afirmar que envolve toda atividade do homem ligada à produção de riqueza.

Por outro lado, não obstante o atípico Decreto trazido pela Autuada, verifica-se que a atividade por ela exercida não é realmente industrial, como atesta informes oficiais estampados no “site” do IBGE (<http://www.ibge.com.br>).

No texto “IBGE - Comunicação Social - 31 de agosto de 2005”, que traz notícias e dados sobre o crescimento do PIB brasileiro no segundo trimestre de 2005, extrai-se o trecho abaixo transcrito, onde o setor de comunicação é, de forma clara e inequívoca, tratado como setor de serviços e não como indústria.

*“O PIB a preços de mercado cresceu 3,9% no segundo trimestre de 2005, em relação a igual período de 2004. O Valor Adicionado a preços básicos apresentou um aumento de 3,7% e os*

*Impostos sobre Produtos um crescimento de 5,8%.*

*Os três setores que contribuíram para a geração do Valor Adicionado apresentaram taxas positivas na comparação com o segundo trimestre de 2004. A Indústria foi o destaque com um crescimento de 5,5%, seguida pela Agropecuária (3,2%) e pelos Serviços (2,5%).*

*Na atividade industrial, todos subsetores obtiveram taxas de crescimento, com destaque para a Extrativa Mineral e os Serviços Industriais de Utilidade Pública (17,5% e 4,6%, respectivamente). Na Extrativa Mineral, essa foi a taxa mais alta desde o quarto trimestre de 2000 (quando alcançou um crescimento de 20,4%), beneficiado pela extração tanto de carvão mineral como de petróleo.*

*A Transformação, com crescimento de 4,1%, apresentou a nona taxa positiva consecutiva no trimestre. Os Serviços Industriais de Utilidade Pública apresentaram alta de 4,6% e a Construção Civil, 3,7%. De acordo com a Pesquisa Mensal de Emprego (PME/IBGE) divulgada em agosto, a população ocupada na Construção Civil cresceu 4,9% no segundo trimestre deste ano em relação ao mesmo período de 2004.*

*O setor de Serviços acompanhou o desempenho positivo da Agropecuária e da Indústria, registrando taxas positivas em quase todos os subsetores que o compõe. Os maiores destaques foram para o Transporte (4%) e para o Comércio (atacadista e varejista), que cresceu 3,8%. Nos demais subsetores, os resultados foram: 3,4% nas Instituições Financeiras; 3,4% na Administração Pública; 2,8% em Aluguéis e 0,7% em Outros Serviços. **Já Comunicações, com -1,7% foi o único subsetor que apresentou desempenho negativo. Esse resultado foi influenciado pela redução, em volume, da telefonia fixa, principalmente devido às ligações interurbanas nacionais.**" (grifos nossos)*

Para fins da legislação do ICMS, a acepção da referida palavra indústria está associada, em princípio, à idéia de mercadorias ou produtos. E, tanto assim é que o fato imponente no caso deste imposto distingue duas situações: as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. E, é justamente nesta última, que se enquadra a atividade da Impugnante.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº. 87/96 estabelece que para os serviços de comunicação o imposto incide sobre “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”.

A situação prevista na lei complementar para fato gerador do imposto associa uma obrigação de fazer, que é própria da atividade de prestação de serviços, não caracterizando qualquer vínculo com atividade industrial. Ou seja, não será industrializado o que advier de prestação de serviço, conforme fundamenta Geraldo Ataliba (ICMS - semi-elaborados, RDT, n. 48, p. 31-2).

Para comunicação e telecomunicação tem-se a definição trazida pelo “Glossário de Termos Técnicos da ANATEL”:

**“Comunicação 1.** (Dec. 97057/88) *transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionais.*” (p.42)

**“Telecomunicação 1.** (Dec. 97057/88) *comunicação realizada por processo eletromagnético. 2. (RR) qualquer transmissão, emissão ou recepção de símbolos, sinais, texto, imagens e sons ou inteligência de qualquer natureza através de fio, de rádio, de meios ópticos ou de qualquer outro sistema eletromagnético.*” (p. 5).

Por outro lado, o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, conceitua industrialização da seguinte forma:

**“Art. 4º** *Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou*

*unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

*Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados”.*

Já o Código Tributário Nacional, também nessa mesma linha, determina o fato gerador do IPI de forma clara e específica, sem qualquer menção à prestação de serviços de comunicação:

*“Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966*

*Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Alterada pela Lei Complementar nº 118, de 09 de 2005-10-26*

*(...)*

#### **SEÇÃO I**

*Imposto sobre Produtos Industrializados*

*Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*

*I a III - .....*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.” (Grifo nosso).*

O parecer elaborado por Alcides Jorge Costa, por encomenda da Impugnante, é peça de mera interpretação da legislação em questão, direcionado em razão do objetivo pretendido. Entretanto, mesmo assim, reconhece, na conclusão, que o teor do Decreto nº 640/1962 não é concludente para fins tributários, e ressalta que a Lei nº 9.472/1997, que dispõe sobre a organização de

serviços de telecomunicações em nenhum momento qualifica a atividade de telecomunicações como indústria.

Quanto ao Parecer Técnico apresentado pela Impugnante, de autoria do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT, deve ser reconhecido, tanto pela origem quanto pelo seu conteúdo, como tecnicamente bem elaborado, porém sem aplicabilidade quanto ao aspecto de tributação, que define de forma clara e precisa a impossibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes do consumo de energia elétrica em contribuintes que se dedicam à atividade de telecomunicações.

A compreensão defendida pelo Fisco mineiro encontra similaridade com o entendimento dos demais Fiscos da Federação, como estampado na "Decisão Normativa CAT 2", de 29/09/2004, da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda – Governo do Estado de São Paulo.

Por outro lado, insistindo, ainda, no enquadramento que insere as telecomunicações no âmbito da indústria básica, a Impugnante traz aos autos o voto vencido do Relator do Acórdão JJF nº. 0302-01/02, no Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia, referente ao AI nº. 279692.0004/02-4. Entretanto, uma simples leitura da ementa do *decisum* permite afirmar que a decisão não lhe socorre. Ei-la:

*“A. I. N° - 279692.0004/02-4*

*AUTUADO -*

*AUTUANES - ...*

*ORIGEM - INFAZ BONOCÔ*

*INTERNET - 10.09.02*

*1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL*

*ACÓRDÃO JJF N° 0302-01/02*

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. GLOSA DO CRÉDITO. É VEDADA A UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL DE ENERGIA ELÉTRICA USADA OU CONSUMIDA PELOS ESTABELECIMENTOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, NO PERÍODO DE 01/01/01 A 31/12/02, DE ACORDO COM A LC 102/00, REFERENDADA PELA LEI 7710/00. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. DECISÃO NÃO UNÂNIME.*

Registre-se, por oportuno, que trata-se de matéria já apreciada por este Colendo Conselho, que tem se posicionado pela vedação ao crédito, como no Acórdão 15.739/02/1ª, tendo como impugnante a empresa Telemar Norte Leste S/A.

Pelo que dos autos consta, evidencia-se a ilegalidade dos créditos aproveitados pela Impugnante, sob pena de se legitimar o aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica para uma situação não prevista na legislação do imposto.

Finalmente, cabe destacar que matéria em litígio foi levada pela própria Autuada à SEF/MG, resultando em parecer a ela desfavorável, consubstanciado na **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 245/2006**, a saber:

**PTA Nº : 16.000151799-62**

**CONSULENTE : NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**

**ORIGEM : BELO HORIZONTE - MG**

**CRÉDITO DE ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO - A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO NÃO SE TRATA DE ATIVIDADE INDUSTRIAL A QUE SE REFERE O ART. 222 DO RICMS/2002 E, PORTANTO, NÃO É CABÍVEL O CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVO À ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA E EMPREGADA NESTA PRESTAÇÃO.**

**CONSULTA INEFICAZ - POR VERSAR SOBRE DISPOSIÇÃO CLARAMENTE EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, A CONSULTA É INEFICAZ PARA PRODUZIR OS EFEITOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS, CONFORME O DISPOSTO NO INCISO I, ART. 22 DA CLTA/MG, APROVADA PELO DECRETO Nº 23.780/84.**

**EXPOSIÇÃO:**

**A CONSULENTE AFIRMA QUE TEM COMO OBJETO SOCIAL A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO MÓVEL E UTILIZA O SISTEMA NORMAL DE DÉBITO E CRÉDITO PARA RECOLHIMENTO DE ICMS.**

**INFORMA QUE ADQUIRE EQUIPAMENTOS QUE TRANSFORMAM A ENERGIA ELÉTRICA EM ONDAS ELETROMAGNÉTICAS PARA GERAR TELECOMUNICAÇÃO PARA SEUS CLIENTES.**

**CITA TRECHOS DE PARECER TÉCNICO, FORMULADO POR EXPERT EM TELECOMUNICAÇÕES, ONDE SE AFIRMA TRATAR-SE A ENERGIA ELÉTRICA DE INSUMO NO PROCESSO DE TRANSFORMAÇÃO DA INFORMAÇÃO.**

**CONSULTA:**

**A OPERAÇÃO DE TRANSFORMAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA EM SINAIS A SEREM TRANSMITIDOS AOS USUÁRIOS DE TELEFONIA MÓVEL SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO PREVISTO NO ART. 222, INCISO II, DO RICMS/2002, DE FORMA A SER FACULTADO À CONSULENTE O CREDITAMENTO DO ICMS RELATIVO À ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA?**



**RESPOSTA:**

**A ATIVIDADE PRATICADA PELA CONSULENTE CARACTERIZA-SE COMO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, TAL COMO DESCRITA NO ARTIGO 60 DA LEI FEDERAL Nº 9.472/97.**

**ASSIM, À TODA EVIDÊNCIA, NÃO SE TRATA DE ATIVIDADE INDUSTRIAL A QUE SE REFERE O ART. 222 DO RICMS/2002 E, PORTANTO, NÃO É CABÍVEL O CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVO À ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA E EMPREGADA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO.**

**ADEMAIS, ALÉM DE NÃO SE TRATAR DE UM PROCESSO INDUSTRIAL, DISCIPLINANDO O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO, NA FORMA ESTABELECIDADA NO ART. 155, § 2º, XII, "C", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, MODIFICADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 102/2000, AO PROMOVER A AUTORIZAÇÃO PREVISTA NO SEU ART. 33, II, "B", TRATOU, UNICAMENTE, DO ABATIMENTO DO IMPOSTO INCIDENTE NA OPERAÇÃO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, RELATIVO À ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE MERCADORIA.**

**NESSE SENTIDO, NÃO EXISTE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO DE IMPOSTO DECORRENTE DO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA POR EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.**

**ENFIM, POR VERSAR SOBRE DISPOSIÇÃO CLARAMENTE EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, A CONSULTA É INEFICAZ PARA PRODUZIR OS EFEITOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS, CONFORME O DISPOSTO NO INCISO I, ART. 22 DA CLTA/MG, APROVADA PELO DECRETO Nº 23.780/84.**

**DOLT/SUTRI/SEF, 19 DE OUTUBRO DE 2006.**

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Mauro Henrique Alves Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. 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**

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – CARTÃO INDUTIVO.** Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS ao Estado de Minas Gerais, em face da não tributação de serviço de telefonia pré-paga, mediante fornecimento de cartões indutivos a usuários localizados neste Estado. Procedimento fiscal lastreado no artigo 6º, inciso XI da Lei 6763/75 e artigos 42, alínea "a" e 43, inciso X, ambos do RICMS/02. Entretanto, a Câmara deixa de se pronunciar sobre o mérito das exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação, em face do disposto no art. 157 da Lei 6763/75, uma vez que a Autuada impetrou o MS 024.06.249446-3.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL.** Constatada a falta de emissão de notas fiscais de serviço de telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, conforme previsto no artigo 41, Anexo IX do RICMS/02, legítima é a aplicação da penalidade isolada capitulada no artigo 55, inciso XVI da Lei 6763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A atuação versa sobre a constatação, no Posto Avançado dos Correios – PAC, de que o Sujeito Passivo, no período de julho a setembro/07, incorreu nas seguintes irregularidades:

1) prestou serviço de telecomunicação sem a tributação do ICMS devido para o Estado de Minas Gerais, na modalidade de serviço de telefonia pré-paga, mediante o fornecimento de cartões indutivos a usuários localizados no Estado de Minas Gerais, para utilização em terminais de uso público (orelhões), pelo que se exige ICMS e multa de revalidação;

2) deixou de emitir nota fiscal de serviço de telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, com destaque do imposto devido para o Estado de Minas Gerais, calculado com base no valor tarifário vigente, conforme determinação expressa no "caput" do art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, pelo que se exige Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.598 a 1.608, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.632 a 1.660, após manifestação da Advocacia Geral do Estado em face da impetração de mandado de segurança pela Impugnante versando sobre a mesma matéria objeto do presente lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.667 a 1.681, face à determinação da Advocacia Geral do Estado – AGE – 2ª Procuradoria da Dívida Ativa, opina pela manutenção da multa isolada exigida no lançamento.

**DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação, no Posto Avançado dos Correios – PAC, de que o Sujeito Passivo, no período de julho a setembro/07, incorreu nas seguintes irregularidades:

1) prestou serviço de telecomunicação sem a tributação do ICMS devido para o Estado de Minas Gerais, na modalidade de serviço de telefonia pré-paga, mediante o fornecimento de cartões indutivos a usuários localizados no Estado de Minas Gerais, para utilização em terminais de uso público (orelhões), pelo que se exige ICMS e multa de revalidação;

2) deixou de emitir nota fiscal de serviço de telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, com destaque do imposto devido para o Estado de Minas Gerais, calculado com base no valor tarifário vigente, conforme determinação expressa no “caput” do art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, pelo que se exige Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI da Lei 6763/75.

#### **ICMS e Multa de Revalidação**

No Memorando de fls. 1.630/1.631, a Advocacia Geral do Estado-AGE manifestou o entendimento de que, quanto à ocorrência do fato gerador do ICMS, o contencioso administrativo encontra-se encerrado face ao disposto no art. 11, caput e § 1º da então vigente CLTA/MG (art. 110, inciso IV do RPTA aprovado pelo Decreto 44.747), derivados do disposto no art. 157 da Lei 6763/75, não podendo o Fisco manifestar-se quanto à matéria, nem este Conselho de Contribuintes julgá-la, pois sobre ela o judiciário já se manifestou em 1ª e 2ª instâncias.

Com efeito, as decisões judiciais se fundamentaram na aplicação do art. 155 da CF/88, Lei Complementar 87/96 e Instrução Normativa SUTRI nº 4, de 06-10-06, conforme a Ementa do Acórdão proferido na apelação interposta pela Telemar Norte Leste S/A no Mandado de Segurança (processo 0024.06.249446-3).

**EMENTA. MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSIONÁRIA DE TELECOMUNICAÇÕES. ICMS. FATO GERADOR. CARTÕES, FICHAS E ASSEMELHADOS. FORNECIMENTO. USUÁRIO FINAL LOCALIZADO NESTE ESTADO. INCIDÊNCIA. ILEGALIDADE. NÃO-OBSERVÂNCIA. DENEGAÇÃO. É DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS O ICMS RELATIVO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO QUE FORAM PRESTADOS MEDIANTE FICHA, CARTÃO OU ASSEMELHADOS, QUANDO O USUÁRIO FINAL DO SERVIÇO ESTEJA LOCALIZADO NO ESTADO, DE ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 155, § 2º, XII, D, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, NO ART. 12, VII, § 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E NO ART. 1º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 4, DE 06-10-06. NEGA-SE PROVIMENTO À APELAÇÃO.**

Cumpre informar que o processo se encontra no TJ/MG, sendo que a última fase consistiu no julgamento dos Embargos de Declaração (aos 12-06-2008), e todas as decisões até o momento exaradas, quais sejam, a decisão de 1º grau, dois Embargos de Declaração, o Agravo de Instrumento e o julgamento da Apelação proferida pela 4ª Câmara Civil do TJ, foram favoráveis ao Fisco mineiro, entendendo pela ocorrência do fato gerador no Estado de Minas Gerais.

Resta, assim, prejudicada a análise quanto ao mérito da exigência fiscal, no tocante ao ICMS lançado e, via de consequência, também em relação à multa de revalidação, pois vinculada diretamente ao não recolhimento tempestivo do imposto.

#### **Da Multa Isolada**

Ressalva o mencionado memorando da Advocacia-Geral do Estado que a matéria atinente à penalidade isolada não foi abordada na ação judicial e deve ser apreciada por este Conselho de Contribuintes, partindo do pressuposto de que ocorreu o fato gerador do ICMS e que não houve recolhimento do mesmo para os cofres públicos de Minas Gerais, entendimento que tem sido adotado pelo Poder Judiciário.

Como cediço, o art.155, inciso II da Constituição previu a instituição, pelos Estados e Distrito Federal, do ICMS sobre serviço de comunicação, nos termos seguintes:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*...*

*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”;*

No § 2º, inciso XII, do mesmo art. 155, a Constituição Federal delegou à Lei Complementar, quanto ao ICMS, a tarefa de definir seus contribuintes, dispor sobre substituição tributária e fixar, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços.

Cumprindo o disposto na Constituição, a Lei Complementar 87/96, definiu sobre a ocorrência do fato gerador nas prestações de serviço de comunicação, inclusive quando o serviço é prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, estabelecendo que:

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

*VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a*

retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

**§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário. ...”(grifos nossos)**

Ainda quanto à prestação do serviço de comunicação, a Lei Complementar 87/96 definiu como local da operação o do estabelecimento da concessionária que fornece o cartão ou assemelhado. Veja-se:

*“Art. 11 . O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:*

*a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;...*

*b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago”.*

Aplicando o disposto no art. 11, inciso III da Lei 87/96 acima citado, o Judiciário entendeu que as prestações de serviço de comunicação ocorreram no Estado de Minas Gerais, como se denota pelo voto proferido pelo Desembargador Almeida Melo no Agravo de Instrumento interposto no processo 1.0024.06.249446-3/001.

**OUVI AS SUSTENTAÇÕES ORAIS E O VOTO DO DES. RELATOR, QUE É COMPLETO NA CITAÇÃO DAS LEIS APLICÁVEIS, E CHAMO ATENÇÃO PARA O FATO DE QUE A LEI COMPLEMENTAR Nº 87 MENCIONA O ESTABELECIMENTO DA CONCESSIONÁRIA, E NÃO A SEDE. ENTÃO, UMA CONCESSIONÁRIA QUE TEM SEDE E ESTABELECIMENTOS, CADA UM DELES É O LUGAR DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO; É O MESMO PRINCÍPIO QUE, ANTIGAMENTE, APLICAVA-SE AOS BANCOS QUE TINHAM AGÊNCIAS NO PAÍS INTEIRO E EM QUE SE TENTAVA A CITAÇÃO NA SEDE. BASTA QUE HAJA GERENTE RESPONSÁVEL NO ESTABELECIMENTO PARA A CITAÇÃO SE COMPLETAR. A ANALOGIA É ADEQUADA PARA ESTE CASO. TENDO SEDE EM ALAGOAS E ESTABELECIMENTOS NOS DIVERSOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, AS VENDAS DOS ESTABELECIMENTOS,**

**DIRETA OU INDIRETAMENTE, OCASIONAM  
RECOLHIMENTO NO ESTADO DO ESTABELECIMENTO.**

As decisões proferidas recorreram, ainda, ao disposto na Instrução Normativa SUTRI nº 04, especificamente no art. 1º que preconiza ser devido a Minas Gerais o ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação, quando o usuário estiver localizado neste Estado:

**“Art. 1º É devido ao Estado de Minas Gerais o ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação, prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, em que o usuário final do serviço esteja localizado no Estado.**

**Art. 2º** Considera-se fornecido pelo estabelecimento mineiro o cartão, a ficha ou assemelhados, provenientes de estabelecimento da concessionária ou permissionária situado em outra unidade da Federação, para fornecimento a usuário final neste Estado.

*Parágrafo único.* O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de fornecimento ao distribuidor intermediário.

**Art. 3º** Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação”.

Tendo, portanto, o Judiciário concluído pela ocorrência do fato gerador e definido como local da operação o do estabelecimento mineiro, resta absolutamente clara a necessidade do cumprimento da obrigação acessória clamada pelo Fisco, ou seja, a emissão da nota fiscal relativa ao serviço de comunicação.

Com efeito, o Sujeito Passivo - Telemar Norte Leste S/A -, por força do Plano Geral de Outorga aprovado pelo Decreto Federal 2.534 de 02-04-1998, é concessionário do serviço telefônico fixo comutado (STFC) no Estado de Minas Gerais.

As condições de emissão, comercialização e de uso do cartão indutivo encontram-se dispostas no “Regulamento para utilização do cartão indutivo em telefone de uso público do STFC”, à disposição no site da ANATEL.

Segundo o art. 5º, a prestadora do STFC somente pode comercializar cartões indutivos dentro de sua área de atuação e em quantidade compatível com o consumo médio de créditos de sua planta de Telefone de Uso Público - TUP em serviço (regulamento invocado nas decisões judiciais citadas).

Todavia, o Fisco mineiro detectou que os distribuidores localizados no Estado de Minas Gerais estavam recebendo os cartões acompanhados de notas fiscais - modelo 1 emitidas pelos estabelecimentos da Telemar localizados no Estado de Alagoas e, por vezes no Estado do Sergipe (vide notas fiscais anexadas por amostragem às fls. 64 a 66). Em tais notas fiscais foi destacado o ICMS, certamente recolhido a favor daqueles Estados.

No Anexo I de fls. 10 a 570, o Fisco relacionou, mensalmente, todas as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos de Alagoas e Sergipe, destinando os cartões a distribuidoras localizadas no Estado de Minas Gerais e o valor total encontrado serviu de base de cálculo para a cobrança do imposto e multas cabíveis.

A base de cálculo encontrada, qual seja, R\$ 10.013.593,15 (fls. 06/07) serviu tanto para o cálculo do imposto devido à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), como para aplicação da multa isolada, exigida no percentual de 40% (quarenta por cento).

De fato, deveria o estabelecimento da Telemar Norte e Leste S/A, localizado em Minas Gerais, ter emitido a nota fiscal modelo 22, prevista no art. 142 do RICMS/02 para prestações de serviço de telecomunicação.

A obrigatoriedade da emissão da nota fiscal de serviço de telecomunicações, modelo 22, decorre da imposição legal contida no art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, que a partir de 1º de julho de 2006, passou a ter a redação seguinte:

*“Art. 41 - Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:*

*I - para utilização em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento ao usuário ou ao terceiro intermediário para fornecimento ao usuário, com indicação do número de série dos cartões, cabendo o imposto à unidade da Federação onde se der o fornecimento”;*

Cumpre observar que no período de 15/12/2002 a 30/06/2006, o art. 41 do Anexo IX continha a redação seguinte:

**Efeitos de 15/12/2002 a 30/06/2006 – Redação original:**

*“Art. 41 - Relativamente a ficha, cartão ou assemelhados, será observado o seguinte:”*

*“I - por ocasião da entrega, real ou simbólica, a terceiro para fornecimento ao usuário, mesmo que a disponibilização seja por meio eletrônico, a empresa de telecomunicação emitirá a Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, com*

*destaque do valor do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente nessa data;"*

Dispondo, ainda, sobre prestação de serviço público, o Convênio ICMS 126/98 citado na manifestação fiscal dispõe sobre a concessão de regime especial, na área do ICMS, estabelecendo, na cláusula segunda, que a empresa de telecomunicação em cada unidade federada deverá manter um de seus estabelecimentos inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, dispensando dessa exigência os demais locais onde exercer sua atividade.

O Convênio 126/89 previu ainda, na cláusula sétima que, relativamente à ficha, cartão ou assemelhados, por ocasião da entrega a terceiro para fornecimento ao usuário, a empresa de telecomunicação emitirá a nota fiscal de serviço de telecomunicações (NFST) com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente nessa data.

Já o Convênio 55/2005 com vigência iniciada aos 01/01/2006, produziu os seus efeitos em Minas Gerais no período compreendido de janeiro a dezembro de 2.006, com o conteúdo seguinte:

**Cláusula primeira:** *Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:*

*I - para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;*

Assim sendo, não resta dúvida de que o destaque do imposto devido pela prestação de serviço de telecomunicação deveria estar indicado na nota fiscal modelo 22 (NFST) emitida por ocasião da prestação (fornecimento ao usuário ou terceiro intermediário).

E, conforme visto nas decisões judiciais referentes a este processo, se o fornecimento do cartão se deu pela concessionária domiciliada no Estado de Minas Gerais ou pelo estabelecimento localizado noutro Estado, sendo aqui prestado o serviço, o imposto é devido a este Estado. Desta forma, a nota fiscal deveria ser emitida pelo estabelecimento mineiro, com destaque do imposto devido, porque neste Estado ocorreu o fato gerador do ICMS.

A prestação de serviço de comunicação sem a respectiva emissão da nota fiscal (*in casu*, a modelo 22) prevista para serviço de telecomunicação gera a



hipótese de aplicação da multa prevista no art. 55, inciso XVI 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:**

**(...)**

**XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte”;**

O que se depreende dos autos é que não foi emitida a nota fiscal modelo 22, nem pelo estabelecimento localizado em Minas Gerais, nem pelos estabelecimentos localizados em outras unidades federadas (Alagoas e Sergipe), a despeito do previsto na legislação.

Assim, a Impugnante comparece aos autos confirmando que emitiu o modelo incorreto de nota fiscal (modelo 01 e não modelo 22), mas sustenta que tal dissonância é meramente estética. Acrescenta que não houve falta de recolhimento do imposto em razão da emissão de modelo de nota fiscal equivocado.

Tais argumentos são totalmente destituídos de fundamentação. O que ocorreu não foi a emissão do modelo incorreto de nota fiscal, mas a completa falta de emissão do documento pelo estabelecimento localizado em Minas Gerais, conforme apontado no AI.

Como esclarece a própria Impugnante e resta demonstrado nos autos, a nota fiscal – modelo 01 – foi emitida por estabelecimentos localizados em outros Estados. Não há nos autos comprovação de emissão de nota fiscal – mesmo que no modelo 01 - pela Impugnante, estabelecimento localizado em Minas Gerais.

Portanto, não cabe o argumento de que adotou o procedimento correto, eis que destacado o imposto corretamente e recolhido ao Estado de Alagoas, pois conforme decidido pelo Judiciário, o fato gerador ocorreu no Estado de Minas Gerais.

Alega, ainda, a Autuada, a exorbitância do valor da multa isolada exigida, alegando que não se justifica a aplicação da penalidade, mesmo porque não teve a intenção de suprimir o imposto, tanto que este foi recolhido a favor do Estado de Alagoas.

Quanto à alegação da falta de intenção do agente, lembra-se que em sede de direito tributário, com fulcro no art. 136 do CTN, a responsabilidade pela infração é objetiva, dispensando a verificação do elemento subjetivo da ação.

A Impugnante se insurge quanto à penalidade aplicada. Todavia, entende-se que o Fisco a aplicou corretamente.

A Impugnante requer, ainda, a aplicação do permissivo legal previsto no art. 53, § 3º da Lei 6763/75. Entende-se, todavia, que o mesmo não pode ser aplicado porque além de ter sido constatada a reincidência no cometimento da mesma infração (fl. 1.666), resultou, também, em falta de pagamento do imposto devido. Conforme visto, na nota fiscal, modelo 22, deveria constar o destaque do imposto devido pela prestação.

Quanto ao montante exigido resultante da aplicação da multa isolada, entende-se não estar compreendida na competência deste órgão julgador a sua apreciação, pois resultaria em negativa da aplicação de ato normativo, prática vedada pelo art. 110, inciso I, do RPTA – aprovado pelo Decreto 44.747 de 03/03/2008.

Clama ainda a defesa, por ocasião da sustentação oral, pela aplicação do redutor previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6763/75. Mais uma vez sem razão, haja vista que a adequação se limita às hipóteses de não exigência do tributo, o que não é o caso, ou a limitação da multa a duas vezes e meia o valor do imposto.

No presente caso, em se tratando de alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), a adequação é inaplicável ( $25 \times 2,5 = 62,5\%$ ), pois resultaria em valor maior que o exigido pelo Fisco, que equivale a 40% (quarenta por cento) da base de cálculo adotada.

Entende-se, outrossim, não caber a apreciação da equidade prevista no art. 108 do CTN, pois esta somente é aplicada na ausência de disposição expressa, que não é o caso dos autos, além da sua aplicação estar impedida, também, pelo art. 110, inciso II, do RPTA.

Tampouco cabe a aplicação do art. 112 do CTN citado na peça impugnatória, pois não há dúvidas quanto às circunstâncias do fato, sua capitulação, sua autoria, nem quanto à graduação da penalidade aplicada.

Outra discussão trazida pela defesa diz respeito à Consulta PBCPA da ANATEL. Segundo a Impugnante, tal consulta lhe é favorável, pois autoriza a distribuição dos cartões indutivos por qualquer de seus estabelecimentos, o que, em tese, equivale a dizer que o imposto pago ao Estado de Alagoas estaria correto.

*Data venia*, esta não é a melhor leitura da consulta. De uma melhor análise do texto, extrai-se exatamente o contrário, pois seu conteúdo faz distinção absolutamente clara entre fabricação, distribuição e comercialização dos cartões.

Com efeito, o subitem 5.14 esclarece que a fabricação e distribuição poderá ser terceirizada e centralizada, por se tratar de uma questão de logística, enquanto que o subitem 5.15 esclarece que a comercialização somente poderá ocorrer dentro da área de atuação de cada operadora.

Para não restar dúvidas, no subitem 5.21 a autoridade da ANATEL destaca que o termo comercialização deve ser entendido restritivamente, “abrangendo o processo a partir da chegada dos cartões nos postos de venda”.

Evidentemente que a expressão “fornecimento” utilizada na legislação tributária quer dizer fornecimento em decorrência da comercialização, ao contrário da distribuição autorizada pela ANATEL por outro Estado, que à toda evidência, significa apenas a remessa do meio físico.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, no tocante à Multa Isolada aplicada e, em relação ao ICMS e Multa de Revalidação, declarar prejudicada a apreciação de mérito, nos termos do art. 157 da Lei nº 6763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Drª. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo financeiro diário (LQFD), referente ao exercício de 2004, da ocorrência de entradas, estoque e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ensejando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75 sobre saídas e estoque desacobertos, sendo que sobre as entradas desacobertas exigiu-se apenas a citada multa isolada.

A Impugnante alegou que o Fisco teria lançado no levantamento quantitativo mercadorias de uso/consumo do estabelecimento, não passíveis de saídas do estabelecimento.

Nesse sentido, a 3ª Câmara exarou despacho interlocutório para que a Autuada apontasse objetivamente quais seriam esses artigos/mercadorias.

Em atendimento à solicitação, a Autuada apresentou a planilha de fls. 562/576, esclarecendo que aquelas mercadorias constantes da planilha seriam consumidas pelo ou no estabelecimento como camisas e calças utilizadas pelos empregados, cabides, lâmpadas, porta sabonete, mesas, bexigas, porta-retratos, etc.

O Fisco deu o seu “ciente” às fls. 576, ao final da manifestação da Impugnante, entendido pelo voto majoritário como tendo o mesmo concordado com os argumentos da Autuada, não havendo mais, nesse sentido, qualquer controvérsia quanto aos itens constantes da planilha como sendo de uso próprio do estabelecimento, excluindo-se, por conseguinte, os mesmos do lançamento em questão.

Não pode ser assim entendido o “ciente” do Fisco, uma vez que é sua a acusação fiscal é há a necessidade de concordância expressa quando forem

feitas alegações contrárias às suas acusações. Deve ser entendido, pelo contrário, de que nada mais tem o Fisco a declarar quanto à sua acusação inicial e que não a está modificando.

No caso em análise, não tinha mesmo como o Fisco concordar, pois, analisando o LQFD, vemos que alguns dos produtos listados pela Impugnante às fls. 599/614 como, por exemplo, “camisa feminina lisa/atual”, “calça masculina lisa/atual”, “calça oxford feminino herma”, foram normalmente comercializados, já que consta vendas dos mesmos. Assim, não poderia concluir o Fisco de que se tratava de mercadoria destinada ao uso e consumo da Impugnante. Do mesmo modo, produtos ali listados como “bexigas cor azul nr 09 – impre”, “porta retrato projeto dominaca” e “kit básico sinalização loja de” nem constam do LQFD em questão. Não merece, portanto, credibilidade a planilha anexada pela Impugnante às fls. 599/614.

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco à fls. 391/505 e 529/530 e ainda para reduzir ao percentual de 15% a multa isolada referente às entradas.

**Conselheiro: René de Oliveira e Sousa Júnior**

## **14 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE**

**Acórdão: 18.793/08/1ª**

Publicado no “MG” de 12/07/2008

---

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - RODOVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em face da inobservância das determinações contidas no artigo 75, inciso VII, alínea “d” do RICMS/06 e/ou art. 75, inciso V, alínea “d” do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6763/75. Exigências parcialmente mantidas nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, e ainda para excluir: integralmente a multa isolada, por inaplicável à espécie; integralmente as exigências até setembro de 2002, nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN e a multa de revalidação e os juros de mora após 30/09/2002, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor do ICMS devido, no período de janeiro/02 a fevereiro/07, em razão do aproveitamento incorreto de créditos do imposto tendo em vista que, exercida a opção pelo crédito presumido por outros estabelecimentos do contribuinte, esta opção deveria ter

sido estendida ao estabelecimento localizado no território mineiro, conforme prevê a legislação.

Pela irregularidade exigiu-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 306/327, juntando a documentação de fls. 328 a 2.058.

O Fisco se manifesta às fls. 2.060 a 2.070 refutando as alegações da defesa e reformulando o crédito tributário para lançar os valores de incentivo à cultura que não foram considerados na apuração anterior.

Intimada das alterações, a Impugnante não se manifestou.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2.098/2109, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 2.075/2.077.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor do ICMS devido, no período de 01/01/02 a 28/02/07, em razão do aproveitamento incorreto de créditos do imposto, uma vez que não foi observada a determinação contida no artigo 75, inciso V, alínea “d”, do RICMS/96 e no artigo 75, inciso V, alínea “d” do RICMS/02, os quais prevêem que exercida a opção pelo crédito presumido por qualquer um dos estabelecimentos do contribuinte, esta opção deve ser estendida a todos os estabelecimentos no território nacional.

Acrescenta o Relatório do Auto de Infração que “apesar dos estabelecimentos situados em Goiás, Paraná, Paraíba e Rio de Janeiro serem optantes pelo crédito presumido, conforme comprovam informações prestadas pelo Fisco destes Estados, contrariando previsão legal, o contribuinte adotou indevidamente em Minas Gerais o regime de apuração do imposto pelo sistema normal de débito e crédito”.

A fim de comprovar a opção pelo crédito presumido noutros Estados, o Fisco anexou aos autos cópias de ofícios dos Fiscos de outras unidades da Federação (fls. 22 a 38), circunstância incontroversa nos autos.

Pela irregularidade, exigiu-se o ICMS decorrente da aplicação do regime de crédito presumido, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6763/75, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/11/03.

A presente exigência fiscal encontra fundamento no artigo 75, inciso V, alínea “d” do RICMS/02 (o qual corresponde à exigência inserida na alínea “d” do inciso VII do RICMS/96), que prevê:

**Art. 75 - Fica assegurado crédito presumido:**

...

*V - ao estabelecimento prestador de serviço de transporte, exceto rodoviário de cargas e de passageiros, aéreo ou ferroviário, de valor*

*equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:*

...

***d - exercida a opção de que trata a alínea "a" deste inciso, o sistema será aplicado a todos os estabelecimentos do contribuinte no território nacional, devendo a opção ser consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) de cada estabelecimento;(grifos nossos)***

A opção pelo crédito presumido nas prestações de serviço de transporte foi inserida no ordenamento pátrio por força de Convênio 106/96, celebrado entre o Ministério da Fazenda e os Estados federados nos termos seguintes:

**CONVÊNIO ICMS 106/96**

***Cláusula primeira*** *Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.*

*§ 1º O contribuinte que optar pelo benefício previsto no caput não poderá aproveitar quaisquer outros créditos.*

A previsão de alcance da opção do crédito presumido a todos os estabelecimentos do território nacional está no Convênio 95/99, que acrescentou o § 2º ao Convênio 106/96, visando impedir a transferência de créditos entre os estabelecimentos do contribuinte localizados em diferentes unidades da Federação com o fim de suprimir o recolhimento do imposto devido:

**CONVÊNIO ICMS 95/99**

***"§ 2º A opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento."*** (grifos nossos)

Assim sendo, a exigência fiscal encontra fulcro na legislação aplicável a todo o território nacional, eis que, ao ser editado o Convênio 95/99 - com vigência determinada para 1º de janeiro de 2000 -, a opção pelo crédito presumido, pelos estabelecimentos localizados noutros Estados, deveria ter sido estendida ao estabelecimento mineiro.

A Impugnante comparece aos autos alegando, em primeiro plano, que tal exigência somente se aplica às opções futuras, ou seja, a partir de janeiro de 2.000, eis que os verbos estão flexionados no futuro. Acrescenta que os seus diversos estabelecimentos optaram pelo crédito presumido antes de janeiro de 2.000, data de vigência do Convênio, de forma que a exigência fiscal implica em aplicação retroativa da legislação.

Todavia, conforme expõe a própria Impugnante, a vigência deste Convênio e das demais disposições da legislação tributária, assim como todas as demais leis, se aplica ao futuro, conforme preceitua os artigos 101 do CTN c/c art. 1º do Código Civil. Não tendo o Convênio feito qualquer distinção de tratamento quanto às opções exercidas antes ou após a sua celebração, aplica-se a norma indistintamente. A legislação estadual, por sua vez, também não impôs qualquer distinção. Assim sendo, cabe a aplicação da regra de interpretação consolidada na doutrina e jurisprudência de que não cabe ao intérprete distinguir quando a norma não distingue, de forma a gerar o entendimento de que, feita a opção - antes ou após o Convênio -, esta alcançará os estabelecimentos das diversas unidades federadas.

Na verdade, não se trata de regra sobre efeitos da lei tributária que institua ou venha a aumentar tributos, mas sim de administração tributária, em que o Poder Executivo determina procedimentos específicos que devem ser assumidos pelos contribuintes. Exemplo clássico é o período de apuração que, no caso do ICMS, via de regra, se faz compreendendo o mês civil. Caso venha determinação para apuração decencial para todos os Contribuintes, a ela todos se obrigam, independentemente do seu período de apuração anterior.

A Impugnante alega ainda a mudança de critério jurídico pela Autoridade Administrativa, prática vedada pelo art. 146 com o objetivo de resguardar a segurança jurídica ou, supletivamente, pede a aplicação do disposto no art. 100 do CTN para exclusão da penalidade aplicada.

Sustenta que em fevereiro de 2.002 foi fiscalizada quanto aos exercícios de 1997 a 2001, e como resultado o Fisco entendeu que seu modo de apuração pelo regime de débito e crédito estava em consonância com a legislação, fazendo apenas algumas ressalvas no RUDFTO, porém atinentes ao regime de débito e crédito.

Acrescenta que em agosto de 2.004 foi novamente fiscalizada e que tal fiscalização não resultou em impedimento à permanência no regime de débito e crédito. Entende, entretanto, que com a lavratura do Auto de Infração ocorreu mudança de critério jurídico.

Cumpra analisar os elementos carreados ao processo e as teses de defesa levantadas na Impugnação.

Verifica-se pela intimação de fl. 1975 dos autos que o Fisco, aos 02 de abril de 2.002, complementando o TIAF número 90281, solicitou à Autuada a apresentação da "cópia da folha do livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências dos outros Estados brasileiros, na qual consta o

termo de opção pelo crédito de que trata o § 2º da cláusula primeira do Convênio ICMS 106/96”.

Atendendo a esta intimação, a Contribuinte apresenta a Declaração de fls. 1976 relacionando todos os estabelecimentos da empresa, esclarecendo quais se encontravam optantes pelo crédito presumido e quais optantes pelo sistema de débito e crédito.

Concluindo o trabalho de fiscalização, o Fisco lavra, em 02 de Setembro de 2.002, Termo de Ocorrência (cópia às fl. 1977 do PTA).

Analisando o Termo supramencionado, constata-se que, mesmo ciente de que outros estabelecimentos da Autuada localizados em diversos Estados eram optantes pelo crédito presumido, o Fisco concordou com o enquadramento da Contribuinte no regime de débito e crédito, fazendo, todavia, algumas restrições quanto a questões pontuais.

Embora aleguem os fiscais autuantes que o período fiscalizado tenha compreendido apenas os exercícios de 1.997 a 2.001, a leitura do Termo acima transcrito conduz ao entendimento de que o Fisco também verificou o exercício de 2.002, prevendo, inclusive situações que seriam monitoradas até dezembro de 2.002.

Desta forma, pode-se afirmar que o período anterior a 30/09/2002 encontra-se devidamente homologado pelo Fisco, não sendo possível a revisão do lançamento com fincas no art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN.

Por outro lado, o Fisco discorda do apontamento de mudança de critério jurídico, esclarecendo que não há nenhuma consulta ou orientação possibilitando ou determinando aos administrados no Estado de Minas Gerais a apuração do imposto por débito e crédito, a despeito da opção em outros Estados.

Salienta o Fisco que, ao contrário, não há que se falar em mudança de critério jurídico, eis que no mesmo período a fiscalização aplicava a exigência prevista no Convênio 106/96 – diferentemente dos Fiscais que em 2.002 lavraram o aludido Termo, como se depreende de algumas decisões do Conselho de Contribuintes deste Estado.

Cita o Acórdão 14.477/00/1ª, com a ressalva de que à época, a exigência encontrava-se dentro do âmbito do Estado de Minas Gerais, decorrente da aplicação do RICMS /96, anterior ao Convênio 106/96, com o seguinte teor:

*CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – EMPRESA DE TRANSPORTE. CRÉDITO PRESUMIDO. EXERCIDA A OPÇÃO PELO CRÉDITO PRESUMIDO, O SISTEMA DEVERÁ SER APLICADO A TODOS OS ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE INSCRITOS NESTE ESTADO, SENDO VEDADA, NESSE CASO, A TODOS OS ESTABELECIMENTOS, A UTILIZAÇÃO DE QUAISQUER OUTROS CRÉDITOS DO IMPOSTO. COMPROVADO NOS AUTOS, O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS EM FUNÇÃO DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA SISTEMÁTICA DE DÉBITO E CRÉDITO. CORRETAS AS*



*EXIGÊNCIAS FISCAIS. LANÇAMENTO PROCEDENTE.  
DECISÃO UNÂNIME. (GRIGOS NOSSOS)*

Destaca, ainda que, sob a vigência do Convênio 106/96, encontra-se a matéria decidida em autuação lavrada quanto aos exercícios de 2000 a julho de 2003, no Acórdão 16.984/05/1ª que traz a Ementa seguinte:

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, EM FACE DA INOBSERVÂNCIA DA DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 75, INCISO VII, ALÍNEA "D", DO RICMS/96 E/OU ARTIGO 75, INCISO V, ALÍNEA "D", DO RICMS/02, OU SEJA, EXERCIDA A OPÇÃO PELO CRÉDITO PRESUMIDO POR QUALQUER UM DOS ESTABELECIDOS DA AUTUADA, ESTA OPÇÃO DEVERÁ SER ESTENDIDA A TODOS OS OUTROS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. ACOLHIMENTO PARCIAL DAS RAZÕES DA IMPUGNANTE, CONFORME REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDIDA PELO FISCO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE. (GRIFOS NOSSOS)**

*Data vênia*, sem razão o Fisco. Adotando sua própria citação doutrinária, percebe-se que "O princípio (da mudança de critério jurídico) se justifica pelo fato de ser comum, na esfera administrativa, haver mudança de interpretação de determinadas normas legais, com a conseqüente mudança de orientação, em caráter normativo, afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior. Essa possibilidade de mudança de orientação é inevitável, porém gera insegurança jurídica, pois os interessados nunca sabem quando a sua situação será passível de contestação pela própria Administração Pública. Daí a regra que veda a aplicação retroativa.

Portanto, retirar os efeitos da homologação expressa produzida pelo Fisco, em relação ao período de 01.01.2002 a 30.09.2002, significa alterar os critérios jurídicos para o contribuinte em questão, uma vez que sua escrita fiscal foi analisada com rigor pelo Fisco, compreendendo o período em questão, com determinações que foram cumpridas pela Autuada.

Qualquer procedimento em sentido contrário significa estabelecer a insegurança jurídica, em explícito prejuízo à Impugnante.

Importante ressaltar que, muito embora o termo fiscal tenha sido lavrado em 10/09/2002, a apuração do mês foi realizada tal e qual a determinação do Fisco contida no termo, razão pela qual seus efeitos estendem-se até 30/09/2002.

Neste caso, as exigências fiscais relativas ao período de 01.01.2002 a 30.09.2002 devem ser excluídas do presente lançamento.

No tocante ao Termo de Início de Ação Fiscal emitido em agosto de 2004, muito embora a veracidade dos fatos, dele não resultou nenhum procedimento fiscal que tenha levado a Autuada a promover sua escrituração fiscal conforme determinação dos Agentes ou que caracterize a homologação expressa em relação à matéria do lançamento fiscal. Assim, em relação a tal período não resta comprovada a homologação

A Impugnante propugna, ainda, pela exclusão das multas aplicadas, por entender cabível a norma contida no artigo 100 do CTN, eis que, face à fiscalização que sofreu anteriormente, restou caracterizada a prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas.

Dispõe o artigo invocado:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

...

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

...

*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 nossos)*

Da obra do insigne jurista Aliomar Baleeiro, extrai-se no item dedicado às práticas das autoridades, que “considera-se como boa interpretação aquela que resulta de antiga, iterativa e pacífica aplicação da lei sob determinada diretriz por parte do próprio Fisco. Se as autoridades deram sentido uniforme a uma disposição, entende-se tal inteligência como a mais compatível com o texto.” (Direito Tributário Brasileiro, Ed Forense, 11ª edição, p. 648).

Discute o Fisco que de acordo com a redação do inciso III do artigo citado, as práticas devem ser reiteradas e observadas pelas autoridades administrativas como um todo e que a presente discussão diz respeito ao entendimento isolado de quem lavrou o Termo de Ocorrência.

Pedindo *venia* para discordar, é possível afirmar que, durante o período subsequente, agiu a Autuada com o firme pensamento de que sua apuração estava correta, até mesmo porque foi essa, no tocante ao modelo de apuração, a informação passada pelo Fisco, ao lavrar o mencionado termo de encerramento de fiscalização.

Assim sendo, entende-se que o Termo lavrado pelo Fisco no RDUFTO da Impugnante implica em manutenção de um entendimento que não foi

questionado pela fiscalização de então, perpetuando, em relação à Impugnante, a hipótese aventada nos dispositivos retromencionados.

Desta forma, aplica-se o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, devendo-se excluir a multa de revalidação e os juros de mora, sendo que estes últimos passam a incidir a partir da presente decisão.

Cabe destacar que, nos levantamentos de fls. 15 a 20 verifica-se que o Fisco descontou do débito apurado, os valores referentes ao incentivo à cultura. Todavia, restaram alguns valores apontados na Impugnação que não foram descontados no Auto de Infração. Assim sendo, o Fisco promove a reformulação do crédito tributário para acatar os valores apontados na Impugnação referentes aos meses outubro e novembro/03 e janeiro/07, esclarecendo que, quanto ao mês de dezembro/06 os valores já se encontravam corretos.

Quanto ao exercício de 2002, o Fisco procedeu à recomposição da conta gráfica (fl.12), dispensada nos demais períodos por não ter a Contribuinte apresentado saldo credor, conforme informado no Relatório do Auto de Infração (fls. 10 e 11).

Outra argumentação da defesa diz respeito à exigência da penalidade isolada aplicada a partir do mês de novembro de 2003, capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6763/75. O dispositivo em questão prescreve:

**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:*

...

**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;*  
(grifos nossos)

Argumenta a Impugnante que tal penalidade somente se aplica a quem se encontra no regime de débito e crédito e se aproprie de créditos indevidos, enfatizando que não fez aproveitamento indevido do imposto, mas opção pela forma de apuração que, segundo o Fisco, não seria a apropriada.

O Fisco sustenta a aplicação da penalidade com a aplicação literal do dispositivo em comento, ao entendimento de que não há distinção na legislação entre um e outro fato, sendo ambos caracterizados de aproveitamento indevido de créditos.

Analisando o lançamento percebe-se que o imposto que está sendo cobrado no Auto de Infração decorre do enquadramento em regime indevido de apuração.

Com efeito, no Anexo I do Auto de Infração (fls. 15/20), o Fisco demonstrou a apuração do crédito tributário pelo regime de crédito presumido concedendo 20% do valor do débito apurado, considerando ainda os

recolhimentos efetuados à época própria pelo regime de débito e crédito, de forma que o valor encontrado (coluna 11) corresponde à diferença entre o saldo devedor calculado pelo crédito presumido (coluna 10) e o saldo devedor calculado por débito e crédito (coluna 5).

Certo é que nenhuma irregularidade quanto ao crédito específico foi demonstrada, mas ao contrário, o que fez o Fisco foi substituir o regime de apuração do sistema débito/crédito pela apuração pelo sistema de crédito presumido.

Cabe observar, pelo contido no Anexo I, que o Fisco oferta inclusive os novos créditos, restando cabalmente demonstrado tratar-se de ação fiscal que não está associada à exclusão de crédito fiscal por ausência de idoneidade dos créditos ou outros fatores que façam a vedação individualizada de cada lançamento.

Sem sombra de dúvidas, a regra do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6763/75 cuida daqueles créditos imprestáveis dentro do mesmo modelo de apuração, ou seja, no sistema de débito e crédito.

A título de exemplo, a hipótese de apropriação de créditos no sistema do SIMPLES. Não se trata de crédito indevido, a ser apenado com a sanção do dispositivo em análise, mas sim de erros na apuração do resultado mensal.

Via de consequência, revela-se inaplicável à espécie a multa isolada imposta pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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. 2.075/2.077, e ainda para excluir: a) integralmente a exigência de Multa Isolada; b) integralmente as exigências até setembro de 2002; c) a Multa de Revalidação e os juros de mora após 30/09/2002. Vencido, em parte, o Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Aquiles Nunes de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro supramencionado, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Rosana de Miranda Starling.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo da Silva 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.

Primeiramente, cumpre explicitar que a acusação fiscal pretende a alteração do regime de apuração do ICMS da Autuada, de forma a enquadrá-la no regime de crédito presumido, objeto do Convênio ICMS nº 95, de 20 de dezembro de 1999 e previsto no art. 75 do RICMS/02. Contudo, tal não pode prevalecer por afronta aos princípios que regem o Direito.

Prevê a alínea “d”, do inciso V, do art. 75 do RICMS/02, que o Contribuinte que se enquadre naquelas condições poderá optar pelo regime de apuração do ICMS utilizando-se de crédito presumido nos percentuais que ali menciona. Senão, veja-se:

*Art. 75 - Fica assegurado crédito presumido:*

*(...)*

*V - ao estabelecimento prestador de serviço de transporte, exceto rodoviário de cargas e de passageiros, aéreo ou ferroviário, de valor equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:*

*(...)*

*d - exercida a opção de que trata a alínea “a” deste inciso, o sistema será aplicado a todos os estabelecimentos do contribuinte no território nacional, devendo a opção ser consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) de cada estabelecimento;*

Ora, verifica-se que o regime de crédito presumido depende do atendimento a certas condições, quais sejam a expressa opção do Contribuinte, inclusive com a anotação no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO), o que comprovadamente não ocorreu no presente caso, bem como a opção por tal regime em todos os estabelecimentos da Autuada, o que também, comprovadamente, não ocorre.

Assim, acolher a alegação do Fisco de que a opção por tal regime em alguns dos estabelecimentos da Autuada em outros Estados da Federação, obriga a mesma a alterar seu regime de apuração no Estado de Minas Gerais, caracteriza-se como uma total inversão dos princípios que regem o Direito, vez que a exceção seria tomada como regra.

Desta feita, é certo que o escopo do convênio acima mencionado era uniformizar os regimes de apuração dos Contribuintes com estabelecimentos em dois ou mais Estados-Membros, trazendo como condição para utilização dos benefícios ali previstos a opção e utilização do crédito presumido em todos os estabelecimentos.

Portanto, a conclusão juridicamente correta, sem visar uma maior ou menor arrecadação do imposto, é a de que não tendo o Contribuinte agido de forma uniforme deverá prevalecer a regra geral de apuração de ICMS, qual seja o regime de débito e crédito.

Nesse passo, vale ressaltar que a própria acusação Fiscal se refere ao regime do débito e crédito como sendo “*regime de apuração do imposto pelo*

sistema normal de débito e crédito". Ora, regime "normal" é aquele que deve ser utilizado por todos os Contribuintes que não optem por outro regime, ou seja, deve sempre prevalecer o regime geral de apuração, vez que é direito constitucional do Contribuinte, por ser o único que perfeitamente se enquadra no princípio constitucional da não-cumulatividade.

O que se verifica, no presente caso, é uma inversão de uma regra para expressamente ofender ao princípio da não-cumulatividade, previsto no RICMS/02, na Lei nº 6763/75, na Lei Complementar nº 87/96 e na Constituição de 1988.

Ademais, salta aos olhos o fato de que até a elaboração do Auto de Infração - AI, objeto deste Processo Tributário Administrativo - PTA, o entendimento do Fisco Mineiro era de que a Autuada apurava corretamente o ICMS, ou seja, já faz mais de oito anos que a regra de uniformização do regime de apuração prevista no Convênio nº 95/1.999 entrou em vigor e só agora o Fisco Mineiro entendeu que o regime de débito e crédito não poderia ser utilizado pela Autuada.

Por fim, apenas a título de reflexão, questiona-se: Se a Autuada se valesse do regime de crédito presumido no Estado de Minas Gerais, em detrimento da utilização do regime normal de débito e crédito em outros Estados, como de fato o faz, qual seria a interpretação do Fisco quanto ao regime correto a ser aplicado?

Por conseguinte, sendo perfeita a utilização do regime de apuração por débito e crédito pela Autuada, não se faz devida à exigência fiscal tanto no que concerne ao ICMS, quanto às multas.

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

**Conselheiro: Rodrigo da Silva Ferreira**

---

**Acórdão: 18.592/08/3ª**

PUBLICADO NO "MG" DE 12/04/2008

---

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRESTAÇÃO NÃO-TRIBUTADA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos do imposto tendo em vista a não observância do percentual das prestações tributadas pelo imposto em relação às prestações totais do estabelecimento, nos termos dos incisos II e VIII, do art. 66, do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período de 01/01/2004 a 31/03/2006, tendo em vista a não observância do percentual das prestações tributadas pelo imposto em relação às

prestações totais do estabelecimento, nos termos dos incisos II e VIII, do art. 66, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 124/126, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 207/209.

A 3ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 214, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 218, sendo que o Fisco se manifesta às fls. 220/221.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período de 01/01/2004 a 31/03/2006, tendo em vista a não observância do percentual das prestações tributadas pelo imposto em relação às prestações totais do estabelecimento, nos termos dos incisos II e VIII, do art. 66, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75.

O Regulamento do ICMS estabelece restrições quanto ao aproveitamento de créditos do imposto relacionados à aquisição de insumos e ativo permanente para a empresa prestadora de serviços de transporte.

***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:*

*(...)*

***II** - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;*

*(...)*

***VIII** - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, **limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto** e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;  
*(Grifado)**

(...)

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

(...)

**§ 7º** - Em cada período de apuração do imposto, **não será admitido o abatimento** de que trata o inciso II do caput do artigo 66 deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, **na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.** (Grifado)

§ 8º - Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

§ 9º - Para efeito do disposto no inciso II do parágrafo anterior:

I - o valor das operações ou das prestações tributadas corresponde à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução.

II - **equiparam-se às tributadas as operações ou as prestações com destino ao exterior**, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito. (Grifado)

A Impugnante reconhece o lançamento, porém faz ressalva em relação a duas situações: prestações de serviço de transporte para o exterior



(código 7358) e prestações de serviço de transporte iniciadas em outra unidade da Federação (códigos 6352 e 6357).

No que tange às prestações iniciadas em outra unidade da Federação, com a vênua devida, tais prestações, para efeito de cálculo do percentual para fins de aproveitamento de crédito pelo estabelecimento mineiro, são consideradas como não tributadas, tendo em vista que sua tributação compete a outra unidade da Federação.

Dessa forma, para efeito de aproveitamento de créditos relativos a insumos e ativo permanente adquiridos pelo estabelecimento mineiro, o Contribuinte não tem direito proporcional a tais prestações por não serem tributadas neste Estado, conforme previsão dos dispositivos supra.

No que pertine às prestações relacionadas ao código fiscal de operações e prestações (CFOP) nº 7358, ou seja, “as prestações de serviços de transporte destinado a estabelecimento no exterior”, algumas considerações devem ser feitas.

Para dirimir qualquer tipo de dúvida em relação a essas prestações, a 3ª Câmara de Julgamento exarou despacho interlocutório (fls. 214) para que a Autuada informasse se existiam dentre elas prestações de serviço de transporte que iniciavam em Minas Gerais e terminavam em outro país (transporte internacional).

A ora Autuada informou (fls. 218) que todas as prestações sob tal código eram prestações que destinavam mercadorias até o porto para posterior exportação.

Vê-se, portanto, que tais prestações estão alcançadas pela isenção prevista no item 126, do Anexo I, do RICMS/02:

*“Prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, na forma prevista no inciso III e § 1º do artigo 5º deste Regulamento.”*

Dessa forma, conforme inciso VIII, do art. 66 e § 7º, do art. 70, do RICMS/02, acima transcritos, não é admitido o abatimento sob forma de crédito proporcionalmente em relação às prestações isentas.

Nesse sentido, não há como prevalecer o argumento da Autuada.

Portanto, considerando-se a objetividade da norma e os cálculos apresentados pelo Fisco na planilha de fls. 11/12, corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e André Barros de Moura, que o julgavam parcialmente procedente para excluir das exigências relacionadas ao estorno de crédito as prestações sob o código 7358. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda

Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Designado Relator o Conselheiro Edwaldo Pereira Salles (Revisor). Participou do julgamento, além do signatário e dos vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Relator Designado: Edwaldo Pereira de Salles**

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 1º de janeiro de 2004 a 31 de março de 2006, créditos estes provenientes de aquisições de combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras-de-ar de reposição e materiais de limpeza, bem como da entrada de bens destinados ao ativo imobilizado, em face da não observância da limitação ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 124/126, alegando em síntese que, no Anexo I, foram apontados os valores do imposto creditado, do faturamento total, de outras operações, do faturamento com prestações de transporte e das prestações sem débito (isentas/não tributadas/ST) e, com base em tais valores, foi estabelecido um percentual de crédito a estornar, pela divisão das prestações sem débito e o faturamento com prestações de transporte, apurando diferenças entre o estorno realizado pela Impugnante e o estorno resultante da aplicação do citado percentual, mas foram feitas duas inclusões indevidas no cálculo das prestações sem débito (isentas/não tributadas/ST) que comprometem todo o trabalho fiscal, quais sejam:

a) prestações de serviços de transporte para o exterior código 7.358, pois o artigo 5º, inciso III, do RICMS/2002, estabelece que o imposto não incide sobre *"a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I."*, entretanto o § 3º, inciso II, do mesmo artigo, estabelece que nas operações de que tratam o inciso III não será exigido o estorno do crédito do imposto; e,

b) prestações de serviços iniciadas em outra unidade da Federação – código 6.352 e 6.357, já que são prestações tributadas pelo ICMS na unidade da Federação na qual tem início a prestação, conforme artigo 11, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96, e o estorno representaria violação ao Princípio da Não Cumulatividade do ICMS.

b) prestações de serviços iniciadas em outra unidade da Federação – código 6.352 e 6.357, já que são prestações tributadas pelo ICMS na unidade da Federação na qual tem início a prestação, conforme artigo 11, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96, e o estorno representaria violação ao Princípio da Não Cumulatividade do ICMS.

Ao final, requer o provimento da Impugnação para determinar a exclusão dos valores decorrentes de prestação de serviços destinados ao exterior - código 7.358 e de prestações de serviços de transporte iniciadas em outra unidade da Federação - códigos 6.352 e 6.357 da coluna 5 do Anexo I do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 207/209, contrariamente ao alegado pela defesa, afirmando que, de acordo com o artigo 66, inciso VIII, do RICMS/02, a empresa prestadora de serviços de transporte, que apura o imposto pelo regime de débito/crédito, somente aproveitará créditos limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios. As operações ditas pela Impugnante como de exportação se referem a transporte até o porto, não configurando hipótese de imunidade e nem de isenção estabelecida em lei complementar, mas de isenção estabelecida pela legislação do Estado de Minas Gerais, conforme previsto no item 126, do Anexo I, do RICMS/02, devendo o crédito das mercadorias adquiridas para sua prestação ser estornado. Quanto às prestações iniciadas em outras Unidades da Federação, o transportador assume a condição de contribuinte do Estado onde teve início a prestação, sendo considerado, portanto, estabelecimento distinto do estabelecimento mineiro nos termos do artigo 58, inciso V, do RICMS/02, sujeito à legislação do Estado de origem, inclusive no tocante ao sistema de apuração do imposto.

Assim, pede ao final, seja julgado procedente o lançamento.

Inicialmente cumpre destacar não haver divergência entre os votos proferidos quanto às exigências relativas às prestações iniciadas em outras Unidades da Federação, ou seja, fora dos limites territoriais do Estado de Minas Gerais. Neste caso, efetivamente, o transportador assume a condição de contribuinte do Estado onde teve início a prestação, sendo considerado, portanto, estabelecimento distinto do estabelecimento mineiro nos termos do artigo 58, inciso V, do RICMS/02, ficando sujeito à legislação do Estado de origem, inclusive no tocante ao sistema de apuração do imposto.

Ressalte-se que o artigo 66, inciso VIII do RICMS/02, como regra geral que comporta especificidades, como se verá a seguir, limita o crédito ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto (a prestação iniciada em outro Estado não foi alcançada pelo imposto neste Estado), *in verbis*:

*“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:*

.....

*VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;”*

Assim, nesta situação, o ICMS é devido ao estado de origem da prestação de serviço de transporte, sendo que a Impugnante, em Minas Gerais, somente poderá aproveitar os créditos previstos na legislação que sejam consumidos em prestação tributada neste Estado.

Deixa-se aqui de tecer maiores ponderações acerca deste ponto (prestações iniciadas em outras unidades da Federação) pois, como dito anteriormente, acerca desta imputação, não há divergência entre este voto e a decisão majoritária.

Entretanto, quanto à questão relativa às prestações de serviços de transporte para o exterior código 7.358, o entendimento aqui exposto diverge da decisão majoritária.

Determina o inciso III do artigo 5º do Regulamento do ICMS mineiro aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02:

**“CAPÍTULO II  
Da Não-Incidência**

*Art. 5º - O imposto não incide sobre:*

.....

*III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I;*

.....

*§ 1º - Observado o disposto no § 3º, a não-incidência de que trata o inciso III do caput deste artigo alcança:*

.....

§ 3º - Nas operações de que tratam o inciso III do caput deste artigo e o seu § 1º:

.....  
II - não será exigido o estorno do crédito do imposto referente a mercadorias, bens ou serviços entrados ou recebidos, que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.  
.....”

Da leitura do dispositivo acima transcrito percebe-se que a não incidência do ICMS alcança a prestação de serviços de transporte que destine mercadoria ao exterior, sendo que, nesta hipótese, encontra-se assegurada a manutenção dos créditos pelas entradas.

Importante destacar, principalmente face à alegação do Fisco de que as prestações realizadas pela Impugnante não se caracterizariam como prestações de serviço de transporte para o exterior, e que estariam sujeitas à isenção do item 126 do Anexo I do Regulamento do ICMS, que o próprio item 126 traz uma clara distinção quanto às operações realizadas pela Impugnante, pois remete a questão ao retro transcrito artigo 5º, senão veja-se:

*“ Item 126 - Prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, na forma prevista no inciso III e § 1º do artigo 5º deste Regulamento.”*

Não é sem motivo que o legislador cita o inciso III e §1º do artigo 5º do Regulamento. Isto ocorre para deixar clara a aplicação da regra contida em tais dispositivos, qual seja, a manutenção do crédito de ICMS.

Mesmo nos casos de isenção é possível a manutenção integral do crédito pelas entradas quando a legislação assim determina. E é exatamente este o caso em tela. Mesmo na hipótese em que os serviços de transporte estão sujeitos à isenção, a norma regulamentar garantiu a manutenção do crédito.

Assim, mesmo nos casos da isenção expressa no item 126 do Anexo I do RICMS/02, é possível a manutenção integral do crédito pelas entradas como as normas acima determinam.

Portanto, mesmo que fosse considerado, como quer o Fisco que as prestações praticadas pela Impugnante não estão sujeitas a não incidência mas sim a isenção, também assim estaria garantida a manutenção do crédito que se pretende estornar com o lançamento ora analisado.

Cumprido destacar que a Lei Complementar n.º 87/96 não traz a distinção entre transporte até o porto e transporte direto para o exterior para efeitos de não incidência. Nem poderia ser diferente sob pena de estabelecer claro prejuízo e discriminação às espécies de transporte.

Nesta linha, encontram-se os artigos 3º, inciso II e 21, § 2º da Lei Complementar n.º 87/96:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

.....  
II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

.....  
Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

.....  
§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005).”

Desta forma, mesmo com a resposta trazida pela Impugnante ao despacho interlocutório exarado pela Câmara de Julgamento informando “que os Conhecimentos de Transporte emitidos sob o CFOP 7.358 são todos de prestações de serviço de transporte até o porto de mercadoria destinada a exportação”, deve ser mantido o crédito nesta hipótese.

Frise-se que o próprio Fisco não discorda que tais prestações se referem a serviço de transporte até o porto de mercadoria destinada à exportação, conforme demonstram os CTCs de fls. 97 a 114.

Diante disso, julgo parcialmente procedente para excluir das exigências consubstanciadas no lançamento ora apreciado aquelas relacionadas ao estorno de crédito as prestações sob o código 7358.

**Conselheira: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 3.381/08/CE**

Publicado no “MG” de 13/12/2008

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - RODOVIÁRIO DE CARGAS – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em face da inobservância das determinações contidas no artigo 75, inciso VII, alínea “d” do RICMS/96 e/ou artigo 75, inciso V, alínea “d” do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do artigo 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do artigo 55 da mesma lei. Exigências parcialmente mantidas nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco e ainda para excluir: integralmente a multa isolada, por inaplicável à espécie; integralmente as exigências até setembro de 2002, nos**

**termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional e a multa de revalidação e os juros de mora após 30 de setembro de 2002, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2002 a fevereiro de 2007, em razão do aproveitamento de créditos do imposto tendo em vista que, exercida a opção pelo crédito presumido por outros estabelecimentos do contribuinte, esta opção deveria ter sido estendida ao estabelecimento localizado no território mineiro, conforme previsão contida no artigo 75, inciso VII, alínea "d" do RICMS/96 e/ou artigo 75, inciso V, alínea "d" do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei n.º 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.793/08/1ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 2.075/2.077, excluindo, ainda:

- a) integralmente a exigência de Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do artigo 55 da Lei nº 6.763/75;
- b) integralmente as exigências até setembro de 2002;
- c) a multa de revalidação e os juros de mora após 30 de setembro de 2002.

Na oportunidade, ficou vencido, em parte, o Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira, que julgava o lançamento improcedente.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, através de procuradora legalmente habilitada, o Recurso de Revisão de fls. 2.125/2.130, alegando, em resumo, o que se segue:

- o recurso se dirige especificamente contra a exclusão integral da multa isolada, todavia, consoante o disposto no artigo 168, também contra as outras exclusões realizadas;

- a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 17.574/07/2ª e 17.902/06/3ª;

- os acórdãos apontados como paradigmas reconheceram, em situação semelhante, a possibilidade de se aplicar a multa isolada no caso em questão por estar certa a ocorrência de aproveitamento indevido de crédito;

- a autuação pauta-se no entendimento de que a Autuada recolheu o ICMS a menor em face de ter aproveitado indevidamente crédito do imposto, ou seja, efetivou-se creditamento irregular, uma vez que exercida a opção pelo crédito presumido por outros estabelecimentos do contribuinte, esta opção deveria ter sido estendida ao estabelecimento localizado no território mineiro.

Ao final, pede o conhecimento do recurso e seu provimento, restaurando-se a exigência fiscal.

A Recorrida, também tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, contra-arrazoa o Recurso da Fazenda Pública Estadual, às fls. 2139/2142, alegando, em síntese, o que se segue:

- o recurso abrange apenas aquelas matérias sobre as quais haja divergência jurisprudencial;

- o disposto no parágrafo único do artigo 168 do RPTA/MG trata tão somente do recurso de ofício;

- o recurso em tela está adstrito apenas à questão relativa a exclusão da multa isolada, não tendo a amplitude pretendida pela Fazenda;

- a exposição de motivos do Projeto de Lei nº 721/03, do qual surgiu a multa isolada exigida nestes autos, é no sentido de que a penalidade tem como finalidade o combate à sonegação e a punição daqueles contribuintes que de forma deliberada e consciente aproveitam créditos de imposto sabidamente indevidos, com o firme propósito de sonegar o tributo, o que não é a hipótese dos autos;

- cita trechos da decisão recorrida;

- a penalidade somente pode ser aplicada àquele que se encontra no regime normal de débito e crédito e se apropria de créditos indevidos, o que não é o caso.

Ao final, pede o não provimento do recurso e a manutenção do acórdão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2143/2148, opina pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, se até o mérito chegar, pelo seu não provimento.

---

#### **DECISÃO**

##### **Da Preliminar de Cabimento**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso, nos termos do artigo 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

#### **SEÇÃO IX**

##### **DO RECURSO DE REVISÃO**

*Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:*

.....  
*II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;*

*§ 1º Não ensejará recurso de revisão:*

*I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:*



- a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;  
b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;  
II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....  
Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do artigo 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Com vistas a ultrapassar a questão preliminar relativa a divergência jurisprudencial, a Recorrente apresenta os Acórdãos 17.574/07/2ª e 17.902/06/3ª os quais entende conterem decisões diversas do acórdão recorrido, embora tratem da mesma matéria.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, em confronto com a decisão recorrida, é possível verificar assistir razão à Recorrente, eis que a decisão tomada pela 3ª Câmara de Julgamento no Acórdão 17.902/06/3ª, refere-se a situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

Note-se a ementa do citado Acórdão nº 17.902/06/3ª:

*“PRESTACAO DE SERVICO DE TRANSPORTE - RODOVIARIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, NO PERÍODO DE MAIO A DEZEMBRO/2003, TENDO EM VISTA A INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NA ALÍNEA “B” DO INCISO V DO ARTIGO 75 DO RICMS/02, OU SEJA, O CONTRIBUINTE EFETIVOU ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, DE OPTANTE PELO CRÉDITO PRESUMIDO, PARA O SISTEMA DÉBITO/CRÉDITO, ANTES DO TÉRMINO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO E SEM AUTORIZAÇÃO DO SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, PREVISTA NO INCISO XXVI, ART. 55, LEI 6763/75, ESTA A PARTIR DE NOV/2003, NOS TERMOS DA LEI 14.699/03. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNANIME”.*

Depreende-se do Acórdão nº 17.902/06/3ª, indicado como paradigma, que o sujeito passivo efetivou alteração do critério de apuração do imposto, de

optante pelo crédito presumido, para o sistema normal de débito e crédito, antes do término do exercício financeiro em que havia efetivado a sua opção, sendo apenado com a Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, pelo aproveitamento indevido de créditos do ICMS (no sistema de débito e crédito), penalidade esta que foi integralmente mantida pela Egrégia 3ª Câmara de Julgamento.

Consta ainda no mencionado acórdão que “O Fisco procedeu à recomposição da conta gráfica da Autuada, concedendo, nos meses de maio/03 a dezembro/03, 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido a título de crédito presumido”, situação idêntica à do acórdão recorrido, ou seja, o que fez o Fisco foi substituir o regime de apuração do sistema débito/crédito pela apuração pelo sistema de crédito presumido.

Entretanto, cumpre destacar que, embora o acórdão recorrido tenha feito menção à mesma técnica fiscal (substituição do regime de apuração do sistema débito/crédito pela apuração pelo sistema de crédito presumido), a penalidade exigida, com a mesma capitulação legal, foi integralmente cancelada pela Câmara *a quo* sob o argumento de que “a regra do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6763/75 cuida daqueles créditos imprestáveis dentro do mesmo modelo de apuração, ou seja, no sistema de débito e crédito”.

Neste diapasão, as Câmaras decidiram a mesma matéria de forma diversa, sendo, como visto da transcrição do artigo 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, exatamente um dos pressupostos de cabimento do Recurso de Revisão.

Registre-se, no entanto, que o Acórdão nº 17.574/07/2ª, também indicado como paradigma pela Recorrente, não se presta como tal por não configurada qualquer divergência jurisprudencial.

No Acórdão nº 17.574/07/2ª, a situação tratada não é de aproveitamento indevido de créditos normais do ICMS. Naqueles autos houve aproveitamento de crédito presumido vedado pela legislação (artigo 75, inciso IV, do RICMS/02, c/c § 2º, inciso IV, do mesmo dispositivo regulamentar). Portanto, a situação não se coaduna com a tratada nos presentes autos.

Diante disso, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do artigo 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008 (divergência jurisprudencial), relativamente ao Acórdão nº 17.902/06/3ª, com o cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Via de conseqüência, configuram-se os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão, devendo o mesmo ser conhecido.

#### **Da Preliminar de Extensão do Recurso**

Cumpre ainda analisar a questão posta pela Recorrente que, repita-se pela importância, inicia seu Recurso afirmando que o mesmo “se dirige especificamente contra a exclusão integral da multa isolada, todavia, consoante o disposto no artigo 168, também contra as outras exclusões realizadas”.

Neste sentido, é crucial verificar se as disposições contidas no artigo 168 permitem a extensão que pretende a Recorrente dar a seu recurso.

Assim, de acordo com o caput do artigo 168, do RPTA/MG, “O Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada”.

Já o parágrafo primeiro do mesmo artigo 168 assim determina:

*Art. 168.....*

*Parágrafo único. O recurso interposto com fundamento no art. 163, § 2º, devol verá 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.*

Cumpr e destacar que a interpretação das normas retrocitadas só pode ser admitida verificando-se todo o conjunto da Seção da Lei nº 6.763/75 na qual estão inseridos, qual seja, Seção IX – Do Recurso de Revisão.

Buscando-se esta interpretação integrada, tem-se que o termo “matéria nele versada”, contido no caput do artigo 168, deve ser entendido, à luz das claras regras estampadas no artigo 167, do mesmo diploma legal, que estão assim definidas:

*Art. 167. O recurso será apresentado em petição escrita dirigida à Câmara Especial, com os fundamentos de cabimento e as razões de mérito, e entregue no Conselho de Contribuintes. (grifos não constam do original)*

Portanto, da análise conjunta dos dispositivos citados, entende-se que a matéria versada no recurso é aquela matéria para a qual a Recorrente apresenta razões de mérito que revelem a necessidade de reforma ou de revisão da decisão recorrida.

Neste diapasão, não é possível admitir como matéria versada no recurso o simples pedido de reforma da decisão. Para que se configure que a matéria foi versada no recurso é necessário que o recorrente destaque expressamente a matéria que pretende ver reexaminada e traga as razões pelas quais o reexame deve ser feito. Assim, não basta que se faça uma mera citação ou manifestação de um desejo de que a matéria seja novamente apreciada.

Ademais, é também possível verificar que o parágrafo único do artigo 168 trata expressamente do Recurso de Revisão na hipótese e que a condição de admissibilidade é decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública Estadual.

Assim, o recurso apresentado não tem o alcance almejado pela Recorrente, uma vez que nele constam os fundamentos de fato e/ou de direito contrários apenas à exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, não tendo sido apresentados argumentos quanto às demais exclusões efetuadas pela Câmara *a quo*.

Lembre-se que a decisão não foi tomada por voto de qualidade contrário à Fazenda Pública Estadual, sendo que todas as exclusões feitas pela Câmara de Julgamento o foram à unanimidade de votos, uma vez que o voto

vencido era mais abrangente que os votos majoritários, ao julgar improcedente o lançamento.

Por todo o exposto, deve ser admitido o presente Recurso de Revisão apenas para ensejar o reexame da exclusão da Multa Isolada prevista no inciso XXVI do artigo 55 da Lei nº 6.763/75, em face da divergência jurisprudencial manifesta no Acórdão n.º 17.902/06/3ª e das razões de mérito apresentadas pela Recorrente nos exatos termos do artigo 168 c/c 167, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG.

#### **Do Mérito**

Cumpre ressaltar que, nos termos do artigo 168 do RPTA/MG, admitido o Recurso de Revisão, devolve-se à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria nele versada que, como já dito anteriormente, refere-se à Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do artigo 55 da Lei nº 6.763/75.

Neste sentido, a presente decisão não abordará a matéria tratada no Acórdão nº 18.793/08/1ª, pertinente a:

a) reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 2.075/2.077;

b) exclusão integral das exigências até setembro de 2002;

c) exclusão da multa de revalidação e dos juros de mora após 30 de setembro de 2002.

Repita-se que a própria Recorrente inicia seu recurso afirmando que o mesmo “*se dirige especificamente contra a exclusão integral da Multa Isolada, todavia, consoante o disposto no art. 168, também contra as outras exclusões efetuadas*”, sem tecer, porém, qualquer comentário sobre essas outras exclusões.

No que pertine à Multa Isolada aplicada, capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, a decisão recorrida não merece reforma.

Tem a referida penalidade a seguinte redação:

*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:*

.....  
*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;*  
.....

A redação acima transcrita está em vigor desde 1º de novembro de 2003, com a redação dada pelo artigo 28 e vigência estabelecida pelo artigo 42, inciso I, ambos da Lei nº 14.699/03.

Note-se que o próprio Acórdão indicado como paradigma e que ensejou o conhecimento do Recurso sob exame deixa claro que a exigência de tal penalidade somente poderia se dar a partir de 1º de novembro de 2003, exatamente em virtude do dispositivo legal que criou referida multa.

Importante destacar que a Câmara a quo exclui as exigências relativas à multa de revalidação e aos juros de mora, utilizando-se dos seguintes argumentos, *in verbis*:

*“Discute o Fisco que de acordo com a redação do inciso III do artigo citado, as práticas devem ser reiteradas e observadas pelas autoridades administrativas como um todo e que a presente discussão diz respeito ao entendimento isolado de quem lavrou o Termo de Ocorrência.*

*Pedindo vênias para discordar, é possível afirmar que, durante o período subsequente, agiu a Autuada com o firme pensamento de que sua apuração estava correta, até mesmo porque foi essa, no tocante ao modelo de apuração, a informação passada pelo Fisco, ao lavrar o mencionado termo de encerramento de fiscalização.*

*Assim sendo, entende-se que o Termo lavrado pelo Fisco no RDUFTO da Impugnante implica em manutenção de um entendimento que não foi questionado pela fiscalização de então, perpetuando, em relação à Impugnante, a hipótese aventada nos dispositivos retromencionados.*

*Desta forma, aplica-se o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, devendo-se excluir a multa de revalidação e os juros de mora, sendo que estes últimos passam a incidir a partir da presente decisão”.*

Porém, o valor correspondente à multa isolada foi excluído com fundamentação distinta, tendo sido considerado que não havia qualquer demonstração quanto à ilicitude dos créditos apropriados e que *“a regra do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6763/75 cuida daqueles créditos imprestáveis dentro do mesmo modelo de apuração, ou seja, no sistema de débito e crédito”.*

Contudo, se a empresa deveria apurar o imposto com a adoção do crédito presumido, era a ela vedada a utilização de quaisquer outros créditos do imposto (artigo 75, inciso V, alínea “a”, do RICMS/02).

É importante destacar que todas as exigências fiscais (ICMS, multa de revalidação, multa isolada e juros de mora) tem uma única origem, qual seja enquadramento indevido da Recorrida no sistema normal de débito e crédito, quando o Fisco considerou que esta deveria ter adotado o sistema de apuração pelo crédito presumido para todos os seus estabelecimentos.

Se a multa de revalidação e os juros de mora foram excluídos em função da norma estabelecida no parágrafo único, do artigo 100, do Código Tributário Nacional, o mesmo deveria ter acontecido com a multa isolada, pois o mencionado dispositivo legal afasta a aplicação de qualquer penalidade, seja ela

de caráter indenizatório (como é o caso da multa de revalidação), seja punitivo (hipótese de aplicação da multa isolada).

Neste ponto importante destacar as disposições do artigo 100 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

### **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.*

Verifica-se, pela simples leitura do inciso III do artigo acima apresentado, 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.”*

A aplicação, de forma escorregia, da norma acima transcrita (práticas reiteradas) não é uma tarefa das mais simples, mas no caso em exame houve, no

mínimo, uma orientação ou uma ratificação do Fisco, ainda que de forma tácita, dos procedimentos adotados pela Impugnante, antes da lavratura do presente Auto de Infração, o que não exclui a exigência da prestação tributária devida em face da lei, mas deve afastar a aplicação de qualquer penalidade, inclusive a fluência de juros de mora e a correção monetária.

Diante destes fundamentos, deve ser mantida a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão, no tocante ao Acórdão nº 17.902/06/3ª. Ainda em preliminar, por maioria de votos, em restringir a apreciação do recurso à Multa Isolada capitulada no inciso XXVI, do art. 55 da Lei 6763/75. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor), que ampliava a apreciação do recurso a toda a matéria e, no mérito, dava provimento ao recurso. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Aquiles Nunes de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Barroso Lima Brito de Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros, Mauro Heleno Galvão, Luiz Fernando Castro Trópia e André Barros de Moura.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

As divergências entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorrem dos fundamentos a seguir expostos.

A primeira divergência decorre da extensão do Recurso de Revisão previsto no art. 163, inc. II, do RPTA/MG.

O recurso interposto pela Fazenda Pública (fls. 2.125/2.130) se dirige especificamente contra a exclusão integral da multa isolada, todavia, consoante o artigo 168 do RPTA, também contra as outras exclusões realizadas. Pelo art. 168, *caput*, “*O Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada*”. Mesmo o art. 167 dizendo que “*O recurso será apresentado em petição escrita dirigida à Câmara Especial, com os fundamentos de cabimento e as razões de mérito*” não obriga o art. 168 que todas as matérias recorridas devam ser apresentadas com razões de mérito, apenas que sejam citadas. Conforme dito pelo Relator do Acórdão recorrido, à fl. 2.114, “*não cabe ao intérprete distinguir quando a norma não distingue*”.

Em um paralelo, quando em julgamento na Câmara de Julgamento o Contribuinte apresenta sua Impugnação sem apresentar razões de mérito e até mesmo sem impugnar todas as matérias versadas no Auto de Infração impugnado, tem este CC/MG, por tradição, em nome da busca da justiça fiscal e da verdade material, apreciado toda a matéria e, não raro, decidido pela improcedência de matéria não-impugnada. Por que, então, não poderia ser dado o mesmo tratamento quando do Recurso de Revisão?

No presente caso, a Fazenda Pública interpôs recurso contra todas as exclusões decididas pela Câmara de Julgamento, consubstanciadas no Acórdão nº 18.793/08/1ª, apenas apresentando razões de mérito contra uma. Admitido o

recurso, não se consegue enxergar onde o RPTA limita o exame da matéria apenas àquela para a qual foram apresentadas razões de mérito. Muito mais razão teria a Câmara Especial em apreciar toda a matéria no presente caso, quando se verifica que caso fosse contra o Contribuinte a decisão, poderia este sempre se dirigir ao Judiciário para que fosse apreciada sua pretensão, enquanto que a Fazenda Pública, representando o interesse público, não poderá fazê-lo.

A segunda divergência é quanto à exclusão da Multa Isolada aplicada, prevista no art. 55, inc. XXVI, da Lei nº 6.763/75, que tem a seguinte redação:

**Art. 55** - *As multas para as quais se adotarem os critérios a que se referem os incisos II a 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;*

O Fisco recompôs a conta gráfica do Contribuinte para lhe atribuir apenas o crédito presumido a que tinha direito, culminando em exigência de ICMS parcialmente confirmada pela decisão “a quo”. A razão do procedimento do Fisco foi a constatação de que o Contribuinte se utilizava do crédito presumido em seus estabelecimentos em outras Unidades da Federação e centralizava a apropriação de créditos de todas suas aquisições, mesmo as destinadas aos seus estabelecimentos em outras Unidades da Federação, no estabelecimento ora autuado. Comprovação disso se verifica no termo lavrado pelo Fisco no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência – RUDFTO – (cópia à fl. 1.977 do PTA) onde registra que o Contribuinte “**passará a utilizar apenas os créditos relativos às aquisições pelos estabelecimentos situados em Minas Gerais, não se utilizando da proporção relativa a créditos em outros Estados**”.

Como se vê, o Contribuinte estava apropriando crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária, motivo da presente autuação e, portanto, correta a aplicação da multa isolada acima descrita. Por mais que se queira interpretar esta norma de outra forma, repetimos: “não cabe ao intérprete distinguir quando a norma não distingue”. Não se consegue vislumbrar qualquer interpretação que autorize dizer que esta penalidade isolada se aplica a este ou aquele sistema de apuração do imposto: basta que seja constatada a apropriação de crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária para que a multa isolada em questão seja aplicada.

As exigências até setembro de 2002 e a Multa de Revalidação e os juros de mora exigidos após 30/09/2002, excluídos pela decisão *a quo*, devem ser restabelecidas com base nos mesmos fundamentos do parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 2.098/2.109, que é adotado para esta decisão da qual passa a fazer parte integrante.



Desse modo, ante o acima exposto, não deve ser restringida a apreciação do recurso apenas à matéria para a qual foram apresentadas razões de mérito, mas para todas as exclusões realizadas pela decisão *a quo*. Assim, dou provimento ao recurso para restabelecer as exigências fiscais nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 2.075 a 2.077.

**Conselheiro: René de Oliveira e Sousa Júnior**

## 15 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

---

**Acórdão: 3.359/08/CE**

PUBLICADO NO "MG" DE 06/09/2008

---

### **EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COOBRIGADO – ELEIÇÃO ERRÔNEA. Reforma da decisão anterior para excluir o Coobrigado Celso Castalani e reincluir o Coobrigado André Faria Campos no pólo passivo da obrigação tributária, conforme atos constitutivos arquivados na JUCEMG.**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL INIDÔNICO. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a documentos fiscais previamente declarados inidôneos pelo Fisco, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no inciso X, art. 55, Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada, não objeto dos recursos.**

**Recursos providos. Decisões unânimes.**

---

### **RELATÓRIO**

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 17.749/07/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir do pólo passivo da obrigação tributária o sócio André Faria Campos.

Inconformado, o Coobrigado Celso Castalani interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 314/333, requerendo, ao final, o seu provimento.

A decisão encontra-se sujeita, também, ao Recurso de Revisão, da Fazenda Pública, como declarado em seu próprio texto.

---

### **DECISÃO**

Superadas, de plano, as condições de admissibilidade capituladas nos artigos 137 e 139 da CLTAS/MG, vigente à época, revelam-se cabíveis os Recursos de Revisão.

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.

Os recursos não abordam o mérito propriamente dito do lançamento. Abordam, sim, a inclusão/exclusão dos Coobrigados do pólo passivo da obrigação tributária.

O Recurso nº 40.060122318-56 foi interposto pelo Coobrigado Celso Castelani requerendo sua exclusão e o Recurso nº 40.110122652-09 foi interposto, de ofício, pela própria Câmara de Julgamento, no intuito da reinclusão do Coobrigado André Faria Campos.

Cumprido de início ressaltar que os Coobrigados foram incluídos no pólo passivo da obrigação tributária com fulcro no Parecer Normativo nº 01/2003/PGFE, tendo em vista o encerramento irregular das atividades da Empresa.

Dessa forma, foram incluídos os sócios André Faria Campos e Eduardo Machado Lopes (Termo de Re-Ratificação de AI de fls. 157/158), conforme contrato social arquivado na JUCEMG (Junta Comercial do Estado de Minas Gerais), cópia às fls. 133/135.

Na seqüência, tendo em vista a “alteração contratual”, supostamente arquivada na JUCEMG (fls. 136/138), incluiu-se, também, o “sócio”, ora Recorrente, Celso Castelani, conforme reformulação de fls. 211/214.

A decisão da 2ª Câmara, a qual agora se aprecia em sede de recurso, excluiu do pólo passivo da obrigação tributária o sócio André Faria Campos, tendo em vista que na citada “alteração contratual”, que teria sido arquivada na JUCEMG em 10/02/2004, o sócio André teria dado lugar ao “sócio” Coobrigado Celso Castelani.

O Coobrigado Celso Castelani, após intimado de sua inclusão no pólo passivo, se defendeu em várias oportunidades no autos, sempre sustentando que nunca teria sido sócio da empresa em questão.

Para tanto, apresentou cópia de perícia grafotécnica, demonstrando detalhadamente a falsidade da alteração contratual apresentada (fls. 235/280).

Na Sessão da Câmara Especial de 09/05/2008, o procurador do Recorrente Celso Castelani solicitou juntada de documentos que ratificariam todo o teor do laudo pericial apresentado, demonstrando de forma inequívoca os argumentos de defesa.

Dessa forma, foi juntada certidão da JUCEMG contendo o histórico de arquivamentos dos atos constitutivos da empresa autuada, Iron Sider Comércio Importação e Exportação Ltda (fls. 449/455), naquele órgão.

Analisando o documento apresentado, verifica-se que a única alteração contratual existente nos atos constitutivos da Autuada ocorreu, com seu arquivamento naquele órgão em 13/08/2004, quando os sócios André Faria Campos e Eduardo Machado Lopes transferiram suas cotas para os atuais sócios Espedito Melquiades de Melo e Maria Elita Melquiades de Melo e desligaram-se da sociedade.

Nesse sentido, conclui-se que realmente aquela alteração juntada às fls. 136/138 não tem validade legal, considerando-se as conclusões contidas no

laudo grafotécnico juntado aos autos (fls. 235/280) e a falta de legítimo arquivamento do documento no órgão competente (JUCEMG).

Sendo assim, duas conclusões se afluam: deve ser reformada a decisão da Câmara “a quo” para excluir o Coobrigado Celso Castalani (Recurso Nº 40.060122318-56) e reincluir o sócio André Faria Campos (Recurso Nº 40.110122652-09) no pólo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, quanto ao recurso Nº 40.110122652-09, à unanimidade, em dar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao recurso Nº 40.060122318-56, o mesmo foi conhecido na sessão de 09/05/08. No mérito, também à unanimidade, em dar provimento ao recurso para excluir o Coobrigado Celso Castalani do pólo passivo da obrigação tributária. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Valter Luiz Fogale e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Benedito Miranda. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), René de Oliveira e Sousa Júnior, Luiz Fernando Castro Trópia e André Barros de Moura.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## 16 – RESTITUIÇÃO

---

**Acórdão: 18.845/08/1ª**

PUBLICADO NO “MG” DE 06/09/2008

---

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS – DIFERENÇA DE PREÇO. Pedido de restituição de ICMS supostamente recolhido a maior pela Requerente, em virtude de diferenças entre preços ajustados com os clientes estabelecidos em outras Unidades da Federação e os destacados nas notas fiscais. Entretanto, a documentação apresentada pela Requerente não permite aferir, com certeza absoluta, que o desfazimento parcial do negócio tenha se concretizado tal e qual anuncia a mesma em suas peças processuais. Além do mais, não foram apresentados documentos idôneos e regulares das destinatárias comprovando não ter aproveitado integralmente os créditos destacados nas notas fiscais. Assim, não se reconhece o direito à restituição pleiteada. Impugnação improcedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### **RELATÓRIO**

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, a restituição da importância de R\$ 9.969,06, ao argumento de que realizou vendas para a Ford Motor Company Brasil Ltda., nos meses de julho/03, janeiro a junho/2004, agosto/2004 e março e abril/2005 e que as notas fiscais foram emitidas com valores superiores ou inferiores aos preços ajustados com o cliente, o qual pagou os valores efetivamente contratados, emitindo “Notas de Débitos”, para possibilitar o ressarcimento dos impostos junto ao Fisco mineiro.

O Delegado Fiscal da DF/Pouso Alegre, em despacho de fls. 385, decide indeferir o pedido.

Inconformada com a decisão supra, a Requerente, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação de fls. 393 a 400, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 886 a 890.

A 1ª Câmara de Julgamento, na sessão do dia 26/09/2007, decide exarar despacho interlocutório para a Impugnante (fl. 894), a qual se manifesta às fls. 902 a 903 e apresenta os documentos de fls. 904 a 919. O Fisco se manifesta a respeito (fls. 922 a 926).

Na sessão do dia 04/04/08, decide a 1ª Câmara de Julgamento (fl. 933), em preliminar, à unanimidade, em indeferir a juntada de documentos apresentados pela Impugnante, na sessão. Também em preliminar, pelo voto de qualidade, decide indeferir a proposta de diligência formulada pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro. Sendo vencidos os Conselheiros Rodrigo da Silva Ferreira e o proponente. Ainda em preliminar, à unanimidade, decide a Câmara exarar novo despacho interlocutório para a Impugnante.

Intimada (fls. 935 a 936), a Impugnante não se manifesta. O Fisco se pronuncia a respeito às fls. 937 a 939 dos autos.

---

## **DECISÃO**

### **DA PRELIMINAR**

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questão que requeira propriamente a produção de prova pericial.

A Requerente e ora Impugnante apresenta um único quesito, onde indaga se “os créditos destacados nas notas fiscais em discussão neste processo, foram INTEGRALMENTE aproveitados pelo destinatário”.

Ora, o que a Requerente pretende ver provado pela via da prova pericial confunde-se com o próprio mérito do pedido de restituição, ou seja, a apropriação parcial ou integral dos créditos pelos destinatários, constantes das notas fiscais.

Além do mais, essa prova constitui ônus de quem pleiteia a restituição de indébito, uma vez ser condição *sine qua non* para obtenção da devolução, a não apropriação a título de crédito pelo destinatário.

Assim, o requerimento de perícia deve ser indeferido, com fundamento no artigo 142, incisos I e II do RPTA/MG.

### **Do Mérito**

Trata-se o presente PTA de pedido de restituição de indébito, no valor original de R\$ 9.969,06, ao argumento da Requerente de que realizou vendas para a Ford Motor Company Brasil Ltda., nos meses de julho/03, janeiro a junho/2004, agosto/2004 e março e abril/2005, emitindo documentos fiscais com valores divergentes daqueles efetivamente negociados com o cliente.

Na peça inicial, menciona a existência de “Notas de Débitos”, documentos esses que lastreiam e sustentam a repetição de indébito.

Ao elaborar a planilha que compõe a peça inicial, nenhum esclarecimento adicional foi prestado, inclusive no tocante à compensação realizada entre “Notas de Débitos”, situação essa somente mencionada em etapas posteriores.

O Fisco, ao analisar o pedido, decidiu pelo seu indeferimento, por entender aplicável à espécie as regras contidas na Instrução Normativa DLT/SRE Nº 03/92, não observadas pela Impugnante, bem como pela ausência de formalidades intrínsecas e extrínsecas nas denominadas “Notas de Débitos”.

Por ocasião da Impugnação, a Requerente melhor explicou a operação, bem como manifestou seu inconformismo no tocante à negativa do pedido, afirmando que os aspectos meramente formais não devem ser levados em conta para decidir contra o Contribuinte.

Diz a Impugnante que não se aplica a hipótese da IN por se tratar de remessas para contribuintes sediados em outros Estados. Ora, é evidente que não se aplica em relação ao destinatário, mas forçoso reconhecer que a Requerente deve se pautar tal como previsto no normativo mineiro.

Se não bastasse, alega o Fisco, com razão, que as “Notas de Débito” não estão sequer assinadas.

Com efeito, tais documentos foram emitidos e enviados pela modalidade de correio eletrônico, o que lhe retira, em parte, a credibilidade.

A Impugnante foi provocada pela Câmara de Julgamento, a juntar documento assinado que viesse ratificar as tais notas de débito, mas nada veio aos autos.

Em que pese a informação contida nas notas de débito de que o imposto não foi creditado ou se o foi, teriam os valores sido estornados, a Câmara determinou à Impugnante que juntasse aos autos documentos assinados e legitimados pelo Fisco de destino, de forma a definir, com clareza, se foram creditados e estornados ou simplesmente não creditados.

Mais uma vez, não logrou êxito a Requerente, em que pese a sólida e franca relação comercial existente entre as partes.

Ainda com o intuito de legitimar o procedimento da Impugnante, a Câmara de Julgamento determinou, por duas vezes, que a empresa demonstrasse o tratamento contábil dado aos documentos e que juntasse cópia dos documentos contábeis.

Num primeiro momento, a defesa trouxe apenas rzonetes explicativos, que não comprovam o tratamento contábil.

Na segunda determinação da Câmara, a Impugnante nada apresentou.

Com certeza, para se conceder a restituição de um valor tido como pago a maior, não pode haver qualquer dúvida quanto ao fato e, neste caso, não resta demonstrada a exatidão das operações e dos valores.

Analisando a planilha apresentada para o PTA 16.000161571-72, por exemplo, tem-se a Nota Fiscal nº 27677, no valor de R\$ 17.313,08, com notas de débito no total de R\$ 35,78, correspondente a apenas 0,20 % (zero vírgula vinte por cento) do valor da operação, o que é perfeitamente admissível.

Lado outro, na mesma planilha, as Notas Fiscais de nºs 29088 e 29117, nos valores de R\$ 18.995,14 e 11.669,51, estão relacionadas a notas de débito que totalizam, respectivamente, R\$ 10.464,52 e R\$ 7.420,79, indicando diferenças de preços de 55 % (cinquenta e cinco por cento) e 63 % (sessenta e três por cento).

Diferenças elevadas, como essas, demandam tratamento especial, não podendo a requerente agrupar todos os acertos em um único documento, até mesmo em exercício posterior à emissão de várias notas fiscais.

Por outro lado, eventuais documentos fiscais emitidos por valores inferiores aos preços convencionados, demandam a emissão de documentos complementares, com recolhimento do imposto e seus acréscimos, quando devidos, mas não a compensação pura com valores relativos a eventuais recolhimentos a maior.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, ao tratar da restituição de pagamento indevido de tributos, determina em seu artigo 166:

*“Art. 166 - A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.*

Também, o RICMS/02 define em seu artigo 92, § 3º:

*“Art . 92 - A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária administrativa estadual.*

*(...)*

*§ 3º - A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.*

Finalmente, a CLTA/MG aprovada pelo Decreto 23.780/84, vigente à época, prevê:

*“Art. 36 - A restituição de importância paga indevidamente a título de tributo ou penalidade depende de requerimento contendo:*

*(...)*

*§ 2º - A restituição de tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove havê-lo assumido, ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

*(...)*

*Art. 39 - Na falta de documento a que se refere os artigos 36 e 38, o requerente será intimado a complementar o pedido, no prazo de 10 (dez) dias, sob pena do seu não conhecimento”.*

Embora regularmente intimada a cumprir 2 (dois) despachos interlocutórios, a Requerente não comprova, de maneira inequívoca, que houve diferenças de preços e, ainda, que os destinatários não aproveitaram integralmente os créditos destacados nas notas fiscais, uma vez que os documentos apresentados não se ajustam às formalidades da legislação tributária e contábil.

Assim, à luz da legislação vigente, reputa-se correto o indeferimento do pedido de restituição.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar improcedente a impugnação. Vencido o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), que julgava procedente a impugnação. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro supracitado, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edélcio José Cançado Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, 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 fiscal de pedido de aproveitamento de créditos de ICMS, decorrentes de notas fiscais emitidas indevidamente.

O Contribuinte não concorda com as conclusões do Fisco e entende como legítimo o seu direito ao aproveitamento dos créditos.

A fiscalização, por sua vez, entende ser essencial o cumprimento do disposto na Instrução Normativa DLT/SER 03/92.

O que se depreende dos autos, no entanto, é a impossibilidade de ser estendida imposição a empresas situadas em outro Estado de dispositivos da legislação mineira.

A empresa Requerente faz a prova possível, na medida em que demonstra, após o cumprimento do Interlocutório, com seus elementos contábeis, que os valores foram estornados de sua contabilidade.

O fato da contabilização e do estorno ter sido realizado em lotes, não prejudica a efetividade do registro.

Demonstrado que não houve faturamento real, mas faturamento com erro, a base de cálculo é o valor da operação e não o valor da nota fiscal, tendo sido demonstrado que a emissão é que ocorreu com falha.

Nesse sentido, apesar da discordância do Fisco, a Impugnante atendeu a todas as providencias possíveis determinadas pela Câmara de Julgamento.

A certeza do pedido de restituição, a princípio, data vênua, não se revelou, entretanto, na instrução processual, com a realização do Interlocutório, a demonstração da Requerente é no mínimo razoável.

Julgo procedente a impugnação.

**Conselheiro: Luiz Fernando Castro Trópia**

---

**Acórdão: 18.160/08/2ª**

PUBLICADO NO "MG" DE 13/12/2008

---

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS E MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA – MERCADORIA DESACOBERTADA – Impugnação contra indeferimento de pedido de restituição, sob a alegação de pagamento indevido, por meio de Documento de Arrecadação Fiscal (DAF), de exigências fiscais relacionadas ao transporte de mercadoria considerada desacobertada de documentação fiscal, nos termos do art. 149, III, do RICMS/02. Diante da correção das exigências, não restou caracterizado o pagamento indevido. Correto o indeferimento do pedido, pelo fato do requerente não ser parte legítima para pleitear a restituição. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Trata-se de Impugnação contra ato de indeferimento de pedido de restituição de valores pagos a título de ICMS e correspondentes multas de revalidação e isolada exigidos pelo Posto de Fiscalização de Além Paraíba, por meio do Documento de Arrecadação Fiscal (DAF) nº 04002105160-81, de 24-04-2008.

Referida autuação decorre da constatação de divergência da mercadoria efetivamente transportada com as discriminadas na nota fiscal apresentada no momento da ação fiscal, motivo pelo qual foi a mesma considerada desacobertada, nos termos do art.149, III, da Parte Geral do RICMS/02.



No entanto, por entender que a Fiscalização agiu arbitrariamente, tornando assim indevidas as exigências e o seu respectivo pagamento, o ora Impugnante requereu a restituição dos respectivos valores.

Submetido à apreciação da Sr<sup>a</sup>. Delegada Fiscal de Ubá, o pedido foi indeferido, com base na manifestação de fls. 27/30, sob a fundamentação de que o requerente não é parte legítima para pleitear a restituição, uma vez não observado o art. 30 do RPTA/MG.

Inconformado, o interessado apresenta tempestivamente a Impugnação de fls. 35/50, na qual reitera as razões do pedido, acrescentando outros argumentos.

Alega, em síntese, que a ação fiscal tem caráter confiscatório, além de ter se baseado em presunção e arbitrariedade do Autuante, que simplesmente desclassificou a nota fiscal mediante um simples olhar sobre a carga, sem nenhuma conferência ou pesagem de seu conteúdo e sob a mera alegação de divergência entre a mercadoria transportada e a discriminada no documento fiscal, não tendo nem sequer emitido o documento de contagem física, motivo pelo qual o trabalho já nasceu prejudicado.

Aduz que a Nota Fiscal Avulsa nº 577.727, apresentada no momento da ação fiscal, estava correta, não era falsa ou ideologicamente falsa e muito menos inidônea, pois encontrava-se ainda dentro de seu prazo de validade e fora emitida pelo próprio Fisco, no caso a Administração Fazendária de Cataguases, que antes de sua emissão efetuou todos os procedimentos fiscais cabíveis, estranhando assim o fato de o próprio Fisco ter desclassificado um documento por ele mesmo emitido.

Quanto às razões do indeferimento do pedido, afirma ser pessoa idônea, com endereço fixo e cumpridora de seus deveres, e que a quitação do DAF, apesar de considerar arbitrária a ação fiscal, foi feita por ele, que inclusive teve de recorrer a empréstimo dos valores pagos, evitando assim o risco iminente de desfazimento do negócio pelo adquirente da mercadoria.

Questiona ainda o fato de ter sido o DAF emitido contra a proprietária do veículo transportador e não contra ele, que inclusive acompanhava o transporte da mercadoria objeto da ação fiscal e se identificou ao Autuante como dono da carga, o que pode ser comprovado mediante uma simples análise da nota fiscal desclassificada, restando assim prejudicado o seu direito de ampla defesa, o que foi corroborado pelo despacho de indeferimento.

Cita acórdãos deste Conselho de Contribuintes com decisões favoráveis aos requerentes, pedindo, ao final, o deferimento da restituição dos valores indevidamente pagos.

Manifestando-se às fls. 60/65, a Fiscalização opina pela improcedência da Impugnação.

---

#### **DECISÃO**

Como já relatado, trata-se de impugnação contra indeferimento de pedido de restituição de valores pagos a título de ICMS e correspondentes multas de revalidação e isolada, relativamente a autuação decorrente da constatação de

divergência entre a mercadoria efetivamente transportada e as discriminadas na nota fiscal apresentada no momento da ação fiscal, motivo pelo qual foi a mesma considerada desacobertada de documentação fiscal, nos termos do art. 149, III, da Parte Geral do RICMS/02.

Referidas exigências fiscais foram quitadas por meio do DAF nº 04002105160-81, de 24-04-2008, emitido contra a Srª. Rosinete Cavalcante Peres, proprietária do veículo transportador, no entanto o pedido de restituição foi formulado pelo ora Impugnante, o Sr. Wilsimar Cavalcante Peres, motivo pelo qual foi indeferido conforme o despacho de fls. 32, sob o fundamento de ilegitimidade de parte, com base no art. 30 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº. 44.747/08, *verbis*:

*Art. 30 – A restituição de indébito tributário relativo a tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove havê-lo assumido, ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

Apesar do inconformismo do Impugnante tanto com a forma em que se deu a ação fiscal quanto com o indeferimento em si de seu pedido, verifica-se que não assiste razão ao mesmo.

Como se depreende do dispositivo retro transcrito, cujo fundamento de validade é o art. 166 do Código Tributário Nacional, tratando-se de pagamento indevido dos chamados tributos indiretos, assim entendidos aqueles cujo ônus financeiro é repassado ao adquirente da mercadoria ou serviço, embutido nos respectivos preços (a exemplo do ICMS), é condição necessária para pleitear a restituição que o interessado faça prova de que tenha assumido tal ônus, ou, quando o tenha transferido a terceiro, que esteja por este expressamente autorizado para tal.

No presente caso, considerando que não consta dos autos que o Impugnante tenha satisfeito uma ou outra condição, *ipso facto* realmente carece o mesmo de legitimidade para postular a restituição.

Por outro lado, no entanto, independentemente do atendimento de tais condições, há de se verificar se o pagamento foi mesmo indevido, uma vez que, não caracterizada tal hipótese, evidentemente não se há de falar em restituição.

Com efeito, como se verifica dos documentos acostados por ele próprio, resta demonstrado que, de fato, enquanto a nota fiscal apresentada no momento da ação fiscal discriminava 3 (três) espécies diferentes de mercadoria (sucata de ferro, sucata de alumínio com ferro e sucata de enfardado misto), a mercadoria efetivamente transportada era outra (sucata de alumínio).

Além disso, consta como data de saída da mercadoria o dia 22-04-2008, às 19h. Assim, tendo em vista que a ação fiscal se deu no dia 23-04-2008, às 16h45 (conforme se pode ver do comprovante de pagamento de fls. 20), e considerando a distância aproximada de 80 KM entre o local de saída

(Cataguases) e o Posto de Fiscalização onde se deu a autuação (Além Paraíba), não obstante não tenha sido esta a acusação fiscal, tem-se como perfeitamente razoável o indício de que a nota fiscal poderia estar sendo reutilizada, no caso, transportando outra mercadoria que não aquela descrita no documento. Com efeito, desarrazoado seria considerar que o veículo transportador teria consumido mais de 20 horas para percorrer tal distância.

Ademais, não se sustentam as argumentações do Impugnante de que, pelo simples fato de se tratar de nota fiscal avulsa, e portanto emitida pela própria repartição fazendária, todas as informações constantes da mesma são necessariamente verdadeiras. Ora, como bem se manifesta a Fiscalização, mesmo sendo emitida pela repartição fazendária, o funcionário que o faz não vê e nem fiscaliza a carga, tanto assim que consta nas suas informações complementares a informação de que a operação sujeita-se a revisão fiscal. É no caso concreto foi exatamente isso que se deu. Ao efetuar tal revisão, constatou a Fiscalização a já mencionada irregularidade.

Também não se sustenta o argumento de que não foi emitido nem mesmo o documento de contagem física da mercadoria. Ora, se houve a aquiescência do sujeito passivo em quitar as exigências por meio de DAF, não seria mesmo caso de emitir tal documento, até porque, nessa hipótese, além de não haver apreensão da mercadoria, há necessariamente a emissão de outra nota fiscal avulsa para o seu regular acobertamento até o destino.

Como também esclarece a Fiscalização, no caso concreto não houve questionamento acerca da inidoneidade ou falsidade da nota fiscal apresentada, e nem de seu prazo de validade, mas tão-só que as mercadorias ali discriminadas não correspondiam àquela constante no veículo abordado, não se prestando portanto a acobertar a carga, de acordo com o art. 149, III, da Parte Geral do RICMS/02, segundo o qual considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a movimentação de mercadoria:

*III – em que a quantidade, espécie, marca, qualidade, tipo, modelo ou número de série isolada ou cumulativamente, sejam diversos dos discriminados em documento fiscal, no tocante à divergência verificada.(g.n.).*

De se mencionar ainda que o fato de a Fiscalização ter eleito o transportador como sujeito passivo em nada compromete a ação fiscal, uma vez que, a teor do disposto no art. 21, II, c, da Lei 6763/75, os transportadores respondem solidariamente pela obrigação na hipótese do transporte de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

No caso sob exame, pois, dada a legitimidade e regularidade das exigências fiscais, porquanto plenamente em conformidade com a legislação aplicável, repita-se, apesar do inconformismo do Impugnante com a ação fiscal, não logrou o mesmo comprovar suas alegações.

Considerando, então, que não restou provado nos autos que as exigências fiscais foram indevidamente imputadas, e, ainda, que o Requerente

não é parte legítima para postular a restituição, conclui-se pela improcedência da mesma.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a Impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

**Relator: Raimundo Francisco da Silva**

## **17 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

---

**Acórdão: 18.801/08/1ª**

PUBLICADO NO “MG” DE 19/07/2008

---

### ***EMENTA***

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PNEUMÁTICOS, CÂMARAS-DE-AR E PROTETORES DE BORRACHA - FALTA DE RETENÇÃO E/OU RETENÇÃO A MENOR DO ICMS/ST. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária nas saídas de pneumáticos, câmaras-de-ar e protetores de borracha destinados à contribuintes mineiros para comercialização. Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei 6763/75. Exigências parcialmente mantidas para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75, bem como adequar a base de cálculo apurada pelo Fisco à metodologia utilizada pela Impugnante, a partir de 28/04/2003, mantendo-se, porém, a agregação do IPI. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### ***RELATÓRIO***

#### **DA AUTUAÇÃO**

A autuação versa sobre constatação de retenção e recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária em operações ocorridas entre fevereiro/2002 e dezembro/2006, destinando mercadorias – pneumáticos, câmaras-de-ar e protetores de borracha - ao Estado de Minas Gerais, tendo em vista a formação incorreta da base de cálculo da substituição tributária prevista no Convênio 85/93.

Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação de 100% e Multa Isolada de 40% prevista no artigo 55, inciso VII da Lei 6763/75.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.986 a 2.002.

Afirma ter ocorrido a decadência do direito de constituição dos créditos tributários relativos aos supostos débitos ocorridos entre fevereiro e

dezembro de 2.002, tendo em vista a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do C.T.N.

Alega a exatidão do cálculo do imposto nas operações sujeitas à substituição tributária explicitando que utilizou, como base de cálculo, o preço praticado pelo substituto, incluído IPI, frete e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, acrescido do percentual de 42 e 32% (conforme o produto) e reduziu o percentual de 5,19% sobre o montante.

Assegura que o Fisco ignorou a regra de redução da base cálculo de 5,19%, deixando de aplicar as disposições contidas no § 2º do Convênio 10/2003.

Propugna pela impossibilidade de aplicação dos juros de mora pela falta de motivação legal, bem como pela impossibilidade de aplicação de multa em percentual de aproximadamente 220%, eis que resultaria em desobediência ao princípio do não-confisco previsto no texto constitucional.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

#### **DA MANIFESTAÇÃO FISCAL**

O Fisco, em manifestação de fls. 2042 a 2055, refuta as alegações da defesa.

Argumenta, quanto à alegação de decadência, que não se aplica ao caso a norma constante do art. 150, § 4º do CTN, mas sim o art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, conforme tem decidido, reiteradamente, este Conselho de Contribuintes.

Demonstra, no que tange ao cálculo do ICMS/ST devido e contrariamente ao que sustenta a Impugnante, que aplicou o redutor de 5,19% e que a discussão nos autos se refere exatamente à divergência entre a metodologia utilizada pela Impugnante e a utilizada pelo Fisco.

No que tange ao alegado caráter confiscatório da penalidade aplicada, afirma que as multas exigidas encontravam-se devidamente previstas na Lei 6763/75 e que, por força do art. 110, inciso I, do RPTA, não tem a esfera administrativa competência para negar vigência à aplicação de lei, decreto ou ato normativo.

Quanto à cobrança dos juros de mora, expõe que o Auto de Infração, no campo reservado ao “Demonstrativo do Crédito Tributário” faz referência à Resolução 2.880/97, a qual regulamentou a previsão contida no art. 226 da Lei 6763/75, além de estar prevista em legislação federal – Leis 9.250/95 e Lei 9.430/96.

Requer a procedência do lançamento.

#### **DO PARECER DA ASSESSORIA**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2.060/2.067, opina pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre constatação de recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas operações interestaduais destinando pneumáticos, câmaras

de ar e protetores de borracha a contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, utilizando base de cálculo diversa da imposta pela legislação.

Conforme se depreende do Auto de Infração (fl.04) e Relatório Fiscal (fls. 10 a 20), as exigências se referem ao período de fevereiro de 2002 a dezembro de 2006, tendo a autuação sido recebida pelo contribuinte aos 18 de dezembro de 2007, conforme se verifica no AR de fl. 1985.

Refutando o feito fiscal, comparece aos autos a Impugnante alegando, a princípio, a decadência do crédito tributário referente ao período compreendido entre fevereiro e dezembro/2002, face a aplicação da norma constante do art. 150, inciso IV do CTN. Corroborando com seu entendimento, cita decisão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Resp. 733.915/SP, julgado aos 07-08-2007.

Entretanto, não assiste razão à Impugnante, eis que até mesmo a decisão por ela invocada faz alusão ao art. 173, inciso I do CTN, aplicável às hipóteses em que não haja pagamento antecipado do imposto.

Cumpra ressaltar que a mesma Turma do STJ, em julgamento posterior ao citado pela Impugnante (ocorrido aos 04-09-2007), proferiu entendimento capaz de dirimir quaisquer dúvidas acerca da contagem do prazo decadencial. Veja-se a Ementa do Acórdão proferido no Resp 973.189/MG:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. PAGAMENTO A MENOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

**DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. TAXA SELIC.**

**1. NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).**

**2. SE A FAZENDA PÚBLICA NOTIFICA O CONTRIBUINTE DO AUTO DE INFRAÇÃO NO PRAZO DE CINCO ANOS A QUE ALUDE O ART. 173, I, DO CTN, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM DECADÊNCIA DO DIREITO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, AINDA QUE A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA SE DÊ FORA DESSE PRAZO.**

**3. É DEVIDA A TAXA SELIC NOS CÁLCULOS DOS DÉBITOS DOS CONTRIBUINTE PARA COM A FAZENDA PÚBLICA FEDERAL.**

**4. ANTE A EXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL QUE DETERMINA O USO DA MESMA TAXA MORATÓRIA**

UTILIZADA PELA FAZENDA FEDERAL, MOSTRA-SE LEGÍTIMO O USO DA SELIC. PRECEDENTES.

5. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. (GRIFOS NOSSOS)

No mesmo sentido da decisão acima, encontram-se os diversos julgamentos deste Conselho de Contribuintes, todos confirmando a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, o qual por sua vez, prevê:

*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;*

Assim sendo, tendo os fatos geradores ocorrido durante o exercício de 2002, o prazo para constituição do crédito tributário teve início aos 01-01-03 e término aos 31-12-2007. Tendo em vista que o Auto de Infração foi recebido aos 18-12-07, não há que se falar em decadência do crédito tributário.

Quanto à constatação de retenção e recolhimento a menor do imposto devido, as exigências fiscais decorrem da utilização de base de cálculo diversa da disposta na legislação. Nas planilhas de fls. 23 a 1.013 o Fisco relacionou os dados de cada nota fiscal, com indicação do produto e base de cálculo destacada pela Impugnante e a devida. Nas planilhas de fls. 1.014 a 1.983, o Fisco demonstrou, minuciosamente, o cálculo do ICMS/ST, indicando a MVA aplicada e, ainda, o redutor de 5,19%. Em ambas as planilhas demonstrou o ICMS destacado, o devido e a diferença a recolher.

Consoante esclarece a Autuada, as operações com pneumáticos e afins são sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos estabelecidos no Convênio 85/93 celebrado entre as diversas unidades da Federação.

As regras previstas neste Convênio foram incorporadas à legislação estadual, no RICMS/02, Anexo IX, artigos 233 e 234 (até 30-11-2005) e no Anexo XV (a partir de 01-12-05). Dispunha o art. 234 sobre base de cálculo, nos termos seguintes:

*Art. 234 - A base de cálculo do imposto, para o fim de substituição tributária, é o valor correspondente ao preço de venda a consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente, acrescido do valor do frete, ou, na falta de tabela, o preço praticado pelo substituto, incluídos o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), frete e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, acrescido da parcela resultante da aplicação dos seguintes percentuais sobre esse total:*

*I - 42% (quarenta e dois por cento), tratando-se de pneu do tipo utilizado em automóveis de*

passageiros, incluídos os veículos de uso misto (camionetes) e de corrida;

II - 32% (trinta e dois por cento), tratando-se de pneu do tipo utilizado em caminhões, inclusive "fora-de-estrada", ônibus, aviões, máquinas de terraplenagem, de construção e de conservação de estradas, máquinas e tratores agrícolas e pá-carregadeira;

III - 60% (sessenta por cento), tratando-se de pneu para motocicleta;

IV - 45% (quarenta e cinco por cento), tratando-se de protetores, câmaras-de-ar e outros tipos de pneus.

Assim sendo, para encontrar a base de cálculo pelo regime de substituição tributária, a exemplo de outros produtos sujeitos à ST que não têm preço tabelado pelo Poder Executivo, deve-se partir do preço praticado pelo substituto, somando o IPI, frete e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário. Sobre o valor total destas parcelas é que incide o percentual da MVA (margem de valor agregado) previsto para cada produto.

Desconsiderando-se qualquer benefício fiscal, o Fisco adota como exemplo a Nota Fiscal nº 160731, emitida aos 24/06/2003 (fl.39 do PTA). A base de cálculo do ICMS/ST, em consonância com o disposto no Convênio 85/93, seria calculada através da seguinte fórmula:

**BC ICMS/ST = (Preço Praticado + IPI/outros) x MVA**

1) Valor da Mercadoria: R\$ 331,04

2) IPI: R\$ 49,66

3) MVA: 60%

Com esses dados, a base de cálculo do ICMS/ST seria:

**BC ICMS/ST = (331,04 + 49,66) x 1.60 = 609,12**

Contudo, visando retirar os efeitos do PIS/PASEP e da COFINS (cobrança monofásica), o Convênio ICMS 10/03, com efeitos a partir de 28-04-2003, reduziu a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais com os pneumáticos novos de borracha e câmaras-de-ar de borracha, realizadas pelo fabricante ou importador, nos termos seguintes:

**Cláusula primeira: Nas operações interestaduais efetuadas por estabelecimento fabricante ou importador com os produtos classificados nas posições 40.11 - PNEUMÁTICOS NOVOS DE BORRACHA e 40.13 - CÂMARAS-DE-AR DE BORRACHA, da TIPI, em que a receita bruta decorrente da venda dessas mercadorias esteja sujeita ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração**



Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos termos da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, **a base de cálculo do ICMS fica reduzida do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais:**

(...)

II - **5,19%** (cinco inteiros e dezenove centésimos por cento), na hipótese de mercadoria saída das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou do Estado do Espírito Santo para quaisquer unidades federadas, bem como **mercadoria saída das regiões Sul e Sudeste para essas mesmas regiões**, exceto para o Estado do Espírito Santo;

(...)

§ 2º Para efeito de apuração da base de cálculo do imposto a ser retido por substituição tributária **a margem de valor agregado** a que se refere o Convênio ICMS 85/93, de 10 de setembro de 1993, **deverá incidir sobre o valor resultante da aplicação da redução prevista nos incisos do 'caput' desta cláusula.**(G.N.)

O Fisco sustenta que **a redução da base de cálculo somente se aplica às operações interestaduais, portanto na operação própria da Autuada, não se aplicando na apuração do valor da base de cálculo devida por substituição tributária.**

**Destaca, também, o Fisco que, mesmo não sendo este o entendimento, a redução prevista no § 2º deve ser aplicada sobre a base de cálculo do ICMS, conseqüentemente, antes da incidência da margem de valor agregado.**

Utilizando, ainda como parâmetro, a Nota Fiscal 160731 (fl. 1030 do PTA), sustenta o Fisco que a base de cálculo do ICMS/ST, considerando a redução prevista no Convênio 10/03 (reduzidor de 5,19% ) deve ser calculada da seguinte forma:

Operação Própria C/Redução: R\$ 331,04 x 0,9481 = R\$ 313,86

**BC ICMS/ST = (Preço Praticado + IPI/outros) + (Preço C/Redução + IPI) x MVA**

= 380,70 + [(331,04 x 0,9481) + 49,66] x 0,60

= 380,70 + (313,86 + 49,66) x 0,60

= 380,70 + (363,52) x 0,60

= 380,70 + 218,11

**= R\$ 598,81**

Esta foi a fórmula adotada pelo Fisco para fins de apuração do ICMS/ST devido a este Estado, o qual foi comparado com o valor declarado pela Autuada, sendo constatadas diferenças a menor nos cálculos por ela efetuados, fato que gerou recolhimento a menor do imposto.

Ainda com a utilização dos mesmos dados, os cálculos da Impugnante podem ser assim resumidos (ainda como exemplo, a nota fiscal 160731 de fl.1030):

$$\begin{aligned} \text{BC ICMS/ST} &= (\text{Preço Praticado C/Redução} + \text{IPI C/Redução}) \times (1 + \text{MVA}) \\ &= (\text{Preço Praticado} + \text{IPI}) \times \text{Redutor} \times (1 + \text{MVA}) \\ &= [(331,04 + 0) \times 1,60] \times 0,9481 \\ &= 331,04 \times 1,60 \times 0,9481 \\ &= \text{R\$ 502,22} \end{aligned}$$

Sem razão o Fisco, no entanto, uma vez que o último Convênio veio exatamente para definir a aplicação do redutor na apuração da base de cálculo da substituição tributária.

Por outro lado, a cláusula primeira do Convênio, ao discorrer sobre a base de cálculo da operação própria, prescreve que a base de cálculo do ICMS fica reduzida do valor resultante da aplicação do percentual de 5,19%, nas hipóteses das operações ora em análise.

De outra forma, o § 2º do mencionado convênio prescreve que:

*§ 2º Para efeito de apuração da base de cálculo do imposto a ser retido por substituição tributária a margem de valor agregado a que se refere o Convênio ICMS 85/93, de 10 de setembro de 1993, deverá incidir sobre o valor resultante da aplicação da redução prevista nos incisos do 'caput' desta cláusula. (G.N.)*

De fato a redação contida no parágrafo, talvez em sua literalidade, aponte para a afirmativa do Fisco, no sentido de que primeiro se aplica o redutor para, em seguida, adicionar o percentual de valor agregado.

Em análise de expediente apresentado pela empresa Goodyear do Brasil, a então DOET/SLT/SEF expediu a Consulta de Contribuintes nº 128/2003, validando procedimentos de cálculo igual ao ora postulado pela Autuada, evidentemente que com a inclusão do IPI.

Note-se, por oportuno, que a Impugnante não agregou o valor do IPI na composição da base de cálculo, afrontando a regra geral de apuração da base de cálculo.

Desta forma, no período após 27/04/2003, ficam validados os procedimentos efetuados pela Impugnante, exceto em relação à ausência do IPI na formação da base de cálculo, conforme se denota em alguns casos.

Assim, para a correta apuração da base de cálculo do imposto retido por substituição tributária, deve-se levar em consideração o valor da mercadoria, acrescido do montante do IPI e outras despesas porventura lançadas na planilha

de fls. 23 e seguintes, sendo ao montante adicionado o valor agregado, com a adoção do respectivo percentual, aplicando-se, em seguida, o redutor de 0,0519 estabelecido no Convênio ICMS 10/2003.

Quanto ao período antecedente a 28/04/2003, não trouxe a Autuada nenhuma alegação que justificasse a divergência entre os valores apurados em sua escrita e aqueles elaborados pelo Fisco, devendo prevalecer o lançamento como contido no Auto de Infração.

No tocante a multa isolada que remanesce em decorrência da diferença originada da não inclusão do IPI, para o período de novembro de 2003 a dezembro de 2006, deve a mesma ser excluída, por inaplicável à espécie.

O segundo ajuste diz respeito à Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75, a qual deve ser excluída do crédito tributário, por inaplicável ao caso dos autos.

Com efeito, 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*

Para 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 dúvida pró-réu*" encontra-se presente na interpretação da legislação tributária, mais especificamente no art. 112 do CTN, admitindo-se a tese do "*in dúvida 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).

Já a interpretação da legislação é diferente. Neste caso, existe o texto legal. O que faz o intérprete é enxergar igual, mais ou menos daquilo que está disposto no texto legal.

Para isso, 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 encarta 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.

Por 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, no que remanesce, da não agregação do IPI à base de cálculo da substituição tributária.

Como se nota, a Autuada não utilizou base de cálculo diversa na operação de venda de pneus e demais produtos.

Afirmar que por não ter praticado a retenção do imposto devido por ST corresponde a adotar uma base de cálculo igual a zero e, em decorrência, ter suprimido 100% (cem por cento) da base de cálculo, não condiz com a regra da boa interpretação do tipo penal estampado no inciso VII, do art. 55 da Lei 6763/75, *data vênia*.

Lado outro, a parcela de agregação é definida por instrumento legal, não possuindo nenhum efeito prático suprimi-la do documento fiscal, posto que de conhecimento do Fisco.

Certo é que o dispositivo busca atingir justamente aquela parcela que, uma vez suprimida, demanda análise fiscal para sua apuração, às vezes sem sucesso. Esta atitude é que o dispositivo visa neutralizar.

De se destacar, ainda, que a penalidade deve ser aplicada quando o contribuinte consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação, o que, a toda evidência, remete para a operação própria do remetente, pois o acobertamento da operação está absolutamente vinculado à operação, no caso, interestadual.

Neste sentido, no tocante à operação interestadual, nenhuma irregularidade se discute, até mesmo por não ser o Estado de Minas Gerais o sujeito ativo.

Noutra vertente, quanto aos argumentos de que não há previsão legal para cobrança de juros de mora, não assiste razão à Impugnante, em face da previsão contida no art. 226 da Lei 6763/75 e disciplina contida na Resolução 2.880/97, a qual prevê a utilização da taxa SELIC.

O Acórdão do STJ anteriormente transcrito (Resp 973.189), apresenta em sua Ementa o entendimento de que “ante a existência de lei estadual que determina o uso da mesma taxa moratória utilizada pela Fazenda Federal, mostra-se legítimo o uso da Selic”.

Por sua vez, a multa de revalidação, em percentual de 100%, encontra-se prevista em lei, em face da infração se referir a mercadoria sujeita à substituição tributária (§2º, inciso II do art. 56 da Lei 763/75).

Ademais, não se inclui na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, conforme preceitua o art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII da Lei 6763/75, bem como adequar a base de cálculo apurada pelo Fisco à metodologia utilizada pela Impugnante, a partir de 28/04/2003, mantendo-se, porém, a agregação do IPI. Vencida, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a Multa Isolada do inciso VII, art. 55, da Lei 6763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além da Conselheira supramencionada e do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Edélcio José Cançado Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

Voto proferido pelo Conselheiro Maria de Lourdes Medeiros, 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.

Com a devida vênia, em relação à sistemática utilizada pelo Fisco para apuração do valor sobre o qual incidirá a Margem de Valor Agregado (MVA) e conseqüente base de cálculo do ICMS/ST, para as operações realizadas após o Convênio ICMS n.º 10/03, os argumentos apresentados pelo impugnante não foram suficientes para modificar o feito fiscal.

Neste sentido, o Convênio ICMS n.º 10/03, com a finalidade de retirar os efeitos financeiros da cobrança monofásica prevista na Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, determinou que a parcela relativa à Margem de Valor Agregado (MVA), deve ser aplicada sobre a base de cálculo da operação própria já reduzida.

Assim dispõe a Cláusula primeira do citado Convênio (*equivalente ao item 36, do Anexo IV, do RICMS/02*):

“CLÁUSULA PRIMEIRA: NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS POR ESTABELECIMENTO FABRICANTE OU IMPORTADOR COM OS PRODUTOS CLASSIFICADOS NAS POSIÇÕES 40.11 - PNEUMÁTICOS NOVOS DE BORRACHA E 40.13 - CÂMARAS-DE-AIR DE BORRACHA, DA TIPI, EM QUE A RECEITA BRUTA DECORRENTE DA VENDA DESSAS MERCADORIAS ESTEJA SUJEITA AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA OS PROGRAMAS DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO (PIS/PASEP) E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS), NOS TERMOS DA LEI Nº 10.485, DE 3 DE JULHO DE 2002, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS FICA REDUZIDA DO VALOR RESULTANTE DA APLICAÇÃO DOS SEGUINTE PERCENTUAIS:

(...)

II - 5,19% (CINCO INTEIROS E DEZENOVE CENTÉSIMOS POR CENTO), NA HIPÓTESE DE MERCADORIA SAÍDA DAS REGIÕES NORTE, NORDESTE E CENTRO-OESTE OU DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO PARA QUAISQUER UNIDADES FEDERADAS, BEM COMO MERCADORIA SAÍDA DAS REGIÕES SUL E SUDESTE PARA ESSAS MESMAS REGIÕES, EXCETO PARA O ESTADO DO ESPÍRITO SANTO;

(...)

§ 2º PARA EFEITO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO A SER RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA **A MARGEM DE VALOR AGREGADO** A QUE SE REFERE O CONVÊNIO ICMS 85/93, DE 10 DE SETEMBRO DE 1993, **DEVERÁ INCIDIR SOBRE O VALOR RESULTANTE DA APLICAÇÃO DA REDUÇÃO PREVISTA NOS INCISOS DO ‘CAPUT’ DESTA CLÁUSULA.**”  
(GRIFAMOS)

Portanto, da norma legal citada, pode-se concluir que a redução da base de cálculo de 5,19 % somente se aplica às operações interestaduais e que a redução prevista no § 2.º se refere, exclusivamente, à margem de valor agregado, não se confundindo com a base de cálculo do ICMS/ST.

Importante destacar que as operações ora analisadas referem-se a pneus, produto sujeito à substituição tributária. Em operações da espécie, o remetente da mercadoria está subordinado, por força de Convênios celebrados, às legislações dos Estados de origem e de destino da mercadoria, no tocante à incidência do ICMS.

O remetente responde, como contribuinte do imposto no Estado de sua sede, pelo ICMS devido pelas saídas da mercadoria de seu estabelecimento (Operação Própria) e é responsável, por substituição tributária, pelo imposto devido relativo às operações subsequentes que serão realizadas pelos contribuintes mineiros destinatários da mercadoria.

A chamada operação própria, no caso presente, é de natureza interestadual. Assim, de acordo com a norma acima mencionada, a base de cálculo relativa a esta operação sofre uma redução no percentual equivalente a 5,19%.

Porém, no que se refere à substituição tributária, por se tratar de fato gerador que, presumidamente, ocorrerá no âmbito interno deste Estado, a base de cálculo não tem o mesmo benefício. Conforme já exposto, a redução prevista no § 2.º do já mencionado Convênio se refere, exclusivamente, à margem de valor agregado, não se confundindo com a base de cálculo do ICMS/ST.

Contudo, verifica-se que na metodologia adotada pela Impugnante, a base de cálculo do ICMS/ST, que se refere a um fato gerador que presumidamente ocorrerá em Minas Gerais (operação interna) foi reduzida no mesmo percentual da operação interestadual (5,19%), portanto, sem amparo na legislação tributária.

Diante do exposto, entendo que se afiguram corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e MR referentes aos produtos pneumáticos, câmara-de-ar e protetores de borracha destinados a contribuintes mineiros, razão pela qual voto pela procedência parcial do lançamento.

**Conselheira: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.812/08/1ª**

PUBLICADO NO "MG" DE 23/08/2008

---

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PEÇAS, COMPONENTES E ACESSÓRIOS PARA PRODUTOS AUTOPROPULSADOS E OUTROS – FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR.** Constatada a falta de recolhimento/recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas operações de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária interna. Infração caracterizada nos termos das disposições contidas no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02. Mantidas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatada apropriação indevida de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de recolhimento por substituição tributária. Infração caracterizada nos termos do artigo 38, inciso I, Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75. Exigências parcialmente mantidas para promover a recomposição da conta gráfica, com lançamentos a título de estorno de



**débito, dos valores tributados indevidamente em relação aos mesmos produtos objeto do estorno do crédito em cada período mensal de apuração, no tocante aos documentos emitidos pela Autuada.**

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

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS/ST nas operações de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e à falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, em vista do aproveitamento indevido de créditos de ICMS lançados no LRE, relativos a operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no exercício de 2005.

Exige-se ICMS/ST não recolhido ou com recolhimento a menor, acrescido da Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei 6.763/75 no caso das entradas de mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária e ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI da mesma lei, no caso de apropriação indevida de crédito do ICMS, relativo às operações de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2021/2035, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 2055/2063.

Em sessão realizada em 16/01/08, a 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 2071, o qual é cumprido pela Autuada (fls. 2080/2083). O Fisco se manifesta a respeito (fls. 2086/2089), promovendo a juntada de novos documentos sobre os quais a Autuada se manifesta às fls. 3002/3006 e 3008/3012.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 3015/3019.

---

**DECISÃO**

**Do Mérito**

O lançamento aponta como primeira irregularidade a falta de pagamento ou pagamento a menor do ICMS/ST nas operações de entrada de mercadorias. A Autuada alega equívocos constantes nos lançamentos, afirmando que não houve ausência de recolhimento/recolhimento a menor de ICMS-ST. Fundamenta sua afirmativa detalhando os procedimentos adotados pelo Fisco em sua planilha de levantamento de dados e reconhece que, por equívoco, deixou de efetuar, através da guia própria, o recolhimento do ICMS-ST no ano de 2005.

Afirma e demonstra que o ICMS foi escriturado e recolhido através do sistema próprio, confirmando o trabalho fiscal. A Legislação Mineira ao criar o sistema de substituição tributária para as operações com autopeças, não o fez de forma a deixar para o contribuinte o direito de exercer a opção por um regime ou outro, mas o trouxe de forma impositiva, conforme pode ser observado na leitura dos artigos 402 e 403, III do Anexo IX do RICMS/02:

*"Art. 402 - O estabelecimento industrial fabricante e o estabelecimento importador situados nos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia e Tocantins, nas remessas para contribuinte deste Estado de peças, componentes, acessórios e demais produtos classificados nos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 3 deste Anexo, destinados a emprego em produtos autopropulsados ou a outros fins, são responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas saídas subseqüentes, ou na entrada com destino à integração ao ativo permanente ou a consumo do destinatário."*

*"Art. 403 – (...)*

*"III - ao contribuinte mineiro que adquirir ou receber em operação interestadual os produtos de que trata o caput do artigo anterior de contribuinte não responsável por substituição tributária, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE);"*

O art. 403, inciso III, traz a obrigação do recolhimento pela substituição tributária de forma impositiva, não cabendo ao contribuinte fazer a opção pelo regime próprio e, portanto, correto o lançamento fiscal ao exigir o recolhimento do ICMS/ST nas operações de entradas, para as quais não foi observada esta sistemática.

A sistemática do recolhimento do ICMS pela substituição tributária é uma das formas previstas na legislação tributária e não caracteriza o *bis in idem*, pois não existe a previsão de apuração do imposto sujeito a substituição tributária pelo sistema de débito e crédito.

O julgamento do Processo Tributário Administrativo - PTA n. 04.002055822-33, apontado como paradigma pela Autuada, não traz relação com os fatos geradores lançados neste PTA, uma vez que naquele trata-se de fiscalização de trânsito e neste julgamento ocorreu a inobservância do recolhimento por substituição tributária na entrada de mercadorias.

Correta a aplicação da penalidade de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, para a primeira irregularidade apontada no lançamento fiscal, nos termos do disposto no artigo 56, inciso II, da Lei 6.763/75.

A Autuada faz o lançamento das notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como se fosse de ICMS normal, da mesma forma que se debita pelas saídas. Este não é o procedimento correto, uma vez que o regime da substituição tributária tem procedimento próprio.

O lançamento fiscal determina que seja realizado o estorno dos lançamentos de crédito, não levando em consideração os valores lançados a débito por ocasião das saídas das mercadorias. Considerando que o instituto da substituição tributária prevê o pagamento de forma antecipada e unifásica, deve-se proceder ao estorno de todos os lançamentos decorrentes das operações de substituição tributária, sejam eles lançados no LRE (livro Registro de Entradas) ou LRS (livro Registro de saídas), e desta forma procedendo à recomposição da conta gráfica, para excluir os lançamentos de ICMS na entrada e saída. É necessário promover a recomposição da conta gráfica, com lançamentos a título de estorno de débito, dos valores tributados indevidamente em relação aos mesmos produtos objeto do estorno do crédito, em cada período mensal de apuração, no tocante aos documentos emitidos pela Autuada

Este procedimento não se trata de compensação, mas da correção do lançamento conforme previsto no art. 194 do RICMS/02 que não limita a ação fiscal aos lançamentos de entrada, podendo portanto proceder à correção também dos lançamentos de saída.

Prevalece a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, XXVI da Lei 6.763, uma vez que a Autuada fez lançamentos de créditos indevidos, estando, portanto, correta a imposição da penalidade para as irregularidades de número 2 e 3 do lançamento fiscal que tratam da falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS em decorrência do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativo às operações de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

As alegações da Autuada de que ocorreu dupla incidência não podem ser consideradas, pois deve prevalecer o recolhimento da forma prevista em lei, através do sistema de substituição tributária que prevê o recolhimento em uma única fase, não cabendo a alegação de dupla incidência. A opção por regime diverso pelo Contribuinte não pode ser aceita, pois a lei não deixou esta faculdade. Desta forma, o correto é proceder conforme o regime da substituição tributária porque assim está previsto na norma, refazendo os lançamentos de entrada e saída realizados de forma equivocada pelo Contribuinte que fez a apuração do ICMS em regime normal, de débito e crédito.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, em relação ao estorno de crédito, promover a recomposição da conta gráfica, com lançamentos a título de estorno de débito, dos valores tributados indevidamente em relação aos mesmos produtos objeto do estorno do crédito, em cada período mensal de apuração, no tocante aos documentos emitidos pela Autuada. Vencida, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora), que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gustavo Lanna Murici e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do

juízo, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relator: Vander Francisco Costa**

---

Voto proferido pelo Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, 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 impugnante credita-se do imposto destacado em documentos fiscais, relativos a mercadorias sujeitas à Substituição tributária (ST), do mesmo modo debita-se pelas saídas.

A fiscalização promoveu o estorno do crédito por estar o procedimento em desacordo com a legislação.

A Egrégia 1ª Câmara exarou Despacho Interlocutório para que a impugnante promovesse a juntada de planilhas, em partidas mensais, contendo a relação de notas fiscais de saída de mercadorias sujeitas ao recolhimento por substituição tributária na entrada, cujas vendas ocorreram com tributação indevida do imposto, oportunidade em que foi juntado um CD ROM com as planilhas solicitadas.

O Fisco, manifestando-se, coloca-se contrário à compensação do pagamento indevido nas saídas com os valores exigidos no presente PTA, visto não ser este procedimento autorizado pelo RICMS. Enfatiza que no caso de pagamento indevido de ICMS, o caminho a seguir seria o do pedido de restituição do indébito, nos termos do artigo 36 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa (CLTA), então vigente.

A divergência de voto refere-se, exatamente ao procedimento adotado em relação aos débitos lançados por ocasião das saídas das mercadorias.

Neste sentido, cabe enfatizar que o regime de Substituição Tributária não é opção do contribuinte. Ao contrário, esta forma de recolhimento é a ele imposta, consoante se depreende do disposto nos artigos 402 e 403, inciso III do RICMS.

No caso em exame, o contribuinte alega equívoco, quando faz o lançamento das notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de ICMS/ST, como se fosse ICMS normal e debita-se pela saída. Está-se, assim, diante de um erro de direito.

Nesta situação, corrobora-se com o entendimento da fiscalização, de que somente por meio do Pedido de Restituição, previsto no Capítulo III do Regulamento do Processo Tributário Administrativo/2008 (RPTA/2008), o contribuinte poderá reaver a quantia indevidamente recolhida a título do imposto.

O ICMS, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro a terceiros em virtude de sua incidência estar vinculada à circulação de mercadoria e a prestações de serviço de transporte e comunicação,

sendo suportado, em regra, pelo consumidor final. Desse modo, a importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, enseja a restituição somente ao contribuinte que prove haver assumido o referido ônus ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN), artigo 30 do RPTA/2008 e § 3º do artigo 92, Parte Geral do RICMS/2002.

Daí, a necessidade de um processo próprio, para que o Fisco, amparado em uma Ordem de Serviço com esta finalidade, proceda à conferência dos valores indevidamente recolhidos, observadas as formalidades que lhe são próprias.

Voto pela procedência do lançamento.

**Conselheira: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.889/08/1ª**

PUBLICADO NO "MG" DE 04/10/2008

---

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MERCADORIAS DIVERSAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST - ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatada, mediante levantamento quantitativo, a entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal. Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, c/c § 2º, III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei 6.763/75. Exigências parcialmente mantidas nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

**OBIGAÇÃO ACESSÓRIA – MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatada, mediante levantamento quantitativo, a saída de mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal. Exigência de Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei 6.763/75. Exigência parcialmente mantida nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatado, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei 6.763/75. Exigências parcialmente mantidas nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco devendo, ainda, ser deduzidas no levantamento quantitativo da mercadoria "edredon" 5 unidades, caracterizadas como encargo financeiro, ser excluídas as exigências de ICMS e multa de revalidação relativas às entradas desacobertadas e ser a multa isolada adequada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**Acionado o permissivo legal, art. 53 § 3º, da Lei 6763/75, para cancelar as Multas Isoladas sobre saídas de produtos tributados pelo regime de substituição tributária e entradas de produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entrada e saída de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal e entrada, estoque e saídas de mercadorias, não sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2005.

Exige-se, ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56 inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 822/831, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 847/850.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 29/11/07, exara o despacho interlocutório de fls. 854, o qual é cumprido pela Autuada (fls. 858/860 e 865/870). O Fisco se manifesta a respeito (fls. 898/900), reformulando o crédito tributário conforme Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM de fls. 959 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 960.

É aberta vista para a Impugnante que se manifesta às fls. 965/975.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 980/987.

---

**DECISÃO**

Versa o feito em questão sobre a entrada e saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documento fiscal, assim como, entrada, saída e posse de outras mercadorias desacobertas de documentos fiscais.

O trabalho fiscal baseou-se na conferência do fluxo das entradas e saídas de mercadorias sujeitas ou não ao regime de substituição tributária, no período de janeiro a dezembro de 2005, com vistas a verificar sua consonância com as quantidades inventariadas e os estoques existentes.

Pelas entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documentos fiscais, exige-se: ICMS-ST, Multa de Revalidação em dobro conforme art. 56, § 2º, III da Lei 6763/75 e Multa Isolada conforme art. 55, II, “a” da mesma lei.

Pelas saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documentos fiscais, exige-se: Multa Isolada conforme art. 55, II, “a” da Lei 6763/75.

Pelas entradas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, exige-se: ICMS nos termos do art. 21, VII e XII da Lei 6763/75, Multa de Revalidação conforme art. 56, II, da Lei 6763/75 e Multa Isolada conforme art. 55, II, “a” da Lei 6763/75.

Pelas saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, exige-se: ICMS, Multa Revalidação conforme art. 56, II, da Lei 6763/75 e Multa Isolada conforme art. 55, II, "a" da mesma lei.

Por manter estoque de mercadorias desacoberto de documentação fiscal, exige-se: ICMS, com amparo no disposto nos incisos VII e XII do art. 21 da Lei 6763/75, Multa de Revalidação conforme art. 56, II, da Lei 6763/75 e Multa Isolada conforme art. 55, II, "a" da mesma lei.

Preliminarmente, destaque-se que a arguição de nulidade apresentada pela defesa não foi apreciada em sede de preliminar, tendo em vista que ela se reporta a erro insanável na análise do fluxo de entradas e saídas, constituindo, assim, em análise do próprio levantamento quantitativo, matéria de mérito, portanto, que no campo próprio será devida e cautelosamente abordada.

Quanto ao mérito propriamente dito, a Impugnação alega que a autoridade fiscal utilizou para a realização de seu trabalho o sistema parametrizador gerencial da Autuada, que não fora trabalhado com o rigor que o Fisco quer lhe imputar.

Ao contrário, no entanto, destaca o Fisco que foram utilizados os livros fiscais da empresa, bem como o arquivo eletrônico SINTEGRA (obrigação mensal do Contribuinte), fazendo todas as conferências deste com o livros Registro de Entradas e Inventário.

A tese central da Impugnação versa sobre o descompasso cronológico de lançamento dos documentos fiscais, o que teria resultado em apuração de entradas de mercadorias sem documentos fiscais, fato que não corresponde ao procedimento da Autuada.

O Fisco destaca que as operações de saídas de mercadorias em sua maioria são efetuadas pelo equipamento emissor de cupom fiscal, que grava as saídas na memória fiscal não sendo concebível que a data de lançamento esteja incorreta conforme cupons fiscais presentes nos autos (fls. 49/117).

No tocante às notas fiscais de entrada, o descompasso alegado também não procede, uma vez que as notas fiscais de entradas foram alimentadas no sistema exatamente com a data de recebimento das mercadorias, conforme carimbo da própria empresa aposto na nota fiscal. Cabe ressaltar ainda que esta mesma data serviu também para registro dos documentos no livro Registro de Entradas.

Também, se faz necessário esclarecer que as notas fiscais de entradas em sua maioria são advindas do Estado do Rio de Janeiro, e que as mercadorias demoram em média um dia para chegarem ao Estado de Minas Gerais, o que é plenamente concebível.

Conforme menciona o Fisco, mesmo que se considere a data de lançamento exatamente igual à data da saída da nota fiscal do Estado do Rio de Janeiro, e que as mercadorias chegaram e foram vendidas no mesmo dia, o que é quase improvável, não haveria mudanças consideráveis no LEQFID.

Contudo, há convencimento de que a data de lançamento no sistema é a data que está aposta no carimbo de recebimento pela própria empresa,

conforme relação abaixo, ou seja, a data em que efetivamente a mercadoria entrou na empresa.

Número da Nota fiscal	Data de emissão	Data de entrada da mercadoria conforme carimbo da empresa	Página da Impugnação que consta a nota fiscal	Data de registro da nota fiscal no livro de entradas	Página da Impugnação que consta o registro
544596	22/03/05	23/03/05	33	23/03/05	804
593012	09/05/05	11/05/05	34	11/05/05	805
604008	19/05/05	19/05/05	35	19/05/05	806
615947	27/05/05	28/05/05	36	28/05/05	807
626275	03/06/05	04/06/05	37	04/06/05	808
634409	08/06/05	09/06/05	38	09/06/05	809
637886	10/06/05	11/06/05	39	11/06/05	810
3583	17/06/05	17/06/05	40	17/06/05	811
3584	17/06/05	17/06/05	41 e 42	17/06/05	811
647349	16/06/05	20/06/05	43	20/06/05	813
3606	23/06/05	23/06/05	44	23/06/05	814
649335	17/06/05	18/06/05	45	18/06/05	812
653667	21/06/05	22/06/05	46	22/06/05	814
655862	22/06/05	24/06/05	47	24/06/05	815

Cabe, ainda, ressaltar que a Impugnante não demonstrou, no todo, quais notas tiveram descompasso cronológico de datas, não apontando de forma clara e objetiva o erro de lançamento.

Quanto à alegação da Impugnante de a quantidade de saída desacobertada ser quase igual à quantidade de entrada desacobertada, faz-se importante salientar que essas quantidades encontradas no produto utilizado como paradigma não comprovam que não houve erro. Comprovam sim, a falta de observância dos outros erros pela Impugnante, uma vez que isso não é fato preponderante no universo das outras mercadorias, tendo sido apuradas diferenças consideráveis de quantidades de entradas e saídas desacobertadas.

Por outro lado, não se pode desconsiderar datas de entradas e saídas de mercadorias conforme propõe a Impugnante, uma vez que tais elementos retratam a escrituração efetuada pela empresa.

A questão ora tratada, da evidência de que em alguns produtos a quantidade que entrou desacobertada é quase a mesma quantidade de saída desacobertada, não tem origem apenas no possível descompasso entre a



chegada da mercadoria e eventual atraso na escrituração do documento de aquisição.

Tomando como exemplo o chamado “produto paradigma”, extrai-se a seguinte conclusão:

- em 16/06/05 o estoque final era de 4 unidades;
- no dia 17/06/05 chegaram outras duas unidades, totalizando 6 unidades;
- no mesmo dia 17/06/08 foram comercializadas 78 unidades, gerando uma saída sem estoque, equivalente a entrada desacobertada, de 72 unidades;
- para que a alegação de data se mostrasse correta, seria preciso que, no dia seguinte, ocorresse o registro de entrada das 72 unidades;
- tal fato não aconteceu, nada sendo registrado nos dias 18 e 19/06/05;
- somente no dia 20/06/05 registrou-se a entrada de 28 unidades, insuficientes para acobertar a diferença, enquanto no dia 24/06 aparece a aquisição de 56 unidades;
- ocorre que a NF 655862, referente a essas últimas aquisições, foi emitida em 22/06/05, não podendo, portanto, neutralizar as aquisições desacobertadas de 17/06/05.

No tocante à alegação dos chamados encargos financeiros, destaca a defesa que eventuais valores cobrados a esse título teriam sido considerados como saídas de mercadorias, provocando distorções no resultado fiscal.

O Fisco, num primeiro momento, não acatou tal argumentação, observando que a Impugnante não apresentou de forma objetiva os erros cometidos pela autoridade fiscal, sendo todos os pontos da Impugnação devidamente argumentados.

Na sessão de julgamento de 29/11/2007, a 1ª Câmara do CCMG exarou despacho interlocutório (fl. 854) para que a Impugnante promovesse a juntada de cópia das fitas-detelhe relativas às operações de cobrança de encargos financeiros mencionados na Impugnação.

Devidamente intimada, a Autuada em contato com a fiscalização, alegou não ser o prazo de 30 dias factível com o universo de informações que teria a demonstrar (fls. 858/860). Assim sendo, o Fisco concedeu-lhe o prazo formal de mais 30 dias para que fossem juntadas provas ao processo.

Contudo, após transcorrido o supracitado prazo, a Autuada apresentou nova Impugnação reprisando os argumentos já presentes em fase anterior. Apresentou, ainda, um controle paralelo de mercadorias sem documentos fiscais comprobatórios de tais movimentações (fls. 872/888), bem como alguns cupons fiscais com os chamados encargos financeiros atrelados ao valor total do cupom, não sendo possível identificar a qual produto está vinculado o referido encargo financeiro.

A fiscalização solicitou ao Contribuinte a revisão dos arquivos magnéticos, pois os encargos financeiros atrelados às mercadorias estavam sendo computados tanto na entrada quanto na saída de mercadorias.

A Autuada não consegue comprovar pontualmente erros no trabalho fiscal apresentando cupons de mercadorias aleatórios. Mesmo assim, a fiscalização, no intuito de realizar com precisão seu trabalho, observou a existência de valores de entrada e saída incoerentes com os valores efetivamente comercializados pela empresa, resultando assim em incorreções no levantamento feito.

Não tendo seu pedido de correção dos arquivos magnéticos atendido pelo Contribuinte, a fiscalização optou por verificar todas as operações constantes no levantamento efetuado, fazendo as correções dos encargos financeiros de todas as mercadorias constantes no trabalho.

Para isso, a fiscalização criou a planilha denominada Anexo1 (fls. 903/922), abatendo tanto da entrada quanto da saída a quantidade de encargos financeiros detectadas, sendo estes valores expurgados do trabalho, ficando assim o crédito tributário reformulado.

A identificação dos encargos financeiros foi possível devido ao fato de que o valores dos mesmos são nitidamente inferiores aos valores de comercialização das mercadorias.

O Anexo 2 da Manifestação Fiscal (fls. 923) demonstra o trabalho realizado, destacando-se, a título de exemplo, 6 (seis) produtos:

Código	Produto	Pág	Quant. inicial de entrad. desac.	Encargos Financeiros identificados	Nova Quantid. de Entradas desacob.	Quant. inicial de Saídas desacob.	Encargos Financeiros identificados	Nova Quantid. de Saídas desacob.
2006098	EDREDON CASAL BOM SONO ALTENBUR G78965936 1838	1 a 5	87	9	78	85	9	76
4000505	PAPEL CHAMEQUI NHO C/100FLS78 9117300002	6 a 11	0	0	0	424	4	420
4028419	TOALHA BANHO SANTISTA MELANCIA CB6789294 926750	12 a 14	0	0	0	80	3	77

4052098	KOLESTON VERM ESP SUPER INTENSO78 9601612130	15 a 23	0	0	0	20	13	7
4066032	FR DES LOONEY TUNES PRATICA G C/ 2878981486 4323	24 a 27	0	0	0	28	4	24
4068514	TABLETE CHOCOL. C/ FLOCOS 170G LACTA7896 01962178	28 a 33	0	0	0	142	2	140

Ao retornar aos autos, a Impugnante ainda discorda do levantamento em linhas gerais e, em especial, quanto ao produto edredon, cujos encargos financeiros não teriam sido excluídos de forma integral.

Neste aspecto, com razão a defesa, pois o Fisco admitiu nove itens, conforme reformulação do crédito tributário, mas deixou de considerar outros de análise idêntica, sem justificativa coerente para não afastá-los do levantamento.

Desta forma, os demais valores “insignificantes” diante do preço praticado para o produto edredon devem ser excluídos das entradas e saídas desacobertadas, nos mesmos moldes efetuados pelo Fisco, reduzindo-se as quantidade de edredons que entraram e saíram sem emissão de documento fiscal.

Ressalva se faz, no entanto, quanto ao número remanescente de itens de encargos financeiros para o mencionado produto, que são apenas 4 (quatro) lançamentos, conforme demonstra o documento de fls. 924/928, ao contrário dos cinco itens registrados no extrato de súmula da decisão.

Analisando o mencionado documento, percebe-se que foram inseridos 13 (treze) itens característicos do encargo financeiro. Diante da dedução efetuada pelo Fisco de 09 (nove), restam quatro itens para a exclusão determinada pela Câmara de Julgamento.

Relativamente às exigências de ICMS e Multa de Revalidação, concernentes às entradas desacobertadas de produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária, cabe esclarecer que tais entradas são apuradas mediante excesso de saídas regularmente documentadas.

Com efeito, se tais saídas ocorreram com emissão regular de documento fiscal, o imposto incidente sobre as mercadorias foi recolhido, sem o respectivo crédito pelas entradas.

Assim, a exigência do ICMS sobre tais produtos prejudica o exercício da não-cumulatividade e caracteriza-se como exigência em duplicidade, sendo necessário, portanto a exclusão do imposto lançado pelo Fisco e sua respectiva multa de revalidação.

Isto feito, cabe sobre a parcela de entradas desacobertadas, tributadas pelo sistema normal de débito e crédito, a adequação da Multa Isolada capitulada no art. 55 inciso II da Lei 6.763/75, ao disposto no § 2º do artigo 55 da citada lei, introduzido pela Lei nº 15.956/05, utilizando-se o percentual de 15% sobre a base de cálculo apurada.

Finalmente, no que se refere ao acionamento do permissivo legal, estabelece o artigo 53, § 3º da Lei n.º 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 supra citado e tendo em vista os elementos dos autos, aliados à inexistência de efetiva lesão ao Erário e a não comprovação de ter a Defendente agido com dolo, fraude ou má-fé, tem-se por cabível a aplicação do permissivo legal para cancelar as multas isoladas sobre saídas de produtos tributados pelo regime de substituição tributária e entradas de produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária.

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. 903/960, e ainda: a) excluir as exigências de ICMS/MR relativas às entradas desacobertadas de produtos não sujeitos ao regime de ST, bem como adequar a MI ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei 6763/75; b) deduzir, nos moldes já efetuados pelo Fisco, outras 5 (cinco) unidades do produto *edredon* (paradigma). Em seguida, por maioria de votos, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6763/75, para cancelar as Multas Isoladas sobre saídas de produtos tributados pelo regime de ST e entradas de produtos não sujeitos ao regime de ST. Vencida a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que não o acionava. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Carvalho Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira supracitada, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 18.122/08/2ª**

PUBLICADO NO "MG" DE 08/11/2008

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VEÍCULO NOVO – SAÍDA DESACOBERTADA. Constatado que a Autuada promoveu vendas de veículos novos, desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que as notas fiscais foram emitidas por contribuintes de outros Estados diretamente para os consumidores finais mineiros, sob a alegação da Autuada de ter agido como mera agenciadora do negócio. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada, previstas,**

respectivamente, no inciso II c/c o § 2º, inciso III do art. 56, e no inciso II c/c o § 4º do art. 55, todos da Lei 6763/75, esta última majorada em parte, em 50% (cinquenta por cento) de seu valor, pela prática reincidente da infração, configurada nas vendas realizadas no exercício de 2004.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – VEÍCULO USADO.** Constatada a venda de um veículo usado desacobertada de documentação fiscal. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso II, todos da Lei 6763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADO – ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Exclusão dos Coobrigados do pólo passivo da obrigação tributária uma vez não caracterizada nenhuma hipótese para sua inclusão.

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

---

#### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de vendas de veículos novos, nos meses de abril e agosto de 2002, e março e julho de 2004, consideradas desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que as notas fiscais foram emitidas por contribuintes de outros Estados diretamente para os compradores, consumidores finais mineiros. Versa ainda sobre a constatação da venda igualmente desacobertada de um veículo usado, no mês de setembro de 2002. Em decorrência, exigem-se o ICMS, normal e devido por Substituição Tributária, bem como as correspondentes multas de revalidação e isolada.

Conforme relatório fiscal, o trabalho iniciou-se com a obtenção, junto ao cadastro do DETRAN/MG, de dados relativos ao emplacamento de automóveis por consumidores finais mineiros, cujas notas fiscais de aquisição haviam sido emitidas por contribuintes localizadas em outros Estados (concessionárias).

De posse desses dados, a Fiscalização solicitou e obteve dos adquirentes, mediante o preenchimento de formulário, declarações de próprio punho de que compraram os veículos da "Top Car" (nome de fantasia da Autuada), estabelecida na Av. Amazonas, nº 2049, Bairro Santo Agostinho, em Belo Horizonte/MG, como comprovam os documentos de fls. 19, 25, 32 e 34.

Com base nesta documentação e informações, não obstante a emissão das notas fiscais pelas concessionárias situadas em outros Estados, a Fiscalização considerou que as vendas foram efetivamente realizadas pela Autuada, exigindo assim o imposto devido ao Estado de Minas Gerais, apurado conforme quadros demonstrativos do crédito tributário, que constituem os Anexos I e II juntados às fls. 12 e 13, respectivamente.

Importante observar que, como se pode ver dos mencionados quadros demonstrativos e também consta do relatório fiscal, o ICMS/ST devido a Minas Gerais foi calculado mediante a aplicação da alíquota de 12% sobre a margem de agregação de 30% sobre o preço praticado pela concessionária, prevista na legislação vigente à época dos respectivos fatos geradores (art. 309, I, "b", do Anexo IX do RICMS/96, para as vendas no exercício de 2002, e art. 292, I, "b" do Anexo IX do RICMS/02 para as do exercício de 2004). Quanto ao ICMS

devido pela saída do veículo usado, a base de cálculo adotada foi o preço de venda informado no documento de transferência da sua propriedade, constante do banco de dados do DETRAN/MG, sem direito à redução a 5% de que trata o item 10 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, nos termos do subitem 10.3, "a", do mesmo dispositivo, tendo em vista que a operação de saída se deu desacobertada de documentação fiscal.

Já no que diz respeito à majoração da multa isolada, por reincidência, como também consta do quadro demonstrativo de fls. 12, observa-se também que somente foi aplicada em relação às vendas ocorridas no exercício de 2004, porquanto o reconhecimento da prática anterior de infração idêntica somente restou caracterizado a partir da decisão consubstanciada no Acórdão 16.368/03/1ª, de 11-12-2003.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado acima identificados apresentam, tempestiva e respectivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnações às fls. 46/52 e 63/70, que podem ser assim resumidas:

#### **Da Impugnação da Autuada**

Alega a Autuada que em momento algum comprou ou vendeu os veículos objeto da ação fiscal, sejam os novos ou o usado. Por isso as exigências não podem subsistir, uma vez que se baseiam em mera presunção fiscal da ocorrência de operações que jamais existiram.

Sustenta que, ainda que tivesse comprado e vendido os veículos novos, ainda assim não poderia ser responsabilizada pelo pagamento do imposto, já que a responsabilidade, no caso, seria das concessionárias, na condição de contribuintes substitutos. Quanto ao veículo usado, aduz que o ICMS/ST já teria sido recolhido em caráter definitivo quando da primitiva operação de venda a consumidor, motivo por que descabe agora nova imposição tributária, após passar o mesmo por várias etapas de circulação, citando em reforço à sua tese o art. 22, § 10, da Lei 6763/75.

Argumenta ainda que, como é a praxe de seu segmento econômico, agiu apenas como mera agenciadora do negócio entre as empresas concessionárias estabelecidas em outros Estados e os clientes consumidores finais mineiros, pelo que apenas prestou serviços que não configuram a prática de fato gerador do ICMS.

Neste sentido, sublinha que já fora autuada pelo Fisco mineiro sob acusação fiscal idêntica, sendo que, após discussão administrativa, a matéria foi submetida ao crivo do Poder Judiciário com decisão que lhe foi favorável em primeira e segunda instâncias, conforme atesta o acórdão do TJ/MG juntado às fls. 55/57, tornando-se assim preclusa a referida discussão, pelo que deve ser trancada de plano. Também por esta razão, alega que não há de se falar em reincidência, para o efeito de majoração da multa isolada.

#### **Da Impugnação do Sócio-coobrigado**

Em sua Impugnação, após reiterar as razões de defesa acima mencionadas, o sócio-coobrigado traz à colação precedentes jurisprudenciais do

STJ, segundo os quais a simples falta de pagamento do tributo devido pela empresa não configura, por si só, hipótese de responsabilização dos sócios, exigindo-se para tanto a prática de abuso de poder ou infringência da lei, quando no exercício da gerência, pelo que pede a sua exclusão da sujeição passiva.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, por sua vez, se manifesta às fls. 79/84, contestando as argumentações da Autuada, notadamente em relação à sua afirmação de que teria agido como mera agenciadora dos negócios, concluindo, com base nas provas carreadas aos autos, que a sua intervenção se deu num nível muito mais abrangente, porquanto cumpriu todas as etapas da compra e venda, praticando os atos caracterizadores de atividade comercial, já que recebeu os clientes, conheceu-lhes o objeto do desejo, negociou os preços, recebeu os valores pactuados, comprou os veículos, recebeu-os e, afinal, os entregou aos clientes, tendo inclusive recebido veículo usado como parte do pagamento correspondente à venda.

Ressalta que, tendo recebido os veículos novos sem a retenção do ICMS/ST devido a Minas Gerais, a Autuada encontrava-se obrigada ao recolhimento do imposto pela entrada, pelo que não procede a alegação de que a responsabilidade seria do contribuinte substituto e não dela.

Afirma ainda que, tendo vendido os veículos sem emissão da correspondente nota fiscal, sujeita-se também a Autuada à Multa Isolada do art. 55, II da Lei 6763/75, pedindo, ao final, a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Como já relatado acima, e ainda segundo consta do relatório fiscal anexo ao Auto de Infração, a Fiscalização constatou, mediante confronto de documentos fiscais da Autuada com informações obtidas de seus clientes, saídas de veículos novos, desacobertas de documentação fiscal, e sem o recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, uma vez que as notas fiscais foram emitidas por contribuintes de outros Estados diretamente para os adquirentes, consumidores finais mineiros. Além dos veículos novos, constatou-se também a saída de um veículo usado, igualmente desacoberta, veículo este que havia sido recebido como pagamento parcial da venda de um dos veículos novos.

Verifica-se dos autos que a Fiscalização, a partir de dados e informações sobre as operações objeto da ação fiscal, solicitou e obteve dos adquirentes, mediante o preenchimento de formulário, declarações de próprio punho de que compraram os veículos da "Top Car" (nome de fantasia da Autuada), estabelecida na Av. Amazonas, nº 2049, Bairro Santo Agostinho, em Belo Horizonte/MG, como comprovam os documentos de fls. 19, 25, 32 e 34.

Salienta-se que as declarações incluem ainda a forma e condições de pagamento do veículo adquirido, sendo que, no caso do Sr. Nelson José Gontijo, foi anexado também o recibo de fls. 20, emitido pela Autuada em papel timbrado, no qual constam todas as informações do adquirente e a identificação do veículo, tais como a marca, cor, ano, modelo, combustível, opcionais e valor, bem como a discriminação das "condições de venda" (especificação e valor do veículo usado

recebido como parte do pagamento, além dos valores, datas e nº dos cheques referentes às parcelas remanescentes).

É o quanto basta, salvo melhor juízo, para fazer cair por terra a principal argumentação da defesa de que a Autuada não praticou fato gerador do ICMS, mas mera prestação de serviço de agenciamento.

Com efeito, como bem ressalta a Fiscalização em sua manifestação, a intervenção da Autuada se deu num nível muito mais abrangente do que a mera aproximação de interessados no negócio, função a que se restringe a atividade principal do agenciador, porquanto praticou todos os atos caracterizadores de atividade comercial, já que, como se infere dos elementos de prova constantes dos autos, comprou os veículos de concessionárias estabelecidas em outros Estados e posteriormente os vendeu a seus clientes, consumidores finais mineiros, tendo estas operações se realizado quase que simultaneamente, porém sem o devido acobertamento fiscal.

Ademais, diante da comprovação de 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, tal irregularidade considera-se provada, nos termos do art. 110 da CLTA/MG, então vigente (o art.136 do atual RPTA/MG contém idêntico teor).

Resta, assim, provado que a Autuada não agiu como mera agenciadora. Pelo contrário, a despeito das notas fiscais terem sido emitidas por concessionárias estabelecidas em outros Estados, as vendas aos consumidores finais foram efetivamente praticadas pela mesma, em território mineiro.

Também não lhe assiste razão quando argumenta que, no caso, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST seria das concessionárias, na condição de contribuintes substitutos, e não dela.

Aqui, cabe lembrar que realmente a regra geral do regime de substituição tributária é no sentido de que a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto, porém, quando este não retiver o imposto, isto é, quando deixar de destacá-lo na nota fiscal ou o fizer a menor (veja-se que no caso sob exame não há nem mesmo a nota fiscal!) o destinatário passa a integrar o pólo passivo da obrigação tributária na condição de responsável solidário.

Este, o conteúdo da norma veiculada pelos §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei 6763/75, vigente a partir de 07/08/2003, mas anteriormente contida no § 1º do art. 29 da Parte Geral dos Regulamentos do ICMS de 1996 e 2002, com redação idêntica, *verbis*:

*Art. 29 - 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.*



*§ 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.*

Ainda a propósito do regime de substituição tributária “para frente”, cabe ressaltar que, de fato, o pagamento do imposto é definitivo, nos termos do § 10 do art. 22 da Lei 6763/75, mencionado pela Impugnante. A definitividade de que trata o referido dispositivo, contudo, diz respeito tão-só à base de cálculo fixada para a sua cobrança, de forma que, independentemente do valor efetivo das sucessivas saídas da mercadoria, até a sua venda ao consumidor final, não ficam nem o contribuinte obrigado a pagar, nem o Estado obrigado a restituir qualquer diferença de imposto, conforme seja o valor menor ou maior do que aquele sobre o qual incidiu a tributação.

Tal regra, como se vê, não tem o alcance pretendido pela Impugnante, ou melhor, nada tem a ver com a suposta definitividade por ela alegada, no sentido de que a mercadoria, uma vez gravada pelo ICMS/ST, jamais se submeteria a nova tributação. Isto é verdade, sim, porém somente até o encerramento da cadeia de circulação econômica da mercadoria, assim entendida a primeira operação que a destinar a consumidor final. A partir daí, caso a mercadoria seja reintroduzida no circuito econômico, isto é, caso retorne à mercancia, submeter-se-á normalmente à tributação, hipótese em que gozará de redução da base de cálculo do ICMS, exatamente em função de sua condição de usada, desde que observados os requisitos estabelecidos pelo regime tributário próprio para tais mercadorias.

Também sem razão a Impugnante, portanto, ao contestar a incidência do ICMS sobre a venda do veículo usado, cabendo frisar que, no presente caso, não faz jus à redução da base de cálculo, por ter sido o veículo objeto de saída (e entrada) desacobertada de documentação fiscal, nos termos do subitem 9.1, “a” Parte 1 do Anexo IV do RICMS/96, então vigente.

Corretas, portanto, as exigências fiscais relativas às saídas desacobertadas tanto dos veículos novos quanto do usado, referentes ao ICMS/ST, ICMS normal e multas correspondentes, inclusive no que diz respeito à majoração da multa isolada, tal como consta do Auto de Infração.

No tocante à inclusão dos sócios como coobrigados, no entanto, o trabalho fiscal merece ser revisto.

Como é cediço, ainda que fruto de ficção, a pessoa jurídica possui personalidade própria, pelo que não se confunde com a pessoa de seus sócios, e vice-versa. Assim, salvo o abuso de poder ou infração à lei ou contrato social, os sócios não respondem pelas obrigações daquela, observando-se que a falta de pagamento de imposto ou o descumprimento de obrigações acessórias, por si sós, não caracterizam tais hipóteses.

A propósito, cabe registrar que, não obstante conste em outro processo contra a Autuada, tratando de matéria idêntica à ora sob exame, a informação de que a mesma se encontra com a inscrição estadual suspensa, salvo melhor juízo, tal circunstância não é suficiente para a inclusão dos sócios como coobrigados, em atendimento ao disposto no art. 3º da Instrução Normativa SCT Nº. 001/2006, até porque não foi trazida aos autos prova de que a inscrição estadual tenha sido cancelada, como exige o inciso II do mencionado dispositivo. Pelo contrário, como se pode ver do documento de fls. 14 (extrato de Consulta de Dados Cadastrais do Contribuinte – SICAF), do mesmo consta a seguinte informação: “Situação atual: Ativo”.

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 coobrigados do pólo passivo da obrigação tributária. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Antônio Fernando Drummond Brandão Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Benedito Miranda. Participou do julgamento, além dos signatários e do vencido, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

**Relator: Raimundo Francisco da Silva**

---

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.

“Data venia”, não concordo com os votos majoritários e com a presente acusação fiscal porque, “in casu”, vejo que a modalidade é mesmo de “agenciamento”.

Aliás, o próprio Estado de Minas Gerais, em situação inversa, ou seja, nos casos de “agenciadores” de fora do Estado, prestigia o fato gerador ocorrido aqui em MG quando o veículo “sai” da empresa mineira. É uma contradição, “data venia”.

Como salientado na defesa, a Impugnante não “vendeu” mercadoria “sua”, agindo, de fato, como “agenciadora” de empresa de fora do Estado.

Ademais, há precedente no próprio TJMG, versando sobre caso da mesma natureza e da mesma empresa, processo nº 1.002404427091-6/001-(1), atestando que as operações da Autuada são mesmo de agenciamento, hipótese que não se coaduna com o fato gerador do ICMS.

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

**Conselheiro: Antônio César Ribeiro**

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COSMÉTICOS, LÂMINAS E FILMES – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST, no momento da entrada das mercadorias em território mineiro, conforme arts. 14, 15 e 46, II do Anexo XV, do RICMS/02, resultando nas exigências do imposto e da multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento), prevista no inciso II do art. 56 da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, em 19/04/2007, no momento da entrada em território mineiro de COSMÉTICOS, LÂMINAS E FILMES, da falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, conforme arts. 14, 15 e 46, II do Anexo XV, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto (art. 56, II, da Lei 6763/75).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 29/33 contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 45/47, refutando as alegações de defesa.

A 3ª Câmara de Julgamento, em Sessão de 26/09/07, exara despacho interlocutório (fls. 50) para que a Autuada apresente as providências tomadas quanto à utilização indevida de sua razão social nas notas fiscais, objeto do lançamento, conforme argumentado em sua Impugnação.

A Autuada se manifesta às fls. 54, juntando documento às fls. 55/62.

O Fisco, por sua vez, se manifesta às fls. 66/68.

---

**DECISÃO**

Cuida o caso em tela de exigências de ICMS/ST e multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto (art. 56, II, da Lei 6763/75), referentes à entrada em território mineiro de COSMÉTICOS, LÂMINAS E FILMES, conforme previsto nos arts. 14, 15 e 46, II do Anexo XV, do RICMS/02.

As mercadorias são originárias do contribuinte paulista Via Bella Saúde e Beleza Ltda, sendo acompanhadas no transporte pelas notas fiscais de nº 152037, 152038, 152039, 152041 e 152042, todas emitidas pelo citado contribuinte em 18/04/07.

A legislação prevê a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes, do estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das

mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado (art. 12, Anexo XV, do RICMS/02).

Prevê, também, a responsabilidade do contribuinte mineiro, inclusive o varejista, pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente ou quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Essa segunda parte encontra-se prevista, expressamente, nos seguintes dispositivos constantes do Anexo XV do RICMS/02:

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

**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.*

As mercadorias em comento encontram-se relacionadas nos itens 7, 9 e 24 da Parte 2 do mencionado Anexo:

**07** - *LÂMINAS, APARELHOS DE BARBEAR E ISQUEIROS;*

**09** - *FILMES FOTOGRÁFICOS E CINEMATOGRAFICOS E SLIDES;*

**24** - *COSMÉTICOS, PERFUMARIA, ARTIGOS DE HIGIENE PESSOAL E DE TOUCADOR;*

No caso em tela, existem operações sujeitas às duas situações supra, tendo em vista que o contribuinte remetente das mercadorias não procedeu a nenhuma retenção ou recolhimento de ICMS a título de substituição tributária para o Estado de Minas Gerais.

Nesse sentido, a responsabilidade pelo ICMS/ST recai sobre o contribuinte mineiro destinatário das mercadorias.

No caso dos itens 7 e 9, salienta-se que existe protocolo entre Minas Gerais e o Estado de São Paulo (Protocolos 16/85 e 15/85, respectivamente).

No caso do item 24, não existe protocolo ou convênio entre os Estados para retenção e pelo recolhimento do ICMS a título de substituição tributária devido nas operações subseqüentes.

Considerando-se que o contribuinte paulista, remetente das mercadorias, não efetuou a retenção, e conseqüente recolhimento do ICMS a título de substituição tributária devido nas operações subseqüentes, para o Estado de Minas Gerais, aplicam-se as disposições que visam a antecipação do imposto das operações subseqüentes, no Estado, ao contribuinte mineiro que recebeu as mercadorias ( ora Autuada), conforme os dispositivos acima transcritos c/c o inciso II, do art. 46, do citado Anexo XV, do RICMS/02:

**Art. 46** - *O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:*

*I -*

*II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15 e 75 desta Parte;*

Pelo que se conclui da legislação supra, a ora Autuada deveria ter providenciado a apuração e recolhimento do ICMS devido até a entrada das mercadorias no território mineiro.

Não tendo assim agido, deu causa ao lançamento, que observa todos os pressupostos previstos pelo legislador.

A ora Autuada apresenta apenas uma justificativa em sede de Impugnação: sustenta sua ilegitimidade passiva sob o argumento de que não teria realizado aquelas operações junto ao fornecedor paulista.

Sustenta que aquele Contribuinte teria utilizado “ardilosamente” seus dados para transportar mercadorias para terceiros.

Face à gravidade da alegação, a 3ª Câmara de Julgamento solicitou à ora Autuada a apresentação das providências por ela tomadas contra a falsidade aduzida.

Nesse sentido, a Autuada apresentou cópia, não autenticada, de uma suposta ação de nulidade cambial, cumulada com cancelamento de protesto e antecipação de tutela, em face da remetente das mercadorias.

Não obstante, em que pese a inicial apresentada, dois aspectos apresentam-se obscuros ou conflitantes.

Primeiramente, verifica-se que não há qualquer correlação entre as duplicatas constantes da ação e as notas fiscais objeto do lançamento; nem os valores são coincidentes.

Em segundo lugar, no item “Da Prova Inequívoca” da citada inicial, o texto dá a entender tratar-se de duplicatas que teriam sido pagas e estavam sendo protestadas, desqualificando, desta forma, a prova trazida: “*A prova inequívoca é bastante pelos documentos carreados aos autos, de onde se verifica a certidão do Tabelionato de Protesto de Títulos de Contagem, indicando os títulos protestados,*

*dos quais pode-se concluir que os mesmos foram extraídos indevidamente, ainda que diante de dívida já quitada* (não existe grifos no original).

Nesse sentido, conclui-se, sem muito esforço, que a Autuada não produziu qualquer prova relativa ao seu alegado desconhecimento referente às operações que geraram o lançamento ora sob análise.

Dessa forma, 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 em questão.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cássia Adriana Lima Rodrigues (Revisora), René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão:18.571/08/3ª**

PUBLICADO NO "MG" DE 05/04/2008

---

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MEDICAMENTO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENEFÍCIO FISCAL SEM CONVÊNIO - RESOLUÇÃO 3.166/01. Constatado que o Contribuinte recolheu a menor o ICMS/ST, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias, por ter apropriado irregularmente de parcela de imposto não cobrada e não paga pelos fornecedores aos Estados de origem, tendo em vista benefício fiscal que lhes fora concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar 24/75, acarretando as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação de 50% sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, art. 55, da Lei 6763/75. Creditamento vedado, além da citada lei, pelo RICMS/02 (artigos 62; 70, X e 71, VI) e Resolução 3.166/01. Alegações da Impugnante insuficientes para desqualificar a acusação fiscal. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que o Contribuinte, no período de 01/01/04 a 31/12/06, recolheu a menor o ICMS/ST, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias, por ter se apropriado irregularmente de parcela de imposto não-cobrada e não-paga pelos fornecedores aos Estados de origem, tendo em vista benefício fiscal que lhes fora concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar 24/75, acarretando as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação de 50% sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, art. 55, da Lei 6763/75. Creditamento vedado, além da citada lei, pelo RICMS/02 (artigos 62, 70; X e 71, VI) e Resolução 3.166/01.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 6792/6819, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 6837/6844.

---

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação de que o Contribuinte, no período de 01/01/04 a 31/12/06, recolheu a menor o ICMS/ST, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias, por ter se apropriado irregularmente de parcela de imposto não-cobrada e não-paga pelos fornecedores aos Estados de origem, tendo em vista benefício fiscal que lhes fora concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar 24/75, acarretando as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação de 50% sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, art. 55, da Lei 6763/75. Creditamento vedado, além da citada lei, pelo RICMS/02 (art. 62, 70, X e 71, VI) e Resolução 3.166/01.

### **DA PRELIMINAR**

Entende a Impugnante que o Fisco não especificou a correta capitulação da suposta infração, comprometendo o prosseguimento do trabalho fiscal, diante de nítido cerceamento do direito de defesa.

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 irregularidade respeita 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.

A informação do Fisco de que os itens da Resolução nº 3.166/01 se referiam ao art. 1º da mesma não invalida o lançamento, uma vez que a Autuada compreendeu perfeitamente que os itens se referiam ao Anexo Único da norma.

Cumprir lembrar que a própria CLTA 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.

Nesse sentido, incabível a nulidade argüida.

### **Do MÉRITO**

De início, cumpre ressaltar a previsão da legislação tributária referente à responsabilidade do contribuinte mineiro pela retenção e recolhimento do ICMS a título de substituição tributária relativamente às operações subseqüentes com medicamentos e outros produtos farmacêuticos:

#### ***RICMS/02***

#### ***ANEXO IX***

***Efeitos de 01/01/2004 a 30/11/2005 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 43.708, de 19/12/2003:***

**"Art. 407** - O estabelecimento industrial fabricante e o importador, nas operações internas com medicamentos e outros produtos farmacêuticos relacionados na Parte 4 deste Anexo, são responsáveis, na condição de contribuintes substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes."

**"Art. 408** - A responsabilidade instituída neste Capítulo aplica-se também:"

*Efeitos de 1º/01/2004 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 11, ambos do Dec. nº 43.724, de 29/01/2004:*

**"I** - ao contribuinte mineiro que adquirir ou receber a mercadoria de que trata este Capítulo de outra unidade da Federação, sem a retenção, hipótese em que o imposto deverá ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira ou, na falta deste, no primeiro município mineiro por onde transitar a mercadoria, ficando facultado o recolhimento antecipado mediante Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE);"

A partir de 1º de dezembro de 2005, continuou a previsão em questão, com fulcro no art. 14 c/c item 15 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Cumprindo a determinação supra, a Autuada promoveu a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias, considerando-se que parte do ICMS apropriado não foi recolhido pelos fornecedores aos Estados de origem, tendo em vista benefício fiscal que lhes fora concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar 24/75.

O caso em tela se refere aos itens 1.22 (Estado do Espírito Santo), 5.5, 5.11 (Distrito Federal), 7.3 e 7.4 (Estado do Rio de Janeiro) do Anexo Único da Resolução 3.166/01.

As notas fiscais, objeto do lançamento, encontram-se relacionadas nos Anexos 1, 2 e 3 que compõem o lançamento, estando disponibilizadas em meio magnético (fls. 22), tendo o Sujeito Passivo recebido os três anexos bem como as informações em meio eletrônico (fls. 05).

O estorno de crédito decorrente da apropriação de parcela não cobrada na origem não se lastreia exclusivamente na Resolução 3.166/01, mas sobretudo na Constituição da República, que determinou à lei complementar dispor sobre a forma como Estados e Distrito Federal concederiam isenções, benefícios e incentivos fiscais (art. 155, § 2º, XII, "g").

Eis, então, recepcionada a Lei Complementar 24/75, que expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento



recebedor da mercadoria, cuja operação de saída se fizera de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação.

A Lei Complementar nº. 24/75:

**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:*

**I** - *à redução de base de cálculo;*

**II** - *à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;*

**III** - *à concessão de créditos presumidos;*

**IV** - *a 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;*

**V** - *às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.*

**Art. 2º** - (...)

**§ 2º** - *A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; (...)*

**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;*

Verifica-se que as normas relacionadas com a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal aplicam-se a todas as unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder “graça” a seus contribuintes, mormente quando possa repercutir em prejuízo de outro ente tributante, como no caso.

O Regulamento do ICMS de 2002 estabelece em seu art. 62:

**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 à 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.**(Grifado)

**§ 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.**

No mesmo sentido a redação do art. 68, caput:

**Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.** (Grifado)

Também o art. 70, X:

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

(...)

**X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso.**

De se ver, tais disposições bastavam-se juridicamente a fundamentar o estorno de crédito por concessão de benefício à revelia do CONFAZ, aplicando-se a todo o período fiscalizado.

Existe, ainda, previsão expressa da legislação – RICMS - para o estorno do crédito na situação em foco:

**Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou 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.**

Essas disposições são perfeitamente auto-aplicáveis, independentemente de qualquer outro instrumento normativo.

A publicação da Resolução 3.166/01 veio clarear o que já era obrigatório:

**Art. 1º** - *O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.*

Tem-se, então, uma gama de disposições, da CF/88, passando pela LC 24/75, pelo RICMS/02 até a Resolução 3.166/01, a disciplinar a apropriação do crédito, vedando o correspondente a imposto não cobrado.

É importante acrescentar que a vedação do crédito de imposto não cobrado na origem, em decorrência de benefício concedido sem observância da LC 24/75, não se fez valer apenas com o advento da Resolução 3.166. Explicitado acima, a regra valia para período anterior, desde a entrada em vigor da CF/88.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto (art. 56, II, da Lei 6763/75) e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei 6763/75.

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.

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, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 18.701/08/3ª**

Publicado no "MG" de 15/08/2008

---

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTÍVEL - MAJORAÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – ARBITRAMENTO. Constatação de retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária, em decorrência da majoração indevida da base de cálculo da operação própria efetuada pelo alienante/remetente de álcool hidratado combustível para o Autuado, contribuinte mineiro.**

**Arbitramento do valor das operações com base nos artigos 53 e 54, inciso II, do RICMS/2002. Legítimas as exigências fiscais referentes ao ICMS e Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, § 2º, inciso II da Lei 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

**Dos fatos**

A autuação versa sobre recebimento de álcool hidratado combustível pelo Sujeito Passivo, no período de 14/03/2006 a 17/09/2007, com valores da base cálculo destacados pelo remetente da mercadoria majorados e superiores aos praticados pelo mercado. Tal situação provoca o aumento do ICMS destacado ao Estado de origem e, conseqüentemente, reduz o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais.

Exige-se do Sujeito Passivo o ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso II da Lei 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, a Impugnação de fls. 344 a 352, na qual alega que:

1. Não tem qualquer responsabilidade jurídica sobre a fiscalização das distribuidoras de combustíveis.

2. Não teve qualquer intenção de se aproveitar do ICMS/ST, pois a emissão das notas fiscais fica a cargo do remetente e não do destinatário.

Faz considerações sobre a substituição tributária e aduz que somente o contribuinte substituto é devedor da obrigação pecuniária, como estabelece a norma, e dele é o dever de pagar o tributo e responder pelas conseqüências de seus atos, ou seja, o Impugnante não é o sujeito passivo da obrigação tributária.

3. Alega que o arbitramento baseado nos índices CEPEA-ESALQ estão totalmente equivocados, porque retratam os preços de vendas das usinas para as distribuidoras sem qualquer incidência tributária.

4. A MR, apesar de prevista legalmente, é confiscatória, não é razoável entre a infração e sua importância e deve ser reduzida a 10%.

Ao final, pede seja julgado insubsistente o auto de infração.

**Da Manifestação Fiscal**

Na manifestação fiscal de fls. 535 a 538 o Fisco aduz o seguinte:

1. As distribuidoras paulistas que vendem para o Autuado praticam preços da ST de álcool hidratado inferiores aos de outros postos revendedores da praça do Autuado, em decorrência da majoração indevida da base de cálculo da operação própria efetuada pelo remetente/alienante da mercadoria.

2. O Autuado foi intimado, fls. 12 a 17, a comprovar o desembolso financeiro das operações objeto da autuação e respondeu que efetuou os pagamentos à vista, em dinheiro, conforme fl. 19. Todavia, não apresentou nenhuma prova do pagamento à vista.

3. Nas planilhas de fls. 07 a 11, o Fisco demonstrou os cálculos que embasaram a autuação.

4. O índice CEPEA-ESALQ não foi utilizado para arbitramento. A base de cálculo arbitrada pelo Fisco foi baseada nas notas fiscais da Petrobras Petróleo

Brasileiro S.A. localizada em Paulínea/SP, consoante fls. 265 a 337, ou seja, mesmo local dos remetentes constantes no AI, e destinadas a empresas de Alfenas.

5. O critério de arbitramento foi baseado nos artigos 53 e 54 do RICMS/02, *in verbis*:

*“Art. 53 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:*

*I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;*

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

*(...)*

*II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;” (grifamos).*

6. Apesar de a irregularidade ter sido cometida pelo alienante/remetente da mercadoria e não pelo destinatário, o Impugnante tem responsabilidade pelo recolhimento dos impostos das mercadorias que adquire por substituição tributária, nos termos do artigo 22, parágrafos 18 e 19 da Lei 6763/75, *in verbis*:

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

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

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

7. A multa de revalidação aplicada não é confiscatória, porque está prevista no art. 56, § 2º, Inc. II, da Lei nº 6.763/1975, *in verbis*:

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

*I – (...)*

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

*§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:  
II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22”.*

Ao final, pede que o lançamento seja julgado procedente.

---

**DECISÃO**

O motivo que levou a fiscalização da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais a verificar as operações do Impugnante foi a constatação de que o Sujeito Passivo, localizado em Alfenas, recebia álcool hidratado combustível de remetentes localizados em Paulínea/SP.

Nas operações, os remetentes da mercadoria usaram notas fiscais nas quais os valores da base cálculo da operação própria, destacados para o Estado de São Paulo, estavam majorados e eram superiores aos praticados pelo mercado em suas praças.

A partir da análise das notas fiscais, o Fisco verificou que a situação em análise provoca o aumento do ICMS destacado ao Estado de origem e, conseqüentemente, reduz o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais.

Em obediência ao princípio da ampla defesa e do contraditório, os fiscais intimaram o Sujeito Passivo (fls. 12 a 17) a apresentar documentos que comprovassem o pagamento, o desembolso financeiro das operações de aquisição de álcool hidratado combustível.

Na resposta à intimação, o Sujeito Passivo alegou ter efetuado os pagamentos à vista, em dinheiro, conforme fl. 19, mas não apresentou nenhuma prova do desembolso financeiro, como por exemplo, os registros de caixa, do livro diário ou razão.

Diante da ausência de prova da quitação das operações pelo valor destacado nas notas fiscais de remessa de Paulínea/SP, os fiscais lavraram o auto de infração em análise com base no artigo 22, parágrafos 18 e 19 da Lei 6763/75, transcrito no item 6 da Manifestação Fiscal acima, que atribui a responsabilidade pelo recolhimento da substituição tributária ao destinatário mineiro.

De fato, ao majorar os valores da base cálculo da operação própria, destacados para o Estado de São Paulo, e superiores aos praticados pelo mercado na praça dos remetentes, o ICMS devido por substituição tributária para Minas Gerais é reduzido, por causa do abatimento a título do crédito do imposto que gera para o contribuinte mineiro.

Contabilizado o crédito da operação própria, em virtude do princípio da não cumulatividade, as operações por substituição tributária são reduzidas e o Estado de Minas Gerais perde receita. Nessa situação, era necessário comprovar que os pagamentos do estabelecimento mineiro foram efetuados para confirmar a regularidade das operações. Porém, o Sujeito Passivo não fez a prova do pagamento nos valores indicados nas notas fiscais e possibilitou ao Fisco mineiro, com base em arbitramento previsto em lei, exigir os valores devidos ao erário.

Ultrapassadas as seguintes questões: a) da eleição do Sujeito Passivo, por força do artigo 22, parágrafos 18 e 19 da Lei 6763/75; e, b) a falta de comprovação com registros contábeis e financeiros por parte do Impugnante, o Fisco pesquisou critérios de arbitramento.

Existem normas expressas na legislação tributária complementar sobre o arbitramento, a saber:

Artigo 148 do Código tributário Nacional:

*“Art. 148 – Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo...”*  
(grifamos)

Artigo 18 da Lei Complementar nº 87/1996:

*“Art. 18 – Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.* (grifamos)

Em consonância com os artigos acima, o Fisco, ao procurar a melhor forma de arbitramento considerou o seguinte:

1. O Sujeito Passivo não atendeu satisfatoriamente à intimação e foi omissos ao apresentar documentos que comprovassem o pagamento das operações.

2. No curso do PTA foi feito o contraditório sobre a base de cálculo, como prevê o artigo 18 da Lei Complementar nº 87/1996. Portanto, foi dada oportunidade ao Impugnante de esclarecer a situação e ficar livre das penalidades. Entretanto, como demonstrado nos autos, a base de cálculo majorada não foi esclarecida.

3. Considerando que o Sujeito Passivo não juntou provas a seu favor, o Fisco arbitrou a base de cálculo de acordo com a legislação estadual, nos termos dos artigos 53 e 54 do RICMS/02, transcrito no item 4 da Manifestação Fiscal acima.

Pelo que se depreende das notas fiscais de fls. 265 a 337, todas elas foram emitidas pela Petrobras Petróleo Brasileiro S.A. localizada em Paulínea/SP, com o mesmo produto objeto da autuação, para destinatários mineiros sediados

na mesma praça do Sujeito Passivo, ou seja, Alfenas/MG. Logo, o arbitramento foi baseado na legislação e o fisco cumpriu rigorosamente o dever de provar o ilícito e demonstrar a forma de arbitramento.

É preciso esclarecer que não foi utilizado o índice CEPEA-ESALQ para o arbitramento.

É impropriedade o argumento de que a multa de revalidação é confiscatória, porquanto foi aplicada de acordo com a Lei nº 6.763/1975.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Danilo Vilela Prado**

---

**Acórdão: 18.715/08/3ª**

Publicado no "MG" de 09/08/2008

---

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MAIONESE E CATCHUP - FALTA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO ICMS/ST. A Impugnante adquiriu mercadorias de empresa situada em outra Unidade da Federação sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária sendo que a remetente, apesar de ter destacado o imposto em suas notas fiscais, não detinha regime especial para promover a retenção e o recolhimento. Desta forma, exigiu-se o recolhimento antecipado do ICMS devido a título de substituição tributária em favor do Estado de Minas Gerais, nos termos do artigo 14 do Anexo XV do RICMS/02. Entretanto, restou demonstrado nos autos que à remetente, posteriormente à interceptação no trânsito, foram concedidos Autorização Prévia e Regime Especial para promover o recolhimento na forma como comprovado ter ocorrido no caso em tela. Assim, demonstrado o recolhimento pela remetente do imposto devido, antes do recebimento do Auto de Infração pela empresa mineira, excluem-se as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento impropriedade. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento antecipado do ICMS devido por substituição tributária pelo que se exige ICMS/ST e a Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 12/14, em síntese, aos argumentos seguintes:

- adquiriu mercadorias da empresa Unilever Brasil Ltda., sediada na cidade de Louveira/SP, devidamente amparadas pelas Notas Fiscais de nºs 099065, 099066 e 099067, nas quais o remetente cobrou o ICMS-ST devido nas operações;

- a remetente possui no Estado de Minas Gerais inscrição estadual, que atendendo ao RICMS/MG lhe permite cobrar o valor de ICMS-ST em sua nota



fiscal, sendo improcedente a alegação de “falta de comprovante de recolhimento do imposto”;

- o Regulamento do ICMS permite que empresas sediadas em outras unidades da Federação possuam inscrição estadual justamente para equalizar o pagamento do ICMS de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, debitando diretamente nas notas fiscais quando incidente o ICMS-ST e cobrando esse imposto do destinatário-comprador estabelecido no território mineiro.

Ao final, junta cópia das notas fiscais da Unilever e da Consulta Pública do Estado de Minas Gerais e requer o cancelamento e arquivamento do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 28/30, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos fundamentos a seguir:

- o caso presente refere-se à falta de recolhimento de ICMS antecipado, devido em consequência de operação comercial realizada com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

- o destinatário mineiro, conforme o artigo 14 do Anexo XV do RICMS/02, é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST, na remessa para seu estabelecimento de mercadorias constantes da Parte 2 do mesmo Anexo, salvo se o remetente for detentor de Regime Especial, o que não ocorreu no caso pois, o remetente não possuía, na data da saída das mercadorias, Regime Especial ou Autorização Provisória que o autorizasse a proceder como substituto tributário;

- a Unilever, talvez por já possuir Regime Especial relativo a outros itens, de fato emitiu as três notas fiscais objeto da autuação, como se responsável tributário fosse, destacando o ICMS/ST;

- a Unilever solicitou aditamento a seu Regime Especial, incluindo os itens 33, 34, 35 e 40 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, com vigência a partir de 01 de janeiro de 2008, sendo atendida parcialmente, pois sua Autorização Provisória passou a vigorar a partir de 15 de janeiro de 2008;

- no dia da abordagem fiscal, nem remetente, nem destinatária, possuíam Regime Especial vigente, tendo sido cobrado do contribuinte mineiro o ICMS/ST devido na operação juntamente com a multa de revalidação cabível.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

Em face da juntada de documentos de fls. 31/32, foi concedida vista dos autos à Impugnante que se manifesta, às fls. 35/36, reafirmando os termos de sua defesa inicial e juntando declaração da Unilever do Brasil Ltda no sentido de que recolheu o imposto destacado nas notas fiscais objeto da autuação, bem como a cópia da GNRE referente ao mês de janeiro de 2008, em 11 de fevereiro de 2008.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 42/43, reiterando os argumentos já expendidos e afirmando que na GNRE não pode ser identificado o pagamento do imposto autuado e, ainda que pudesse, o Auto de Infração deveria subsistir em função da multa de revalidação equivalente ao pagamento extemporâneo do ICMS devido.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado para formalizar as exigências de ICMS/ST 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 antecipado do ICMS devido por substituição tributária.

Em virtude da importância das datas que permearam a autuação ora analisada, para o deslinde da questão, é crucial reportar-se a uma retrospectiva dos fatos. Assim, extrai-se dos autos que, em 08 de janeiro do ano de 2008, a Fiscalização de trânsito se deparou com o transporte de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, constantes do item 35 do Anexo XV do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, sem o comprovante de recolhimento do imposto.

As mercadorias foram acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 99065, 99066 e 99067, emitidas por Unilever Brasil Ltda., datadas do mesmo dia 08 de janeiro de 2008, e destinadas à ora Impugnante.

O transporte se dava por conta do emitente dos documentos fiscais citados conforme se verifica do campo próprio das notas fiscais de fls. 07/09 e do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas de fl. 06.

O Auto de Infração foi recebido pela ora Impugnante em 29 de fevereiro de 2008 quando, presume-se, esta tomou ciência do ocorrido.

A Impugnante portanto, recebeu uma autuação (Auto de Infração nº 04.002090877.41) que, embora datado de 08 de janeiro de 2008, foi postado em 27 de fevereiro de 2008 e recebido por Aviso de Recebimento em 29 de fevereiro de 2008 (fl. 10).

Este Auto de Infração foi lavrado no Posto Fiscal Extrema/Pouso Alegre-SRF/IX (Fronteira entre São Paulo/Minas Gerais).

Verifica-se então que a Defendente adquiriu mercadorias da empresa Unilever Brasil Ltda., sediada na cidade de Louveira- Estado de São Paulo, devidamente amparadas pelas Notas Fiscais de nºs 099065, 099066 e 099067, todas com datas de emissão e saída em 08 de janeiro de 2008.

Analisando referidas notas fiscais (fls. 07/09), verifica-se, e este fato não é negado em nenhum momento dos autos, que o remetente (Unilever Brasil Ltda.) cobrou no campo próprio "Valor do ICMS Substituição", o ICMS-ST devido nas operações inclusive com Margem de Valor Agregado - MVA de 43% prevista no item 35 do Anexo XV da Parte 2 do RICMS/MG.

Observe-se que a Margem de Valor Agregado compõe a somatória do valor de cada uma das notas fiscais.

A empresa remetente Unilever Brasil Ltda. encontra-se devidamente inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - Inscrição Estadual nº 186.012818.36-19 -, atendendo às disposições contidas no RICMS/MG, o que lhe permite cobrar nas notas fiscais que emite, relativas a mercadorias sujeitas ao regime de recolhimento do ICMS por substituição tributária, no campo próprio (Valor do ICMS Substituição), o valor de ICMS-ST.

O referido nº de Inscrição Estadual está devidamente grafado nas notas fiscais no campo "Inscrição Estadual do Substituto Tributário", tendo sido juntada aos autos, inclusive, a Consulta Pública ao Cadastro do Estado de Minas Gerais (fl. 25).

O Regulamento do ICMS permite que empresas sediadas em outras unidades da Federação, no caso o Estado de São Paulo, possuam inscrição estadual em Minas Gerais justamente para harmonizar o pagamento dos débitos do regime de substituição tributária do ICMS nas operações internas, debitando diretamente nas notas fiscais quando incidente o ICMS-ST e cobrando referido imposto do destinatário-comprador estabelecido no território mineiro.

O Estado de Minas Gerais tem o dever, até mesmo para evitar problemas concorrenciais, de exigir do destinatário mineiro o imposto devido por substituição tributária quando não há forma de exigir do remetente, precipuamente quando o âmbito de abrangência da substituição tributária é apenas interno, como o caso dos autos.

Entretanto, no caso dos autos, é do conhecimento do Estado de Minas Gerais que a empresa Unilever Brasil Ltda. procede da forma como feito nas operações aqui tratadas em todas as suas vendas de mercadorias sujeitas ao ICMS-ST a este Estado. Ela é detentora de inscrição estadual mineira, conforme bem demonstra o documento Consulta Pública ao Cadastro do Estado de Minas Gerais já citado e emitido em 06 de março de 2008.

Assim, efetivamente o sujeito passivo, destinatário mineiro, é definido, conforme o artigo 14 do Anexo XV do RICMS/MG, como responsável pelo recolhimento do ICMS/ST, na remessa para seu estabelecimento de mercadorias constantes da Parte 2 do mesmo Anexo, salvo se o remetente for detentor de Regime Especial concedido pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, condição que lhe permitiria destacar o ICMS/ST em campo próprio das notas fiscais, bem como recolher o total de todas as remessas promovidas para contribuintes em MG em pagamento mensal.

No presente caso, o remetente realmente não possuía, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento, destinadas à Impugnante, Regime Especial - ou Autorização Provisória - em vigência, que o autorizasse a proceder como substituto tributário.

Porém, também é inegável nos autos que a Unilever Brasil Ltda. já possuía Regime Especial relativo a outros itens e, de fato emitiu as Notas Fiscais n.º 099065, 099066 e 099067, como se responsável tributário fosse, destacando o ICMS/ST, que somado ao total da nota fiscal foi cobrado da ora Impugnante.

Também ficou claro dos autos que a Unilever Brasil Ltda solicitou aditamento a seu Regime Especial, incluindo os diversos itens, dentre eles o 35 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008.

Esta solicitação da Unilever Brasil Ltda. foi atendida parcialmente pelas Autoridades Administrativas, pois a Diretoria da DGP/SUFIS concedeu a Autorização Provisória nº4350.1190.2008-0 a partir de 15 de janeiro de 2008.

Posteriormente, foi também concedida a ampliação do Regime Especial sendo que hoje o citado item 35 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG já se encontra nele inserido e a Unilever Brasil Ltda., nas operações que realiza com destinatários no Estado de Minas Gerais, provavelmente, age exatamente da forma como procedeu no caso dos autos.

Desta forma, apesar de no dia da abordagem fiscal, nem remetente, nem destinatária, possuírem Regime Especial vigente, tendo sido cobrado do contribuinte mineiro, pela fiscalização de trânsito, o ICMS/ST devido na operação juntamente com a multa de revalidação, no momento do recebimento do Auto de Infração pelo contribuinte mineiro, o imposto já havia sido recolhido conforme demonstra a GNRE de fls. 38.

Note-se que quando o Auto de Infração foi recebido pela Impugnante, o remetente das mercadorias também já era detentor de Autorização Prévia (concedida em 15 de janeiro de 2008) e de Regime Especial (concedido em 24 de janeiro de 2008) que lhe facultava agir exatamente da forma como procedeu no caso dos autos (fl. 31/32)

Portanto, não há pressuposto para manutenção do presente lançamento nem mesmo para a exigência da multa de revalidação pois, quando foi formalizada sua cobrança pelo recebimento do Auto de Infração pela ora Impugnante, o imposto devido já se encontrava recolhido.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor), que o julgava procedente, nos termos da manifestação fiscal de fls. 29, mas convalidava os recolhimentos feitos pela Unilever Brasil Ltda/SP. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Caio Júlio Cezar de Sousa Rêgo e Breno Frederico Costa Andrade.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

## 18 – TAXAS

---

**Acórdão: 18.912/08/1ª**

PUBLICADO NO “MG” DE

---

**EMENTA**

**TAXAS - TAXA DE SEGURANÇA PÚBLICA - FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatou-se que o Autuado realizou evento, partida de futebol, sem o recolhimento da Taxa de Segurança Pública devida, nos termos das disposições contidas no artigo 113, inciso II da Lei nº. 6763/1975. Exige-se a Taxa de Segurança Pública e a MR (50%) prevista no artigo 120, inciso II, da Lei nº 6763/1975. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A Autuação trata da falta de recolhimento de Taxa de Segurança Pública (TSP) devida em razão da prestação de serviço de policiamento na partida de futebol, realizada no Estádio Governador Magalhães Pinto, entre os clubes Cruzeiro Esporte Clube e Club de Regatas Vasco da Gama, no dia 30 de junho de 2007, de acordo com o Boletim de Ocorrência (BO) da Polícia Militar de Minas Gerais (PMMG).

Exige-se o pagamento da TST e Multa de Revalidação (MR) prevista no art.120, inciso II, da Lei 6763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador legalmente constituído, Impugnação às fls. 14/18, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 61/63.

Em sua defesa o Autuado alega, em suma, que é ilegal e inconstitucional a cobrança da TSP em razão de serviço de policiamento externo do Estádio Governador Magalhães Pinto quando da realização do evento esportivo.

Argüi nulidade da exigência fiscal, uma vez que a cobrança da taxa viola, no seu entendimento, as normas da Constituição Federal (CF/88) e do Código Tributário Nacional (CTN).

Ressalta que não é possível particularizar e quantificar a atividade estatal prestada para cada contribuinte, sendo, portanto, inespecífico o serviço.

Sustenta que o evento beneficia a todos da região, não somente aos espectadores do evento, restando genérica e indivisível a prestação estatal.

Por fim, requer a procedência da Impugnação.

Na bem posta Manifestação Fiscal, a fiscalização esclarece, em suma, que o Auto de Infração foi lavrado baseado no ofício nº 099.3/2007 e no BO nº 643.777 de 30/06/07, ambos da PMMG, anexados aos autos às fls. 05 e 08, respectivamente, e que a cobrança da referida taxa tem respaldo no artigo 113, inciso II, da Lei nº 6763/1975 e que a mesma foi exigida consoante previsão da Tabela "M" a que se refere o artigo 115 da Lei nº 6763/1975, reproduzido na Tabela "G" de que trata o artigo 28 do Regulamento das Taxas Estaduais, aprovado pelo Decreto nº 38.886/1997 (RTE).

Pede a procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

##### **Da Preliminar**

Argüi o Impugnante a nulidade do feito fiscal, por considerar inconstitucional e ilegal a cobrança da TSP no caso.

Neste sentido, cabe destacar que a cobrança da Taxa de Segurança Pública pela realização de eventos de qualquer natureza que envolva reunião ou aglomeração de pessoas e demande a presença de força policial, no âmbito deste Estado, está prevista na Lei nº 6763/1975, em seu artigo 113, inciso II.

Verifica-se que, no caso em exame, o policiamento externo do Estádio Magalhães Pinto foi solicitado pelo Impugnante em razão da realização da partida de futebol entre o Cruzeiro Esporte Clube e Club de Regatas Vasco da Gama e, conforme se verifica da ata constando as decisões acerca do evento, devidamente assinada pelos representantes do Autuado, documento de fls. 17/18, foi definido, dentre outros, mediante a descrição de público participante do evento, o sistema de segurança para realização do jogo, que inclui o quantitativo de policiais militares, os ônibus e viaturas necessárias.

Infere-se, portanto, que houve a particularização e quantificação da atividade estatal a ser prestada, tratando-se de serviço público específico, uma vez que a prestação de serviço de policiamento foi realizada em função de uma

determinada partida de futebol, em face do público participante do evento, quando houve deslocamento de considerável efetivo de policiais e equipamentos, que ficaram temporariamente indisponíveis para a população em geral.

Desta forma, constata-se que a autuação fiscal se fez nos estritos termos da lei, não se afigurando ofensa aos artigos 77 do CTN e 145, II, da CF/88.

Por outro lado, deve-se ressaltar, no que tange à arguição de inconstitucionalidade da referida taxa, que, de acordo com o disposto no inciso I do artigo 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, “não se incluem na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo. Examine-se:

*Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;*

*(...)*

Desta forma, rejeita-se a nulidade argüida.

### **Do Mérito**

A Taxa de Segurança Pública devida e não recolhida, em razão da realização de partida de futebol, no dia 30/06/2007, entre o Cruzeiro Esporte Clube e Club de Regatas Vasco da Gama foi exigida pelo Auto de Infração em comento, com base no BO nº 643.777, de 30/06/2007, e Ofício nº 099.3/2007 – CPE de 18.07.2007, enviado ao Delegado Fiscal da DF-BH-1, ambos da PMMG.

Anexo ao referido ofício encontra-se o relatório feito pela PMMG sobre o evento, mencionando o efetivo e os recursos logísticos empregados, conforme definido em reunião realizada com esta finalidade, com as entidades envolvidas, consoante documentos de fls. 11/12.

O fato gerador da Taxa de Segurança Pública é a realização de evento de qualquer natureza, e o seu contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que o promova, conforme o disposto no inciso II, do artigo. 113, e artigo 116, da Lei nº 6763/1975, e tem por base os valores previstos na Tabela M a que se refere o artigo 115, também da Lei nº 6763/1975, *in verbis*:

*Art. 113 - A Taxa de Segurança Pública é devida:*

*I - pela utilização de serviços específicos e divisíveis, prestados pelo Estado em órgãos de sua administração, ou colocados à disposição de pessoa física ou jurídica cuja atividade exija do poder público estadual permanente vigilância policial ou administrativa, visando à preservação da segurança, da tranquilidade, da ordem, dos*

*costumes e das garantias oferecidas ao direito de propriedade;*

*II - em razão de eventos de qualquer natureza que envolvam reunião ou aglomeração de pessoas e demande a presença de força policial, realizados no âmbito do Estado;*

*(...)*

*Art. 115 - A Taxa de Segurança Pública tem por base de cálculo os valores constantes nas Tabelas B, D e M anexas a esta Lei, expressos em Ufemg vigente na data do vencimento.*

*(...)*

*Art. 116 - Contribuinte da Taxa de Segurança Pública é toda pessoa física ou jurídica que promova atividade prevista nas Tabelas B, D e M, anexas a esta lei, ou dela se beneficie.*

*(...)*

A Tabela "M", mencionada no retrocitado dispositivo legal, assim dispõe, relativamente à Taxa de Segurança Pública:

**TABELA M**

**LANÇAMENTO E COBRANÇA DA TAXA DE SEGURANÇA PÚBLICA DECORRENTE DE SERVIÇOS PRESTADOS PELA POLÍCIA MILITAR DE MINAS GERAIS**

**1 - Pelo serviço operacional da Polícia Militar de Minas Gerais - PMMG**

**1.1 - Segurança preventiva em eventos de qualquer natureza que envolvam reunião ou aglomeração de pessoas (congressos, seminários, convenções, encontros, feiras, exposições, promoções culturais, esportivas e de lazer em geral)**

Os subitens de 1.1.1 a 1.1.2.7 da tabela M acima especificam os valores que serviram de base para cobrança da respectiva taxa e que foram utilizados para apuração do valor total da taxa a que se refere o Auto de Infração.

E conforme ficou demonstrado, o serviço de policiamento foi prestado em razão de um evento específico, qual seja, a partida de futebol realizada entre os dois clubes citados, no Estádio Magalhães Pinto, evento aberto ao público mediante pagamento de entrada.

Como afirmou o Governador do Estado do Pará nas informações que prestou ao STF na ADI 1.942, citado por Marciano Seabra de Godói (Questões atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF, Ed. Dialética: 2006): "Permitir-se ao particular utilizar-se dos serviços públicos de policiamento, a fim de

gerar proteção a um evento seu, com fins lucrativos, sem a contrapartida é que seria privatizar a atividade policial”.

Não fosse a realização do jogo de futebol não estaria o contingente e equipamentos mencionados direcionados para aquela região especificamente.

Desta forma, resta comprovado que o evento efetivamente se realizou e que foram dispensados a ele os recursos do Estado, conforme documentos já mencionados, nos termos dos dispositivos da legislação citada.

Portanto, está devidamente caracterizada a infringência aos dispositivos retromencionados, afigurando-se correta a exigência fiscal, consistente na Taxa de Segurança Pública e respectiva Multa de Revalidação prevista no artigo 120, inciso II, da Lei nº 6763/1975, *verbis*:

*Art. 120 - A falta de pagamento da Taxa de Segurança Pública, assim como seu pagamento insuficiente ou intempestivo, acarretará a aplicação das seguintes multas calculadas sobre o valor da taxa devida:*

...

*II - Havendo ação fiscal a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor da taxa,...*

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar argüição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edélcio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 18.183/08/2ª**

PUBLICADO NO “MG” DE 24/12/2008

**EMENTA**

**TAXAS – TAXA DE FISCALIZAÇÃO JUDICIÁRIA – FALTA DE PAGAMENTO E/OU PAGAMENTO A MENOR – Constatada a falta de pagamento e/ou do pagamento a menor da Taxa de Fiscalização Judiciária (TFJ) referente à lavratura de escrituras públicas, no exercício de 2007, infringindo assim os arts. 5º e 6º, § 1º, da Lei 15.424/04. Corretas as exigências do tributo e da penalidade capitulada no art. 24, II, da mesma lei. Crédito tributário parcialmente reconhecido pelo Autuado e reformulado pela Fiscalização, que acatou, em parte, as razões de defesa. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Trata-se da constatação da falta de pagamento e/ou do pagamento a menor da Taxa de Fiscalização Judiciária (TFJ) referente à lavratura de escrituras



públicas no período de janeiro a dezembro de 2007, apurados mediante o cotejamento dos livros de Notas nº. 305 a 311 do Cartório do Segundo Ofício de Notas da Comarca de Montes Claros, destinados ao registro dos mencionados atos notariais, com os respectivos documentos de arrecadação. Em decorrência, exige-se o tributo devido, nos termos dos arts. 5º e 6º, § 1º, acrescido da correspondente Multa de Revalidação capitulada no art. 24, II, todos da Lei 15.424/04.

Regularmente intimado, o Autuado reconhece parcialmente as exigências e apresenta, tempestivamente, a Impugnação de fls. 176/180, relativamente à parte com a qual não concorda, anexando à mesma os documentos de fls.182/329, pedindo ao final o seu cancelamento.

A Fiscalização se manifesta às fls. 332/341, acatando parcialmente as razões de defesa apresentadas, pelo que reformula o crédito tributário às fls. 341 a 343.

Aberta vista ao Impugnante, o mesmo comparece novamente aos autos, oportunidade em que reitera as razões não acatadas e acrescenta novos argumentos, conforme manifestação de fls. 346/347.

A Fiscalização se manifesta novamente às fls. 349 a 351, pedindo a procedência parcial do lançamento, conforme a reformulação do crédito demonstrada às fls. 341/343.

---

### **DECISÃO**

Como já mencionado no relatório supra, trata-se da exigência de Taxa de Fiscalização Judiciária, acrescida da correspondente multa de revalidação, pela falta de pagamento e/ou pagamento a menor do referido tributo, relativamente à prática de atos notariais no exercício de 2007, conforme demonstrado na planilha que constitui o Anexo II do Auto de Infração, denominada “Conferência do Recolhimento da TFJ”, juntada às fls. 10 a 22.

Além da referida planilha, contendo a completa identificação dos atos e da base de cálculo e montante devido das respectivas taxas, instruem ainda o Auto de Infração o demonstrativo do crédito tributário (Anexo I), a Tabela de Valores de Serviços Notariais e Registrais vigente no exercício de 2007 – conforme Lei 15.424/04 (Anexo III), e cópias das escrituras lavradas no exercício de 2007, por amostragem (Anexo IV).

Após o reconhecimento parcial das exigências pelo Autuado, bem como o acatamento de parte de suas razões de defesa, com a conseqüente reformulação do crédito tributário pela Fiscalização, a controvérsia dos autos se resume à questão das escrituras referentes à cessão de direitos hereditários ou de posse, em que figuram mais de um cedente.

Sustenta o Impugnante que, na hipótese da lavratura de apenas uma escritura, considera-se praticado um único ato, independentemente do número de cedentes, pelo que seria devida apenas uma taxa. Segundo o seu entendimento, pois, cada escritura lavrada constitui um ato praticado, de modo que, na hipótese de uma única escritura contemplar mais de uma cessão de direitos, o número destas, e conseqüentemente dos cedentes, é irrelevante para o fim da exação,

devendo a (única) taxa incidente ser calculada pelo valor global dos direitos cedidos, observada a tabela de valores acima mencionada.

Por sua vez, entende a Fiscalização que para cada cessão incide uma taxa. Assim, são devidas tantas taxas quantas forem as cessões (ou os cedentes), ainda que constantes de uma única escritura, sendo o valor individual das mesmas calculado mediante a divisão do valor global dos direitos cedidos pelo número de cedentes, seguindo-se o enquadramento do valor encontrado, na retro citada tabela.

Com efeito, não pode prosperar o entendimento do Impugnante, porquanto baseado em equívocos relativamente à natureza da TFJ, assim como à interpretação da legislação que disciplina a matéria.

As taxas, como é sabido, têm como fato gerador ou o exercício do poder de polícia ou a utilização de serviços públicos específicos e divisíveis, efetivamente prestados ou postos à disposição do contribuinte, razão por que são classificadas pela doutrina, em função de sua natureza específica, como taxa de polícia ou de serviços.

Pois bem, além de não se confundir com a Taxa Judiciária, de que trata o art. 99 e seguintes da Lei 6763/75 (taxa de serviços), a TFJ não incide sobre a prestação ou utilização dos serviços cartorários em si, e muito menos sobre a lavratura de escrituras ou outros atos notariais e de registro, como se pode inferir do entendimento do Impugnante; diferentemente, tem como fato gerador o poder de polícia previsto no art. 236, § 1º, da Constituição Federal, exercido pela Corregedoria-Geral de Justiça ou pelo Juiz-Diretor do Foro local de cada comarca sobre aqueles atos extrajudiciais, cuja prática compete aos notários e registradores, na qualidade de agentes públicos delegatários dos mencionados serviços.

Trata-se, portanto, de uma taxa de polícia, e não de serviços, não obstante tenha como base de cálculo o valor dos serviços a cargo dos notários e registradores, cuja ocorrência do fato gerador – *com o conseqüente nascimento da obrigação tributária pela qual respondem na condição de responsáveis solidários* – se aperfeiçoa com a lavratura daqueles atos. Não há de se confundir, pois, o aspecto material (o poder de polícia, sobre o qual incide) com o aspecto temporal (o momento em que incide) de sua hipótese de incidência.

Por outro lado, não é de se acatar o argumento do Impugnante de que o seu procedimento reflete a praxe adotada há mais de quinze anos, não só por ele, mas por todos os tabeliães de Montes Claros, motivo pelo qual não cobrou os valores correspondentes dos usuários dos serviços, vendo-se agora impossibilitado de fazê-lo, em função do que, constituindo novidade na prática dos atos notariais a cobrança da taxa por cada cedente, e não tendo sido informado ou recebido nenhum auxílio ou orientação neste sentido, seja por parte do Fisco ou da Corregedoria, tal exigência somente poderia se dar *a partir daí*. A propósito, como bem ressalta a Fiscalização, havendo disposição expressa de lei em sentido contrário, não tem a prática cartorária o condão de derogá-la.

De fato, em conformidade com o disposto no art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela legislação então vigente, não sendo lícito a ninguém, como é cediço, escusar-se do cumprimento da lei alegando o seu desconhecimento.

No caso concreto, a exigência da TFJ se baseia, dentre outros dispositivos legais citados no relatório do Auto de Infração, nas notas explicativas contidas na Tabela 1 do Anexo da Lei 15.424/04, especialmente as Notas I, II e III, com a seguinte redação:

*NOTA I - Consideram-se escrituras com conteúdo financeiro aquelas referentes à transmissão, a qualquer título, da propriedade de bens ou direitos, ou do domínio útil.*

**NOTA II - Havendo, na escritura, mais de um contrato ou estipulação que, por sua autonomia, possa ser objeto de outra escritura, os valores serão cobrados separadamente. (g.n.)**

*NOTA III - Sendo objeto da escritura mais de uma unidade imobiliária, será considerado o valor de cada unidade para efeito de cobrança de emolumentos e respectiva Taxa de Fiscalização Judiciária.*

Como se vê dos dispositivos retro, e tal como consta do Auto de Infração, nas hipóteses em que uma só escritura contiver mais de uma cessão de direito (contrato ou estipulação), a taxa deve ser exigida individualmente para cada uma delas. Corroborando tal entendimento, oportuno mencionar manifestação da Diretoria de Orientação e Legislação Tributária, da Superintendência de Tributação, a seguir reproduzida:

*CONSULTA INTERNA Nº. 029/2007 – 15/02/2007*

*ASSUNTO: TAXAS*

*TEMA: TFJ – CESSÃO DE DIREITOS HEREDITÁRIOS*

*EXPOSIÇÃO/PERGUNTA:*

*Considerando que na cessão de direitos hereditários cada um dos cedentes pode negociar separadamente o seu quinhão, inclusive em momentos diferentes, não há dúvida de que poderia ser lavrada uma escritura para cada cedente, ou seja, que o contrato com cada um deles teria autonomia para ser objeto de uma nova escritura.*

*A Nota II da Tabela 1 da Lei nº. 15.424/2004 dispõe:*

*“II- Havendo, na escritura, mais de um contrato ou estipulação que, por sua autonomia, possa ser objeto de outra escritura, os valores serão cobrados separadamente.”*

*Diante disso, como se cobrar a TFJ na cessão de direitos hereditários em que haja mais de um cedente?*

**RESPOSTA:**

*A cobrança da TFJ deverá ser feita a cada cessão de direitos hereditários ocorrida. Se houver mais de um cedente, haverá também mais de uma cessão e a cobrança deverá ser efetuada separadamente, conforme dispositivo legal citado acima.*

Quanto às argumentações no sentido de que, no caso dos autos, seriam inaplicáveis as exigências de multa e juros, por força da regra segundo a qual a lei tributária interpreta-se restritivamente e de maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos dos arts. 111 e 112 do CTN, bem como pela circunstância de as irregularidades decorrerem de mera divergência de interpretação da legislação, sem nenhuma má-fé, dolo ou intenção de sonegar, também aqui não assiste razão ao Impugnante.

A uma porque, na espécie, não há de se falar em aplicação dos arts. 111 e 112 do CTN, porquanto restritos a matérias estranhas à tratada nos autos. O primeiro, aplicável apenas às hipóteses de isenção, suspensão do crédito tributário ou dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, e o segundo, às de definição de infração ou cominação de penalidades relativas ao descumprimento dessas últimas (obrigações acessórias); e a duas porque, regra geral, as infrações fiscais possuem natureza objetiva, pelo que não comportam perquirição acerca da intenção do infrator, nos termos do art. 136 do CTN.

Ademais, os juros estão sendo exigidos em perfeita consonância com o disposto no art.161 do CTN c/c o art. 226 da Lei 6.763/75, assim como a multa de revalidação aplicada encontra-se capitulada no art. 24, II, da Lei 15.424/04, *verbis*:

*Art. 24. A falta de pagamento da Taxa de Fiscalização Judiciária ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor da taxa devida, nos seguintes termos:*

*(...)*

*II - havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor da taxa, observadas as seguintes reduções:*

*(...).*

Plenamente caracterizada, pois, a infração, legítimas são as exigências, formalizadas que foram em conformidade com a legislação aplicável.

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. 341 a 343. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

**Relator: Raimundo Francisco da Silva**

---

**Acórdão: 18.703/08/3ª**

Publicado no "MG" de 15/08/2008

---

**EMENTA**

**TAXAS - TAXA FLORESTAL - CARVÃO VEGETAL - FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatada a falta de recolhimento da Taxa Florestal referente a mercadoria (carvão vegetal) transportada desacobertada de documentação fiscal hábil. Infração caracterizada nos termos da Lei 4.747/68. Legítimas as exigências fiscais da Taxa Florestal e da multa prevista no artigo 68 da citada lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca das exigências da Taxa Florestal e da Multa prevista no artigo 68, inciso I da Lei 4.747/68.

Importante salientar que o lançamento teve início a partir da constatação do Fisco, às 23 horas e 30 minutos do dia 18 de maio de 2006, na Rodovia MG 238, a aproximadamente 02 (dois) km do trevo do bairro Interlagos, no sentido Jequitibá/Sete Lagoas, do transporte de 60 m<sup>3</sup> (sessenta metros cúbicos) de carvão vegetal desacobertados de documento fiscal. No momento da abordagem, o motorista abandonou o veículo evadindo-se do local conforme Boletim de Ocorrência da Polícia Militar de fls. 06/07.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 11/14, resumidamente, aos argumentos que se seguem:

- é proprietário do veículo Mercedes Bens, placa GVK-5537, e faz frete para terceiros, sendo esta a fonte de sua subsistência, bem como de sua família;

- em 18 de maio de 2006 realizou o transporte de carvão vegetal, tendo-lhe sido entregue pelo proprietário da carga toda a documentação necessária, já que sempre que freta seu veículo, toma o cuidado de requerer comprovação de documentação pertinente, mesmo com o intuito de evitar prejuízos e danos futuros;

- no entanto, foi-lhe imputado o presente Auto de Infração sob o fundamento de que policiais militares constataram, em 18 de maio de 2006, na Rodovia MG 238, seu veículo "desacobertado" de documento fiscal, tendo alegado o agente autuador que o motorista abandonou o veículo ao ser abordado pela PMMG, conforme constante em Boletim de Ocorrência;

- são inverídicas estas alegações, tendo em vista que tais fatos não passam de fruto da imaginação dos policiais militares que procederam de maneira equivocada, uma vez que seu veículo realmente esteve parado na estrada por questões mecânicas tendo sido ali deixado, para que seu condutor pudesse retornar a Santana de Pirapama de carona e, no dia seguinte, voltar acompanhado de mecânico que procedeu à correção;

- o Boletim de Ocorrência citado no Auto de Infração não traz a informação conforme ali transcrita, vez que diz:.... "provavelmente avisados por um batedor" .... ; sendo isto suficiente para que venha o presente processo ser anulado já que o Auto de Infração está baseado em suposições, não sendo estas suficientes para convencimento;

- junta cópia da GCA nº 0052478 e da Nota Fiscal nº 287771, e destaca que a carga foi descarregada dentro do prazo legal, após a reparação mecânica no veículo;

- o ato administrativo punitivo relativo à prática infracional de trânsito, precedido de ações que tenham assegurado ao infrator o exercício de defesa prévia, se efetiva a partir do momento em que, comprovadamente, se deu ciência ao apenado.

Ao final, requer a insubsistência de qualquer lançamento de penalidade pecuniária, dando provimento ao presente recurso.

O Fisco se manifesta, às fls. 30/32, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos que se seguem:

- é praxe os motoristas que transportam carvão vegetal abandonar os veículos carregados às margens das rodovias no momento da abordagem ou com a aproximação da fiscalização da SEF/MG ou IEF/MG, escondendo-se na vegetação, para posteriormente (normalmente pela madrugada e acompanhados de "batedores") descarregarem o carvão em siderúrgicas da região de Sete Lagoas/MG desacobertado de documentação fiscal e ambiental;

- normalmente estas cargas são oriundas de carvoarias clandestinas na região circunvizinha ao parque siderúrgico de Sete Lagoas e em muitas das vezes, produzidas ilegalmente em áreas de preservação ambiental como o Parque Nacional da Serra do Cipó que abrange, dentre outros, o município de Santana de Pirapama/MG;

- o que o Impugnante chama de "cuidado", na realidade é obrigação legal dos transportadores rodoviários de cargas descrita na Lei nº 6.763/75 e cujo descumprimento os torna solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, multas e acréscimos legais;

- o Autuado não tem "tomado o devido cuidado" quando se trata do transporte de carvão vegetal, pois o mesmo é reincidente na prática do transporte de carvão vegetal desacobertado de documento fiscal, conforme documentos em anexo;

- a alegação de pane mecânica no veículo, na tentativa de justificar o seu abandono por falta de documento fiscal, é totalmente descabida;

- na tentativa de revestir a operação de legalidade, o Impugnante junta cópia da 4ª via da Nota Fiscal Avulsa de Produtor nº. 287771 e a Nota Fiscal

de Entrada emitida pela siderúrgica somente no dia 20 de maio de 2006, demonstrando que a referida nota fiscal não se refere à carga autuada;

- o MEMO GAB/AF/SETE LAGOAS/Nº 214/2007 corrobora com esta afirmativa, pois nele é noticiada irregularidade na emissão de nota fiscal avulsa de produtor apontada pelo IEF/MG - Instituto Estadual de Florestas de MG que levou ao fechamento do SIAT de Santana de Pirapama-MG;

- as notas fiscais de produtor apresentadas na Impugnação referentes aos 02 veículos são seqüenciais nºs 287770 e 287771, porém os remetentes são distintos;

- as legislação e decisões citadas pela defesa versam sobre matérias alheias ao Auto de Infração.

Ao final, pede a aprovação integral do feito fiscal.

Em face dos documentos juntados pelo Fisco, é concedida vista dos autos ao Impugnante que, embora regularmente intimado, fls. 48/49, não se manifesta.

Estando o presente Processo em apreciação pela 2ª Câmara de Julgamento, esta decide pela devolução dos autos ao setor competente, sugerindo que fosse pautado para a 3ª Câmara de Julgamento, que julgou o PTA nº 02.000211618-24 de matéria conexa e do mesmo sujeito passivo.

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara o julgamento do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado par formalizar as exigências da Taxa Florestal e respectiva Multa prevista no artigo 68, inciso I da Lei 4.747/68.

O lançamento teve início a partir da constatação do Fisco, às 23 horas e 30 minutos do dia 18 de maio de 2006, na Rodovia MG 238, aproximadamente a 02 (dois) km do trevo do bairro Interlagos, no sentido Jequitibá/Sete Lagoas, do transporte de 60 m<sup>3</sup> (sessenta metros cúbicos) de carvão vegetal desacobertados de documento fiscal. No momento da abordagem, o motorista abandonou o veículo evadindo-se do local conforme Boletim de Ocorrência da PM de fls. 06/07.

Inicialmente, é importante frisar que a autuação relativa ao transporte desacobertado gerou o PTA nº 02.000211618-24. Esta autuação, após ter sido regularmente impugnada, foi julgada administrativamente sendo que a decisão encontra-se consubstanciada no Acórdão nº 18.600/08/3ª que tem a seguinte ementa:

*“MERCADORIA – TRANSPORTE  
DESACOBERTADO – CARVÃO VEGETAL.  
Constatação de transporte de mercadoria (carvão vegetal) desacompanhada de documento fiscal hábil ao devido acobertamento na forma da legislação. Os argumentos apresentados pela defesa não são suficientes para desconstituir a imputação fiscal principalmente face ao Boletim de Ocorrência juntado aos autos. Mantidas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, nos artigos*

*56, inciso II e 55, inciso II, ambos da Lei 6.763/75, a última majorada em 100% (cem por cento), nos termos do artigo 53, § 7º da referida lei, por constatação de reincidência na prática da mesma infração. Lançamento procedente. Decisão unânime.”*

Como pode ser visto da ementa acima transcrita, no processo no qual discutia-se o transporte desacobertado já foram devidamente analisados vários dos argumentos do Impugnante.

A partir da decisão quanto à imputação fiscal de transporte desacobertado pode-se perceber que as argumentações apresentadas nestes autos pela defesa não têm a capacidade de ilidir o feito fiscal, pois o mesmo está perfeitamente embasado na legislação tributária vigente.

Deixa-se aqui de tecer quaisquer comentários quanto ao fato ressaltado pela Fiscalização quanto à denominada “praxe” dos motoristas de carvão vegetal de abandonar os veículos carregados às margens das rodovias no momento da abordagem ou com a aproximação da fiscalização da SEF/MG ou IEF/MG. Isto porque tal matéria não é fundamental para o deslinde da questão posta nestes autos e, também, porque a matéria é estranha à competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, adstrita à análise da matéria tributária.

Argui o Impugnante que, como proprietário do veículo transportador, sempre que freta seu veículo toma o cuidado de requerer comprovação de documentação pertinente, mesmo com o intuito de evitar prejuízos e danos futuros. Entretanto, nestes autos resta demonstrado que tal não ocorreu.

Prescreve a legislação tributária mineira as obrigações dos contribuintes do ICMS e, dentre estas, verifica-se os incisos VII, IX e XIII do artigo 16 da Lei nº 6763/75, que assim determinam:

## **SEÇÃO II**

### **Das Obrigações dos Contribuintes**

*Art. 16 - São obrigações do contribuinte:*

.....  
*VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.*

.....  
*IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;*

.....  
*XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;*

Os dispositivos acima transcritos dispensam comentários dada a clareza das obrigações neles descritas, sendo que o descumprimento das obrigações por eles determinadas torna solidariamente responsáveis pelo



pagamento do imposto, multas e acréscimos legais os transportadores, nos termos do artigo 21, inciso II, alínea "a" a "g" da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

#### **SEÇÃO IV**

##### ***Da Responsabilidade Tributária***

*Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:*

.....II - os transportadores:

*a) em relação às mercadorias que entregarem a destinatário diverso do indicado na documentação fiscal;*

*b) em relação às mercadorias transportadas, que forem negociadas em território mineiro durante o transporte;*

*c) em relação à mercadoria transportada sem documento fiscal, ou com nota fiscal com prazo de validade vencido.*

*d) em relação à mercadoria transportada com documentação fiscal falsa, ideologicamente falsa ou inidônea;*

*e) em relação à mercadoria em trânsito neste Estado, transportada sem registro no controle interestadual de mercadorias em trânsito, comprovado pela ausência de carimbo do posto de fiscalização no documento fiscal;*

*f) em relação à mercadoria comercializada em território mineiro, na hipótese prevista na alínea "h" do § 2º do art. 6º desta Lei;*

*g) em relação à mercadoria transportada com documento fiscal desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, sem destaque do imposto retido ou com destaque a menor do imposto devido a título de substituição tributária;*

.....

Lembre-se, ainda, haver comprovação nos autos de que o ora Impugnante é reincidente na prática do transporte de carvão vegetal desacompanhado de documento fiscal.

Neste sentido, nos autos em que se convalidou a obrigação do ora Impugnante pelo transporte desacompanhado foi exigida, inclusive, a majoração da Multa Isolada prevista no inciso II do artigo 55 da Lei 6.763/75, nos termos das disposições contidas no § 7º do artigo 53 da mesma lei, cuja redação é a seguinte:

*Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:*

.....§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às

*infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.*

Quanto à alegação de pane mecânica no veículo, importante observar que consta no Boletim de Ocorrência que o rádio do veículo encontrava-se ligado, informação esta que conflita com a versão do Defendente, pois está mais afeta à pressa em abandonar o veículo.

Ademais, se realmente houve pane mecânica no veículo, a chegada da viatura da fiscalização se prestaria até mesmo como socorro após a abordagem fiscal.

Outro ponto que chama a atenção neste processo é o fato de ser descrita no Boletim de Ocorrência a existência de três veículos com a mesma carga (carvão vegetal) e no mesmo local. Atenta à lógica do razoável a ocorrência de pane em três veículos, ao mesmo tempo, no mesmo local.

Não bastassem todas estas questões, a alegação de pane mecânica e posterior conserto do veículo, apresentada pelo Impugnante, não restou comprovada nos autos, pois não houve juntada das notas fiscais das peças e nem dos serviços prestados.

A cópia da 4ª via da Nota Fiscal Avulsa de Produtor nº 287771, de 17 de maio de 2006 e saída 18 de maio de 2006, apresentada pelo Impugnante, também não pode ser acatada como elemento que comprova a legalidade da operação. Destaque-se que a Nota Fiscal de Entrada foi emitida pela siderúrgica no dia 20 de maio de 2006, dois dias depois, impossibilitando a correlação entre esta e a operação descrita na nota fiscal cuja 4ª via foi apresentada.

Também é importante levar em consideração para o deslinde da questão o MEMO GAB/AF/SETE LAGOAS/Nº 214/2007, fl. 43, onde a Chefe daquela Unidade noticia irregularidades na emissão de Nota Fiscal Avulsa de Produtor apontada pelo IEF/MG - Instituto Estadual de Florestas de MG que levaram ao fechamento do SIAT de Santana de Pirapama-MG (emitente das Notas Fiscais de Produtor juntadas à presente Impugnação) desde 12 de setembro de 2006.

Analisando os documentos encaminhados através do referido MEMO Nº 214/2007, constata-se que a assinatura do produtor rural no requerimento da Nota Fiscal de Produtor 287771 (fl. 45) não confere com a sua assinatura constante da Declaração de Produtor Rural bem como com a do documento de identidade (fls. 44/47-verso) constante da pasta do referido produtor.

Acrescente-se, ainda, o fato de que as Notas Fiscais de Produtor apresentadas na impugnação aos Autos de Infração referente aos 02 veículos são seqüenciais, nºs 287770 e 287771, porém os remetentes são distintos.

O Impugnante foi intimado a ter vistas de todos estes documentos, oportunidade em que poderia exercer o direito de ampla defesa e contraditório. Entretanto, não se manifestou.

Por todos os fundamentos acima elencados, resta evidente ser devida a Taxa Florestal e a respectiva Multa, nos termos do artigo 68, da Lei 4.47/68, *in verbis*:

**CAPÍTULO VI**  
**Das Penalidades**

*Art. 68. A falta de pagamento, o pagamento a menor ou fora do prazo da Taxa Florestal sujeitará o contribuinte a multa de 100% (cem por cento) da taxa, observadas as seguintes reduções:*

.....  
*IV – a 60% (sessenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto no inciso III do caput deste artigo e antes de sua inscrição em dívida ativa.”*

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado e Wagner Dias Rabelo.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**