

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

PRINCIPAIS DECISÕES  
2009  
NÚMERO 33

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  
Edna Adriane da Silva  
Lívio Wanderley de Oliveira  
Marco Túlio da Silva  
Maria Angélica Pinheiro de Oliveira  
Raimundo Francisco da Silva  
Rogério de Oliveira Dias

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

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

CONSELHEIROS SUPLENTE

**Representantes dos  
Contribuintes:**

Breno Francisco 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 – 2º 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 Cançado Ferreira  
Luciana Mundim de Mattos  
Paixão  
Luiz Fernando Castro Trópia  
Sauro Henrique de Almeida

**Representantes do Fisco:**

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

CONSELHEIROS SUPLENTE

**Representantes dos  
Contribuintes:**

Breno Francisco 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 2010 – 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 Cançado Ferreira  
Luciana Mundim de Mattos  
Paixão  
Luiz Fernando Castro Trópia  
Sauro Henrique de Almeida

**Representantes do Fisco:**

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

### CONSELHEIROS SUPLENTE

**Representantes dos  
Contribuintes:**

Breno Francisco 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

Com mais este Boletim, de nº 33, o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG apresenta o resultado dos principais julgamentos administrativos do exercício de 2009, bem como transcrições de palestras proferidas em Mesa de Debates realizada pelo Órgão.

O Boletim do CC/MG tem se consolidado como fonte de pesquisa de matéria tributária relativa aos tributos deste Estado, com alcance interno e externo, servindo de ferramenta para os operadores do direito tributário que militam na seara tributária administrativa ou judicial.

O CC/MG, instituído pelo Decreto-Lei nº. 1.618, de 8 de janeiro de 1946 com fundamento de validade no art. 263 da Constituição mineira, vem, ao longo de sua história, buscando a máxima qualidade no julgamento do contencioso administrativo-tributário, por meio, inclusive, do aperfeiçoamento dos seus conselheiros e funcionários.

As palestras do evento, cujo inteiro teor se transcreve, aconteceu com o apoio do IEF – Instituto de Estudos Fiscais – e da FIEMG e se originaram do intenso debate sobre temas polêmicos travados no âmbito do Órgão julgador, suscitados muitas vezes pelos advogados tributaristas que aqui militam e que muito engrandecem este Conselho.

Com os acórdãos selecionados e trazidos neste Boletim, o CC/MG espera propiciar aos atores do processo tributário administrativo – fisco e contribuinte – a oportunidade de constatar que a exigência do crédito tributário não prescinde da colheita incessante da prova – verdade material - e do respeito aos princípios e garantias constitucionais.

Com o objetivo de aprimorar a prestação de serviço público, a transparência e a aproximação com seus clientes, o CC/MG vem desenvolvendo sessões itinerantes no interior do Estado, em diferentes cidades, constituindo-se em iniciativa de vanguarda, em consonância com preceito da própria Constituição Federal, que, desde a Emenda nº 45/04, exige a justiça itinerante.

Igualmente de vanguarda, valendo-se da tecnologia da informação, é o julgamento realizado com transmissão por videoconferência para diversas cidades do Estado, possibilitando, inclusive, a defesa oral do impugnante, sem necessidade dos procuradores se deslocarem para a Capital.

Essas iniciativas proativas do CC/MG visam dar efetividade ao princípio da eficiência da Administração Pública, possibilitando ao fisco e ao contribuinte conhecerem os debates que levam a aplicação da legislação tributária ao caso concreto.

Há a destacar-se que o bom desempenho do CC/MG na análise dos processos e a qualidade das decisões dependem da qualidade do trabalho fiscal, da defesa (impugnação) e do controle de qualidade exercido pelas delegacias fiscais e pelo Conselho de Contribuintes. Isto é, todos os envolvidos colaborando para uma boa solução do processo.

Registre-se também que, em decorrência da maior complexidade das relações empresariais, dos fatos sociais e econômicos e do rápido desenvolvimento tecnológico, especialmente de informática, os processos tributários que chegam ao Conselho demandam do Julgador constante aprimoramento, dedicação e estudo das causas que lhe tocam.

Por fim, ao Dr. Simão Cirineu Dias, que conduziu os destinos da Secretaria de Estado de Fazenda até há pouco tempo e ao Dr. Leonardo Colombini, atual Secretário, nosso reconhecimento pelo apoio incondicional.

Ficam os agradecimentos de sempre ao corpo técnico e administrativo do Conselho e a todos que contribuíram de alguma forma para o bom desempenho dos trabalhos do Órgão, especialmente o Chefe de Gabinete, Dr. José Luiz Ricardo.

Importante ressaltar, ainda, que os demais acórdãos não informados neste Boletim encontram-se disponibilizados, no seu inteiro teor, 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

### MESA DE DEBATES PROMOVIDA PELO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS EM PARCERIA COM O INSTITUTO DE ESTUDOS FISCAIS

TEMA: REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E MUDANÇA DE CRITÉRIO  
JURÍDICO: TEORIA E PRÁTICA SOBRE A APLICAÇÃO DOS ARTS. 146  
E 149 DO CTN

Dr. Marciano Seabra de Godoi .....	13
Dr. Célio Lopes Kalume.....	21
Dr. Marco Aurélio Greco.....	29

### ACORDÃOS DE 2009 - MATÉRIAS

1 – ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA .....	35
2 – ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO.....	43
3 – BASE DE CÁLCULO .....	72
4 – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.....	84
5 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA .....	172
6 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO – DEPÓSITO JUDICIAL .....	184
7 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE .....	188
8 – DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO.....	198
9 – EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO .....	210
10 – IMPORTAÇÃO.....	238
11 – IPVA .....	267
12 – ITCD .....	279
13 – MERCADORIAS – ENTRADA, ESTOQUE E/OU SAÍDA DESACOBERTADA.....	323
14 – NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO.....	399
15 – NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO.....	410
16 – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA .....	424
17 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE .....	451
18 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	473
19 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	476



# MESA DE DEBATES PROMOVIDA PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS EM PARCERIA COM O INSTITUTO DE ESTUDOS FISCAIS

**TEMA: REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E  
MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO: TEORIA E PRÁTICA  
SOBRE A APLICAÇÃO DOS ARTS. 146 E 149 DO CTN.**

---

**Dr. Marciano Seabra de Godoi**  
Professor e Doutor em Direito Tributário

Bom dia a todos!

É uma grande honra participar desse evento, e eu parablenizo o Conselho de Contribuintes, na pessoa de todos os Conselheiros e do Secretário de Fazenda até a pouco aqui presente.

Realmente é um evento muito especial, com um público muito seletivo e o Instituto de Estudos Fiscais – IEFi se sente muito honrado em participar do evento.

Agradeço as palavras do meu querido amigo Marcelo Rios e realmente esperamos que essa parceria seja a primeira de muitas que possamos fazer entre o Instituto de Estudos Fiscais e o Conselho de Contribuintes da Secretaria de Estado de Fazenda.

E o tema realmente coloca questões teóricas muito importantes e consequências práticas mais importantes ainda, daí talvez o tema ter despertado tanto a atenção de todos nós.

O Dr. Mauro Galvão, nas suas palavras iniciais, já fez uma bela introdução ao tema e eu começaria exatamente por destacar que o problema das possibilidades ou não do Fisco, das autoridades fiscalizadoras, revisarem, alterarem um lançamento já efetuado, tem a ver exatamente com algo já mencionado pelo Dr. Mauro Galvão, que é um conflito, um embate valorativo entre, de um lado, a legalidade, a busca da aplicação da lei de maneira restrita, de maneira vinculada, e por outro lado, a necessidade de proteger a segurança jurídica do contribuinte, proteger a confiança legítima do contribuinte de que o Fisco continuará com a mesma interpretação que ele já havia antes manifestado.

Então, as soluções normativas e as divergências jurisprudenciais que nós vamos ver aqui, girarão em torno desse conflito e para que as posições, que cada um venha tomar, sejam posições bem refletidas, pesadas, é importante partir dessa consciência de que por trás desse problema há um conflito valorativo.

E qual foi a postura que nosso legislador tomou a respeito do caso, a respeito do problema?

Essa postura não está somente no conteúdo do art. 146 e do art. 149, certamente influi sobre a questão, esse problema também foi tratado no art. 100, parágrafo único do CTN.

Vejam o que o art. 100 disciplina é uma situação em que num primeiro momento o Secretário de Estado de Fazenda ou o Secretário da Receita Federal interpretou a lei num certo sentido e fez publicar uma instrução normativa, uma circular, enfim, algum tipo de documento oriundo do chefe da fiscalização e que ali se adota uma interpretação da lei. O contribuinte se comporta, apura o tributo e o recolhe de acordo com aquela interpretação, mas posteriormente a autoridade fiscal chega à conclusão que a posição tomada na instrução normativa, na circular ou na resolução do Secretário de Estado de Fazenda, por exemplo, não era a posição mais correta. A interpretação que inicialmente foi feita e colocada na instrução normativa não é a aplicação clara da lei, é necessário fazer uma mudança, alterar a instrução normativa e passar a disciplinar o assunto de forma diferente.

O que fazer então em relação ao contribuinte que vinha cumprindo o determinado nessa instrução normativa?

A solução do CTN foi uma solução conciliatória. Se por um lado, ele permite que o Fisco, alterando esse critério, o aplique em relação ao contribuinte que vinha seguindo o critério anterior, mesmo que aplique de forma retroativa, desde de que não tenha ocorrido a decadência do crédito tributário. Por outro lado, o Código impede que o Fisco, nesse caso, exija penalidades, sanções e também os juros de mora, inclusive a correção monetária da base de cálculo.

Eu ontem comentava com um professor espanhol que está aqui em Belo Horizonte, Professor Carlos Balau, acerca dessa solução do nosso Código e a ele pareceu uma solução muito draconiana, ele realmente se assustou com a possibilidade de o Fisco, já tendo manifestado uma solução, poder fiscalizar um contribuinte e simplesmente aplicar um novo critério de forma retroativa. Disse a ele que isso não justificaria que o Fisco cobrasse multas e juros e correção monetária, mas mesmo assim, ele achou uma solução não satisfatória porque realmente prejudicava muito a segurança jurídica do contribuinte que cumpriu as normas. Mas lembrem-se que nesse caso não houve nenhuma espécie de lançamento e o contribuinte não chegou a ser fiscalizado, simplesmente o contribuinte seguiu na sua apuração fiscal uma disposição da instrução normativa.

Por exemplo, está chegando a hora de entregarmos a declaração do imposto de renda de pessoa física, alguns já entregaram e outros não. Ali há uma série de instruções normativas para fazer e enviar a declaração à Receita Federal, há vários manuais, etc., e o contribuinte cumpre uma decisão que estava nas instruções citadas.

Pelo art. 100, parágrafo único do CTN, se posteriormente o Fisco considerar que o que estava naquele manual, que estava na instrução normativa não era correto, foi um erro do Secretário da Receita Federal, um erro de algum órgão técnico, ele pode retroativamente exigir de um contribuinte que recolha a diferença do tributo derivado dessa mudança de critério, o que o Fisco não poderia fazer segundo o citado art. 100, parágrafo único, é exigir multa, juros e correção monetária.

Já, uma outra situação é delineada no art. 146 do CTN. Tal artigo diz respeito a uma situação em que o contribuinte já sofreu um lançamento, já foi fiscalizado e contra ele foi lançado um crédito tributário ou então em uma situação em que o contribuinte formulou uma consulta sobre a aplicação da legislação tributária e recebeu uma resposta do Fisco em dado sentido.

Nesses casos em que se tratam portanto de uma relação mais próxima e concreta já estabelecida entre o contribuinte e a fiscalização, o art. 146 dá uma solução totalmente protetora da segurança jurídica e da confiança legítima do contribuinte. Portanto, se o Fisco após ter dado uma resposta à consulta num certo sentido, considera que ela não é a que reflete a lei na sua melhor compreensão, que é uma resposta, por exemplo, em que o poder judiciário depois de avaliar a questão considerou que a resposta dada não era a interpretação correta, o Fisco pode, efetivamente à luz do art. 146, alterar essa posição mas como ele já manifestou a opinião para o contribuinte concretamente, ele tem que comunicar ao contribuinte que aquela posição inicial não mais reflete as suas convicções, e o Código proíbe que, para fatos geradores já ocorridos o Fisco aplique a nova orientação. Isso, tanto no que diz respeito às respostas dadas às consultas como também nos casos em que o contribuinte já foi autuado conforme o entendimento inicial do Fisco, dele foi exigido tantos reais de tributo, aplicando-se tais critérios.

O contribuinte foi autuado, por exemplo, no ano de 2005 e ele continua apurando os seus tributos nos anos seguintes, se em 2009 o Fisco efetivamente considera que aqueles critérios que ele utilizou no lançamento inicial não eram os critérios corretos, o Fisco no caso desse contribuinte que já foi autuado, não só não pode rever o lançamento que ele já fez como para fatos geradores ocorridos posteriormente ao primeiro lançamento, o Fisco não pode aplicar o novo entendimento.

O Fisco teria que efetivamente notificar o contribuinte de que o entendimento agora é diferente do manifestado no lançamento anterior, e se ele faz essa notificação ao contribuinte em 2010, só poderá utilizar o novo critério a partir de 2010, portanto se o lançamento original foi em 2005, em 2006, 2007, 2008 e 2009 o contribuinte tem direito na estrita formulação do art. 146 de continuar aplicando o critério que o Fisco definiu no lançamento anterior.

O conteúdo do art. 146, os senhores já conhecem, segundo Rubens Gomes de Souza, essa formulação foi retirada de uma lei argentina de 1946, mas enfim, isso reflete realmente algo que é natural, essa proteção ao contribuinte que está confiando no que disse o Fisco expressamente, decorre efetivamente da segurança jurídica, da confiança legítima.

Então vejam que as diferenças entre o art. 146 e o art. 100, são marcantes, enquanto o art. 100 diz respeito à generalidade dos contribuintes, tenham ou não formulado consulta, tenham ou não sido fiscalizados, a norma do art. 146 somente se refere ao contribuinte que tenha especificamente travado uma relação mais profunda, mais específica com o Fisco e, portanto, o art. 146 se aplica a uma gama de casos mais restrita do que o art. 100.

Agora, o que se coloca para a nossa reflexão e vários autores fazem essa reflexão, é se seria justificável a diferença de tratamento citada, que pode decorrer inclusive de fatores arbitrários.

Imaginem senhores o seguinte: uma resolução do Estado de Minas Gerais tratando sobre os critérios de apuração do ICMS no caso específico, publicada em 2005. Já no ano de 2009, o Fisco chega à conclusão que os critérios colocados naquela resolução são equivocados e que implicam em menor arrecadação. É necessário, então, alterar os critérios porque eles não decorrem do correto entendimento da lei e adotar novos critérios que gerarão novas receitas, supondo que não seria uma medida meramente arrecadatória, simplesmente chegou-se à conclusão que aquela primeira resolução não traduzia corretamente a lei.

Vejam que, as consequências disso para os contribuintes serão distintas conforme um contribuinte tenha sido eventualmente fiscalizado e atuado ou não, então o contribuinte que, por exemplo, no ano de 2006 ou 2007 tenha sido fiscalizado e sobre ele tenha sido aplicado o critério contido na resolução de 2005, em relação a este contribuinte, que não escolheu ser fiscalizado, por ter sido uma fiscalização escolhida aleatoriamente, os novos critérios mais gravosos só poderão ser aplicados a partir do ano da nova resolução, portanto ele tem o direito de pagar o imposto pelo critério antigo, mais benéfico, durante 4, 5 anos ou mais.

Já o contribuinte que não teve, e aí é irônico, a sorte de ser fiscalizado, acaba tendo de se sujeitar ao novo critério de maneira retroativa, desde que não tenha havido a decadência. Nesse caso, eu estou pressupondo que tal mudança de critério do Fisco seja uma mudança que o Poder Judiciário considere correta, tudo que estou dizendo supõe que o novo critério seja legal, enfim, se o contribuinte posteriormente vai ao judiciário e este considera que o novo critério adotado pelo Fisco, mais gravoso ao contribuinte, é ilegal, que esse novo critério não corresponde ao que a lei determina, então, claramente, o tributo decorrente desse novo critério não vai ser exigido. Estou pressupondo que o Fisco conseguirá no Poder Judiciário a manutenção da legalidade do novo critério.

Então vejamos, seria justificável essa diferença de tratamento por uma questão meramente aleatória, arbitrária que é, enfim, tantos contribuintes, por uma medida aleatória do Fisco, foram atuados e outros não, mas essa é efetivamente a disciplina legal do CTN.

A segunda questão é a diferença entre a revisão do lançamento por ter havido um erro de fato, por não ter sido apreciado um fato no lançamento anterior que deveria ter sido, ou pelo Fisco ter visto alguma realidade e não ter percebido o real caráter daquela realidade.

Enfim, erro de fato, e nenhum autor defende que o erro de fato não justifique que o Fisco revise o lançamento, nenhum autor e nenhum precedente jurisprudencial defende isso.

E o que se coloca é a questão do erro de direito.

No erro de direito quando o Fisco interpreta erroneamente a legislação ou eventualmente deixa de se dar conta da aplicação de uma lei específica ao lançamento anterior, ele pode, posteriormente, se dando conta desse erro na aplicação do direito, corrigi-lo ou efetuar um novo lançamento

complementar ou então efetivamente anular o lançamento anterior e fazer outro em seu lugar.

O saudoso Rubens Gomes de Souza, um dos clássicos de direito tributário brasileiro, que fez o anteprojeto do CTN, desde o início advogou a tese de que o erro de direito não justificaria nunca a revisão do lançamento e ele dizia que se se permitisse essa revisão do lançamento por erro de direito se estaria reconhecendo que o ato do lançamento não é um ato vinculado à lei, porque o Fisco poderia por questões de interpretação da lei, ora fazer um lançamento, ora fazer outro lançamento distinto. Então, o que ele propôs efetivamente era que o CTN somente admitisse a revisão do lançamento por erro de fato.

Mas no anteprojeto de 1954, que refletia as discussões que ocorreram sobre o tema, foi colocado expressamente a possibilidade a revisão do lançamento por erro de direito.

Há uma publicação da FGV em que os anais dessas discussões são publicados, nos quais Rubens Gomes de Souza afirma categoricamente: na minha opinião, somente o erro de fato justificaria a revisão, mas como várias pessoas aqui deram as suas contribuições, eu acolho as contribuições e coloco no anteprojeto de 1954 essa disposição, o lançamento pode ser efetuado de ofício como complemento do lançamento anterior, eu destaco, quando o lançamento anterior esteja viciado por erro na apreciação dos fatos, e aí é uma matéria incontroversa, ou erro na aplicação da lei, claramente um erro de direito, então nesse caso se poderia efetuar a revisão. Mas vejam, a última observação da norma é: não se considerando tal, a hipótese prevista no art. 109, o que quer dizer que, para esse anteprojeto mudança de critério jurídico, art. 109, atual art. 146, seria algo distinto do erro na aplicação da lei, então na mudança de critério jurídico o Fisco não poderia rever o lançamento anterior, mas erro na aplicação da lei poderia o Fisco rever o lançamento.

Esse era o conteúdo do anteprojeto do CTN de 1954 e como todos sabem ele não foi aprovado àquela época.

Posteriormente, tivemos a aprovação do Código em 1966, também pela condução de Rubens Gomes de Souza, com outros autores e outros advogados, houve muita influência do advogado Gilberto de Ulhôa Canto. Prevaleceu, portanto, na redação final aprovada a orientação de somente se admitir a revisão por erro de fato, na medida em que se excluiu completamente a referência do anteprojeto quanto a uma possibilidade de revisão por erro na aplicação da lei.

Então vejam que no art. 149, tal como ele existe desde 1966, se fala que o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando deva ser apreciado o fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, ou seja, o erro de fato.

O art. 149 silencia a respeito da possibilidade de revisão por erro na aplicação do direito. Isso é interpretado pela doutrina, praticamente unânime, no sentido de que o CTN veda a revisão do lançamento por erro de direito, por erro na aplicação da lei. Um dos únicos autores mais conhecidos que se levanta contra essa corrente majoritária é o Prof. Hugo de Brito Machado, tão querido de todos nós, e ele faz uma distinção que a rigor é uma distinção do anteprojeto, ou seja,

para essa posição se o Fisco tem duas possíveis interpretações da lei, ambas razoáveis, isto não é difícil de haver em direito tributário, todos nós aqui sabemos que é bem possível uma discussão acalorada entre duas pessoas, cada uma defendendo um ponto de vista, ambas aceitáveis. Isso para o Prof. Hugo de Brito e para o anteprojeto de 1954, seria uma questão de critérios jurídicos e mudanças desse tipo não seriam permitidas para revisar o lançamento anterior, o contribuinte estaria protegido. Então, se o Fisco adota uma interpretação um critério X, depois ele não pode retroativamente aplicar o critério Y se já tivesse aplicado o critério X para um contribuinte especificamente.

Já a questão do erro de direito para o Prof. Hugo de Brito Machado seria alguma coisa do tipo: o fiscal concretamente visitou a empresa e se esqueceu de aplicar um anexo, ele efetivamente se deu conta de que aquele caso demandaria sim a aplicação de um dispositivo que não era tão conhecido. Enfim, cometeu um erro mais ou menos grosseiro ou não, que implicou uma arrecadação muito menor, um crédito tributário muito menor.

Nesse caso, portanto, que ninguém discute que seria um erro de direito, ele poderia então corrigir o seu erro, o Prof. Hugo de Brito considera que sim, que nesse caso poderia haver sim uma revisão de ofício do lançamento e a maioria dos autores considera que não. Isso não é uma discussão simplesmente de professores de direito tributário, mas uma discussão real na jurisprudência, inclusive as propostas de redação do Código foram muito em decorrência do que a jurisprudência decidia na década de 50, o antigo Tribunal Federal de Imposto, que hoje equivaleria ao STJ, já vinha decidindo com muita frequência que não poderia haver mudança de critério jurídico num novo lançamento, não se admitiria a revisão do lançamento por mudança de critério jurídico, e sim por mudança decorrente de erro de fato e os recursos vinham do TFR para o STF e este considerava essa doutrina correta, o que influenciou a redação do CTN efetivamente. Assim, o conteúdo do art. 146 e do art. 149 não saiu simplesmente do entendimento de Rubens Gomes de Souza ou da inspiração por uma lei argentina, veio da própria jurisprudência.

Posteriormente na década de 60 e 70, houve acórdãos do STF, quando ele apreciava esse tipo questão, o que hoje só é feito pelo STJ, rejeitando a revisão do lançamento por erro de direito, e aí eu coloco entre aspas que era a expressão usada nos acórdãos do STF, mas vejam aqui que a questão não era tão inequívoca, o STF e o TFR em muitos casos admitiam a revisão nos casos de fiscalização aduaneira, quando num primeiro momento se considerava que o enquadramento de determinada mercadoria no imposto de importação ou no IPI numa alíquota X e depois o Fisco, pensando melhor sobre o assunto, considera que era uma alíquota maior, há vários casos em que o STF permitia essa mudança sem entrar muito na interpretação do art. 149.

Mas vejam uma jurisprudência atual/atualíssima do STJ, exatamente na questão aduaneira, em que por unanimidade considera a revisão de lançamento do imposto diante de erro de classificação, alterada pelo Fisco, aceitando as reclamações do importador quando do desembaraço, constitui-se em mudança de critério jurídico vedada pelo CTN, mas vejam que a ementa e o conteúdo do acórdão não desfazem essa ambiguidade. Então num primeiro

momento se diz: não pode haver mudança de critério jurídico, e aí não há discussão. Depois no item três diz: o lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. Então vejam que o acórdão parece identificar, igualar as duas situações, mudança de critério jurídico e erro de direito, que na doutrina o ponto fundamental da discussão, está exatamente nisso.

Para demonstrar que a jurisprudência ainda não está consolidada nesse ponto, aliás, talvez seja difícil encontrar um ponto em que a jurisprudência tributária esteja consolidada, o fato é que houve um julgamento de 1996, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, que era um excelente ministro na área tributária, infelizmente ele acabou indo para outra Turma do STJ, deixando de julgar matéria tributária, mas nesse caso eu considero que a decisão dele foi muito questionável, ele decidiu que apurado um erro no lançamento fiscal anterior, não interessa se esse erro implicava uma arrecadação menor ou maior, impõe-se a sua revisão, e ele disse que a falta funcional inserida no art. 149 inciso X, abrange as fraudes e também os equívocos da autoridade administrativa. Então vejam bem, aqui eu acho que houve uma data máxima vênua do Código. O Código diz, o Fisco pode revisar o lançamento quando houver erro de fato e, também, revisar o lançamento quando houver fraude, por parte do contribuinte que mentiu, que enganou, ou fraude por parte do próprio Fisco.

A expressão fraude ou falta funcional tem a ver exatamente com isso e vejam como o Min. Ari Pargendler acabou entendendo: não, a revisão por erro de direito estaria permitida pelo CTN na medida em que o erro de direito é uma falta funcional, o fiscal faltou com seus deveres de conhecedor da lei, isto é o que está implícito no acórdão, na verdade o acórdão é muito sucinto, mas percebe-se claramente que não se tratava de uma questão de falta funcional, de algum tipo de corrupção ou algum tipo de problema com o próprio agente fiscalizador e sim um erro de direito. Então vejam que por outras vias se acaba abrindo muitas portas para uma possibilidade de revisão de direito.

Agora na vida prática dos Conselhos de Contribuintes, isso ocorre tanto nos Conselhos de Contribuintes Estaduais quanto no Federal, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Há uma disposição na legislação federal que se aplicada literalmente coloca por terra a proteção do contribuinte contra uma revisão por mudança de critério jurídico ou por erro de direito. A norma é a seguinte: quando por exames posteriores, diligências, perícias, etc., forem verificadas, aí vejam a amplitude das expressões, incorreções, omissões, inexatidões de que resulte agravamento da exigência fiscal, aí está incluída uma constatação de que houve um erro de direito, será lavrado auto de infração ou emitida uma notificação de lançamento complementar, devolvendo-se ao sujeito passivo prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

É óbvio, é natural no decorrer do princípio do contraditório, da ampla defesa de que o contribuinte deveria, como deve ser notificado dessa nova exigência, então quanto à questão da ampla defesa, do contraditório a norma não coloca nenhum problema.

A questão é, se eu considerar que por incorreções, omissões ou inexatidões eu estou incluindo um caso de erro de direito, na verdade esse artigo

torna letra morta o art. 146 do CTN e o art. 149, e de fato em muitas situações na vida concreta dos Conselhos de Contribuintes o Fisco se contenta com isso. Eu realmente verifiquei que no lançamento anterior havia um erro, havia uma inexatidão, deixei de aplicar uma lei X ou uma lei Y e agora estou corrigindo, estou agindo de uma maneira com total lisura e eu reabri o prazo para a defesa do contribuinte, a questão do contraditório da ampla defesa está perfeita, mas a questão é, até que ponto isso leva a uma completa inutilidade da norma do art. 149 e do art. 146.

Na jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais há um caso recente, inclusive um caso que envolvia um cliente, que efetivamente foi autuado em um ano e nessa autuação o Fisco mineiro adotou um critério jurídico (tinha a ver com entradas passíveis de crédito), posteriormente o Fisco alterou o critério inicial e fez um novo lançamento. O TJMG, efetivamente, entendeu que nos lançamentos anteriores, concretamente efetuados contra esse contribuinte, havia a aplicação de um critério distinto e acabou, portanto, invalidando o novo lançamento, entendo que deveria ser aplicado o art. 146. Mas efetivamente eu devo dizer como advogado que não é fácil fazer com que o Poder Judiciário examine os casos com tanto cuidado para se decidir uma situação como essa.

Finalmente para terminar, eu coloco essa situação muito importante no âmbito federal, que é uma situação envolvendo a manutenção de créditos do IPI, quando a operação seguinte é imune, porque houve uma lei dizendo expressamente que deveriam ser mantidos os créditos de insumos tributados pelo IPI quando a operação seguinte fosse isenta ou tributada à alíquota zero, não se falava em operação imune, mas a instrução normativa editada pelo Secretário da Receita Federal, no mesmo ano, incluiu a imunidade nas operações passíveis de crédito, essa instrução normativa vigorou por sete anos.

Somente sete anos depois foi emitido um ato declaratório interpretativo do Secretário da Receita Federal revogando aquela instrução e, aí vejam como aqui no caso tem uma aplicação e como aqui fica tão explícita aquela questão da isonomia. Para o contribuinte que eventualmente foi autuado no caso concreto e o Fisco aplicou a orientação da instrução de 99, está completamente protegido, depois da edição do ato de 2006, essa nova orientação que veda a manutenção do crédito não pode retroagir para ele. Já contribuintes, como a maioria, que não foram autuados, simplesmente seguiram a instrução normativa nº 33 de 1999 e aproveitaram tais créditos, podem agora ser surpreendidos e sobre eles constituídos créditos tributários decorrentes do entendimento do Ato Declaratório de 2006, assim essa distinção é realmente problemática, daí explica-se porque vários autores propõem efetivamente que o art. 146 valha também para os casos do art. 100, parágrafo único do CTN, o que é uma solução sustentada pela justiça tributária que parece chocar com as disposições expressas do CTN.

Não vou me alongar mais, espero que o debate seja muito intenso posteriormente, agradeço a todos pela atenção, muito obrigado.



Bom dia a todos - e sem maiores formalidades para que sobre bastante tempo para que todos tenham oportunidade de dirigir perguntas para o Prof. Marco Aurélio e para o Prof. Marciano - eu gostaria apenas de agradecer o convite.

Muito do que foi dito pelo Prof. Marciano me poupa de tratar de alguns aspectos relacionados com o tema, inclusive sobre algumas aflições em relação ao art. 100 do CTN.

Já gostaria de manifestar minha preocupação quanto a este art. 100, principalmente em relação aos impostos chamados indiretos; quer dizer, essa retroatividade, ainda que sem multa e sem juros, retira do contribuinte a possibilidade de repercutir o ônus do tributo.

Por outro lado, temos que diferenciar situações que parecem, em princípio, que deveriam ser tratadas igualmente, mas quando vamos investigá-las percebemos que merecem tratamento diferente.

Um detalhe em relação ao que foi dito pelo Prof. Marciano. Ele aduz que os efeitos do art. 146 do CTN existem também no instituto da consulta. Logo, a possível angústia que o contribuinte, não autuado, poderia sofrer (ele afirma que às vezes pode ser melhor ter sido autuado, para poder usufruir dos efeitos do art. 146 e não os do art. 100), fica atenuada quando também a legislação tributária garante a exclusão de quaisquer exigências aos que tenham adotado o procedimento definido em resposta às consultas por ele formuladas.

Devo, desde logo, manifestar minha opinião, que é aquela já citada do Prof. Hugo de Brito: mudança de critério jurídico e erro são institutos distintos; mudanças de interpretação não implicam necessariamente erros.

Eu trouxe alguns exemplos.

A definitividade da substituição tributária foi inicialmente repelida pelo STJ. Depois, o Supremo a acatou. Agora, nós estamos em vias de termos talvez uma nova posição ou uma ratificação daquela anterior. Eu não acredito realmente que se possa imputar a um desses julgadores qualquer tipo de erro. O que houve é uma atividade que é típica do Direito: divergência na interpretação da norma.

O próprio STF, na questão de estorno proporcional de crédito quando a saída se dá com a base de cálculo reduzida. No começo, foi contrário; depois, favorável.

O STJ editou súmula a respeito da incidência do ICMS sobre os salvados de sinistro, bem como súmulas a respeito da tributação na importação de bens por não contribuintes. Posteriormente, teve que modificar seu entendimento, em razão de decisões do Supremo Tribunal Federal.

Eu sempre tive dificuldade com esse art. 149, pois do *caput* consta: "efetuado e revisto". Eu acho que há um erro de técnica, pois se misturam duas hipóteses completamente diferentes que mereceriam uma separação. Não é a mesma coisa a revisão e o lançamento original. Tanto é que estamos discutindo, até aqui, com base no art. 149, só a revisão. Mas todas aquelas hipóteses e

incisos, que são objeto do nosso debate, parecem, pelo *caput*, também se aplicar ao lançamento primitivo. Mas, mediante uma análise detalhada, vemos que não podem se aplicar. Assim, precisaríamos, primeiramente, separá-los.

A segunda cogitação é se aquelas determinações de revisão são exaustivas. O CTN afirma: “é efetuado e revisto”. Só nesses casos que será efetuado e revisto? Aquelas hipóteses são exaustivas? Não existe a possibilidade, em outros casos além daqueles, que nos tenhamos a revisão?

E quando se chega ao inciso I, temos, como hipótese de revisão: “quando a lei assim o determine”. Eu penso que boa parte do debate que se trava a respeito do art. 149 deveria primeiramente passar por este dispositivo. Se o erro de direito não estiver contido em nenhum dos outros incisos, ele poderá estar previsto na lei que determine a revisão do lançamento com base no inciso I. A redação tem muita semelhança com a do art. 124 do CTN que, no inciso I, trata de hipótese de solidariedade, mas remete, no inciso II, a outros casos designados em lei. Só a nossa Lei nº 6763/75, no art. 21, deve ter umas duas dezenas ou mais de casos de solidariedade.

Se no primeiro inciso do art. 146 está uma autorização para a lei determinar outros casos de revisão (além daqueles que estão enumerados nos demais incisos), torna-se inócuo sugerir que haveria, em razão do que se contém nos demais incisos, uma vedação de revisão por erro de direito. A lei pode ou não pode prevê-la?

Na exposição anterior, já foi respondida parte dessa pergunta. Eu trouxe duas ou três decisões do STJ e uma delas bastante clara: “incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito” (REsp 412904). E tem uma decisão antiga do STF (**RE 44185**) que diz: “admissível a revisão de lançamento fiscal por erro de direito”. Por que eu trouxe esta decisão? Não é para induzir ninguém a achar que o Supremo acolhe, até porque, como o colega já disse, hoje essa matéria não está mais nas mãos do STF. Está na competência do STJ. Mas é apenas para divulgar que, ao contrário do que muitas vezes eu li, os tribunais nem sempre repeliram a revisão por erro de direito; já houve oportunidades em que se acolheu essa tese.

Eu também tenho outra decisão antiga, o RE 38.164. Ela é muito interessante por causa dessa diferenciação, que é aquela do Hugo de Brito entre mudança de critério jurídico e erro de direito. Dela consta: “só se justifica em caso de erro de fato ou de direito. A simples mudança de critério administrativo não a autoriza”. Mais importante do que afirmar que é possível fazer a revisão pelo erro de direito, o que esta decisão me trás é esta diferenciação entre o que é erro de direito e mudança de critério jurídico. Isso foi feito em 1959 pelo Supremo Tribunal Federal.

Chegando então de novo naquele ponto do inciso IX do art. 149 que o Prof. Marciano já falou, eu ia me referir àquela mesma decisão do STJ (Agravo Regimental em Ag. 85.549). A decisão agravada dizia: “o lançamento fiscal deve ser revisto sempre que dele for apurado erro ou omissão, não havendo situação jurídica efetivamente constituída enquanto a Fazenda Pública tiver prazo para a constituição do crédito” (que é o art. 173). Daqui a pouco vou discutir esta questão

do prazo decadencial, que me parece importantíssima sob a ótica da segurança jurídica.

É tão interessante este debate que Rubens Gomes de Souza - nos trabalhos da Comissão do Anteprojeto do Código Tributário, segundo um trecho do livro do Ricardo Lobo Torres – afirma: “o erro na aplicação da lei, por exemplo, recurso à lei revogada ou inaplicável ao caso, não será erro de direito mas erro de fato”. Eu sinceramente, ainda que isso pudesse ser benéfico para alguma tese do Estado, nunca chegaria a ter o atrevimento de afirmar que isso é erro de fato. Quer dizer: eu errei porque não sabia uma questão fática. E qual é a questão fática que eu desconhecia? Que a lei tinha sido revogada. Meio estranho, não é? E ainda o Rubens Gomes de Souza fala: “inversamente, a variação de critério jurídico na aplicação da lei pertinente ao caso não implica necessariamente em erro de direito”. Parece que, neste aspecto, haveria uma confluência entre essa posição de Rubens Gomes de Souza e aquela de Hugo de Brito: mudança de critério jurídico não é erro de direito.

Eu trouxe quatro situações em que me lembrei de casos que, em princípio, podem até parecer que são erros de direito, porque muda a acusação fiscal, mas que, na minha concepção, são erros de fato.

A primeira é sobre a questão do levantamento quantitativo. Porque para chegar à conclusão que houve saída desacobertada, você evidentemente tem que ter nota fiscal documentando a entrada. O Fisco faz uma acusação bastante simples de saída sem nota fiscal e o contribuinte, em sua defesa, em sua impugnação, vem e reconhece que aquisições não houve, mas apenas compra de nota fiscal. Partindo do pressuposto de que esse fato fique comprovado, a acusação posterior (há um novo auto de infração, uma renovação do lançamento), terá que fazer uma acusação de estorno de crédito (se for uma questão de crédito) ou de utilização de documento fiscal que não corresponda a uma entrada.

Essa mudança na acusação fiscal (que, em princípio, parece uma mudança de critério jurídico) tem por origem uma questão fática: algo que não se conhecia e que veio a se conhecer posteriormente.

Na aplicação da Resolução 3.166 (que é a do benefício fiscal concedido sem convênio pelo Estado de origem), não poucas vezes, no andar do processo, faz-se a prova de que apesar da legislação tributária ter a previsão de um determinado percentual de benefício (que é o correspondente ao estorno que o Estado realiza), depois, na instrução, se descobre (até por manifestação do próprio contribuinte) que o percentual não é aquele. Vai ser feita uma renovação daquela ação fiscal (uma adaptação), mas o erro, na minha concepção, apesar da acusação poder ficar diferente, é quanto aos fatos.

Outra hipótese. Muitas das vezes, intimam-se os contribuintes a apresentar documento fiscal. Não são entregues e há a capitulação da infringência com base no extravio do documento fiscal. No meio do processo administrativo (já até vi acontecer no meio do processo judicial), o contribuinte junta a documentação, demonstrando que não foram extraviados. Nova ação fiscal pode ser renovada, agora em relação à falta de atendimento da intimação. O erro se operou quanto aos fatos. O que se conheceu mediante um processo regular era o

extravio dos documentos; este era o fato. Depois, chegou-se a conclusão que a questão fática não era essa, porque foram apresentados.

O que mais me chama atenção nesse assunto é exatamente a questão da segurança jurídica, porque ela é reincidente. Toda vez que se fala em revisão de lançamento sempre se trás a ideia de que no Direito Administrativo a segurança jurídica deve ser protegida.

Eu gostaria de me manifestar da seguinte forma: eu penso que os casos devem ser tratados diferentemente. Há atos administrativos que realmente produzem efeitos na esfera das pessoas, dando-lhes benefícios que se incorporam (ainda que de forma transitória) ao seu patrimônio. Isso é muito comum para os servidores públicos, como nos casos dos quinquênios publicados. Pouco ou muito tempo depois, vem a Administração e declara que aquele ato foi produzido com algum tipo de vício. E é por isso, situações como essas, que na doutrina do Direito Administrativo, de uma forma geral, há, de forma categórica e repetida, a rejeição à revisão daquele ato administrativo. Naquelas pessoas, aquele ato inválido (que se procura modificar) já produziu efeitos. Com base na estabilidade da relação e na boa fé é que se rejeita a sua revisão.

O Rubens Gomes de Souza, também no texto de 1948, fala em um caso que me parece razoável que se admita a imutabilidade do lançamento: naqueles tributos que se sujeitam exclusivamente ao lançamento de ofício. O contribuinte recebe uma cobrança, um lançamento de IPVA ou de IPTU em sua casa. Quita aquele crédito tributário exigido e, dali a três, quatro, cinco anos, vem a Administração e afirma que o lançamento, que ela própria providenciou (sem a colaboração do contribuinte), estava incorreto, que precisa ser revisto.

Essas duas situações devem ter um tratamento diferente daquela outra que nos estamos acostumados em matéria de ICMS. No ICMS, o lançamento, a apuração do imposto e seu recolhimento cabem exclusivamente ao contribuinte. O Estado não participa. A obrigação decorre da lei.

Então, parte-se do pressuposto de que, quando o Estado intervém, é o contribuinte que infringiu a lei. É lavrado um auto de infração. Esse auto de infração é tido depois como viciado e fica-se a indagar sobre a questão da segurança jurídica. Parece-me, torno a repetir, que são situações complementemente diferentes. Enquanto naqueles dois primeiros casos, especialmente no primeiro, havia uma relação jurídica estabilizada, neste último jamais se estabilizou. O Estado não concedeu nada ao contribuinte. Muito pelo contrário. Primeiro, a lei o obrigava a fazer um recolhimento (que ele não fez) e, em segundo, o Estado pratica um ato administrativo (meramente declaratório, que é o que se diz do lançamento) viciado. Nesta hipótese, não há de se aplicar, com a mesma tranquilidade, a afirmativa de que a revisão do ato de lançamento estaria ferindo a segurança jurídica.

No texto já citado, o Rubens Gomes de Souza afirma que a imutabilidade do lançamento pressupõe que o lançamento tenha sido feito com base em declarações e informações prestadas de modo exato e completo pelo contribuinte.

Eu tento com isso demonstrar que merece ser ponderado que não é possível a adoção do mesmo raciocínio a diferentes circunstâncias.

A segurança jurídica também tem uma conotação que vai além do que normalmente se defende, porque ela se reflete, penso eu, na exigência de um procedimento administrativo no qual se dê ampla defesa ao contribuinte, bem como na existência de um prazo para que essa revisão se faça. Veja-se o caso da Lei nº 9.784 (que estabeleceu o prazo decadencial para revisão do lançamento dos atos administrativos no âmbito federal). Tem uma decisão da Corte Especial do STJ (MS 9112) em que se discute se esta lei seria aplicada também aos atos anteriores, ou seja, havia a tese de que ao Estado estaria, com base no Direito Administrativo, possibilitado de revê-los a qualquer tempo. Então, quando se desenvolve toda uma teoria para proteger o contribuinte, para proteger sua boa fé e a segurança das relações, há de verificar se o que a suportou não foi a ausência de parâmetros (inclusive temporais) para que fosse feita a revisão. Relembro aquela decisão agravada constante do acórdão do STJ (Agravo Regimental em Ag. 85.549) que diz: “não havendo situação jurídica efetivamente constituída enquanto a Fazenda Pública tiver prazo para a constituição do crédito”. Qual a segurança que o contribuinte tem? Ele tem a segurança que, se vier a ser revisto o ato administrativo, haverá um procedimento específico, com direito de defesa e que não se eternizará no tempo.

A terceira questão é de novo aquele conflito entre a legalidade e a segurança jurídica, porque se rebate a revisão (por ter sido um ato administrativo ilegal praticado), mas nós não podemos desconhecer que se está tentando restaurar a legalidade, ferida em razão da desobediência, pelo sujeito passivo, de uma norma geral. Então, nós teríamos aí um confronto entre a legalidade que se pretende restaurar (advinda da legislação) e um ato administrativo de caráter individual que também teria sido praticado com ilegalidade. O que nesta ponderação deve prevalecer?

Há tantos outros princípios, mas não vou discorrer sobre eles. Não obstante, hoje está mais do que assentado a necessidade, em vista de qualquer fato que se vá apreciar, que sejam ponderados não apenas um princípio (como se deseja em relação à segurança jurídica), mas todos os demais que se referem ao caso. No Direito Administrativo, teríamos: a verdade material, a moralidade e a isonomia. Esta última é muito importante, inclusive já sob o ponto de vista dos arts. 100 e 146 do CTN, para que não se perpetue um privilégio para um contribuinte em relação aos demais que detêm a mesma capacidade contributiva, criando inclusive distorções mercadológicas.

Não consigo também tratar desse assunto sem pensar na coisa julgada. A segurança jurídica é uma garantia, mas a coisa julgada também o é. E essa coisa julgada - que é uma garantia constitucional - submete-se, segundo o CPC, à rescisória, exatamente em dois casos que são os que estamos debatendo aqui: a violação literal a disposição de lei e o erro de fato. Eu pergunto: violação literal de disposição de lei não é um erro de direito?

Só para lembrar o que nós estamos debatendo. Estamos debatendo a impossibilidade de uma revisão de lançamento, por erro de direito ou por erro de fato, e a nossa legislação infraconstitucional permite a revisão de uma decisão judicial transitada em julgado por erro de direito, isto é, pelo desconhecimento da lei. O mesmo argumento que se utiliza para repelir a revisão

do lançamento é o que deveria servir para manter a coisa julgada como ela se pacificou, porque também ao julgador não se dá o direito de desconhecer a lei. Por que é que o desconhecimento da lei pelo julgador permite a revisão do ato judicial de caráter individual e o desconhecimento da lei por parte da Administração não permite também a revisão daquele ato (o lançamento) que é igualmente de caráter individual?

Muito bem, aí temos que fazer uma separação. Eu tentei aproximar a questão que estamos debatendo da rescisória. A rescisória permite a revisão da decisão judicial exatamente naqueles dois casos de erro de fato e de direito, que são os que nós estamos tratando até o momento. Agora vou tentar separá-la da rescisória, exatamente no ponto em que o CTN tratou da mudança do critério jurídico. Então, teríamos, tanto na coisa julgada quanto no ato administrativo de lançamento, a possibilidade de revisão por erro de fato de direito, mas não teríamos, em ambos, a possibilidade de mudança de critério jurídico. Há uma súmula do Supremo que afirma mais ou menos isso: não cabe rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão estiver baseada em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais. Interpretações controvertidas, na minha concepção, significa alternância de critérios jurídicos. Em resumo, como isso acaba? Tanto no Direito Tributário quanto na coisa julgada, divergências de interpretações não permitem concluir pela existência de erro de direito (mas o erro de direito permite em ambos os casos a revisão dos atos); na rescisória, a interpretação se estabiliza com a coisa julgada; no Tributário, a interpretação pode ser alterada, mas seus efeitos são produzidos com a observância do que dispõe o art. 146.

Outro aspecto que também me preocupa e eu vejo muito pouco debate a respeito dele é a questão de um excesso de valorização desse ato administrativo do lançamento. E por que eu digo isso? Nunca se discutiu, até onde pude perceber, porque é que o CTN não fala o que deve conter o lançamento. Ele não trata disso Quem trata dos requisitos são as legislações dos Estados. Nós temos, no Estado de Minas Gerais, não só a descrição do que deve conter o lançamento, como até um artigo que diz: as omissões e incorreções na peça administrativa não acarretarão sua nulidade quando for possível dela extrair quem é a pessoa do infrator e qual é a infração que a ele se acusa. Por que é que penso que o CTN não desce a detalhes? Porque, bem ou mal, ele tratou o lançamento como um procedimento (aquela famosa redação do art. 142). Ele não estava preocupado se aquele ato inaugural tinha ou não que se aperfeiçoar já naquele momento. O CTN estava preocupado era com o ato final, tanto é que o próprio código fala em lançamento provisório e definitivo. Não estou querendo debater este assunto, porque ele já está superado. O que eu quero dizer com isso é que, na metodologia do CTN, o lançamento não tem a importância que se pretende dar. O que tem importância é o procedimento, a garantia de que o contribuinte poderá, ao final, obter uma decisão, com um mínimo de presunção de certeza, que leve inclusive à inscrição, da qual sairá o título executivo para aparelhar a execução. E o mais incrível desse CTN é que, em relação a esse ato de inscrição e a essa certidão (que é importantíssima, pois permite uma execução, uma expropriação de bens), discrimina o que deve nelas conter. Afirma ainda: se

não contiver aqueles requisitos do art. 203, é nula a inscrição. Mas faz uma ressalva: ela pode ser substituída até a decisão de 1ª instância. Eu peguei uma decisão do Supremo (RE 99.993-1), relativamente antiga, que dizia: mesmo nesses casos que o CTN prescreve ser nula a execução por falta de substituição do título, se esse vício não acarretar qualquer problema para o exercício da ampla defesa, a mera formalidade não deve ser causa de declaração de sua nulidade. Também é comum, no nosso Conselho de Contribuintes, o próprio contribuinte não arguir vício (falta de capitulação legal ou uma capitulação incorreta) e se defender corretamente do fato a ele imputado; no entanto, algumas vezes, para aperfeiçoar esse procedimento, o Conselho tem declarado nulo o auto de infração.

O Baleeiro, a respeito do art. 100 (e eu acho que deve ter aplicação também para saber o que é erro de direito) fala: “considera-se boa interpretação aquela que resulta de antiga, iterativa e pacífica aplicação da lei sob determinada diretriz por parte do próprio Fisco”.

O que eu quero dizer com isso? Há uma dúvida nos procedimentos administrativos que correm no Conselho de se saber qual interpretação é que será suficiente para aplicar o art. 146 ou para considerar prática reiterada com base no art. 100. Especula-se muito em relação a isso. Há, às vezes, mudança de interpretação, mas não mudança de interpretação que possa ser imputada como antiga, iterativa e pacífica. Isso faz diferença, porque, quando é isolada, deve-se até admitir a possibilidade - desta interpretação isolada - ser ela própria um erro (sequer ser razoável) e estar colidindo com outra dada ou que poderia ser dada pela Administração, no sentido mais amplo, que estabeleceria segurança nas relações e que, em razão dessa específica característica, poderia se sujeitar, a sua mudança, à aplicação do art. 146. Para saber se ao mudar a interpretação estaria incorrendo em erro ou alterando o critério jurídico, é necessário indagar se aquela interpretação veiculada pelo fiscal é realmente a de que trata o art. 146, ou se seria meramente o entendimento de um agente (neste caso, poderíamos ter apenas o erro de direito e não a mudança de critério jurídico). Lembremos que a rescisória, para não ser cabível, pressupõe interpretação controvertida nos tribunais.

Eu vou passar muito rapidamente umas situações nas quais o Estado mudou a sua interpretação: (a) O Estado aderiu ao Convenio ICMS 71/89, que tratava do recolhimento da diferença de alíquotas por empresa de construção civil. Depois, mudou completamente seu entendimento, sem que a legislação que embasava esta interpretação tivesse se modificado. O convênio, ele por si próprio, já era interpretativo; (b) o crédito das sacolas plásticas, oferecidas pelos supermercados. O Estado dava o crédito e depois deixou de concedê-lo; (c) material de uso e consumo empregado no processo industrial de mercadoria exportada. Nesse caso, há um detalhe importante que tem a ver com a outra observação: havia uma interpretação pacífica, iterativa ou teria havido apenas manifestação isolada?; (d) aproveitamento de crédito do ativo imobilizado, quando as mercadorias são posteriormente objeto de comodato. (e) a imunidade na remessa interestadual de lubrificante derivado do petróleo. Isto é, se seria necessário que a mercadoria fosse matéria-prima, que fosse incorporada ao produto que seria posteriormente revendido, ou se o mero consumo seria

suficiente para aplicar a imunidade; (f) a questão da exportação direta, que é um caso mais recente. O Estado também mudou o seu entendimento a respeito do tema e o próprio Conselho de Contribuintes o tem feito na mesma linha.

Muito obrigado a todos.



Meus prezados Dr. Mauro e Dr. Marciano Godoi, nas pessoas de quem saúdo os demais participantes da mesa.

Eu quero primeiro agradecer a oportunidade de estar aqui na Casa da Indústria de Minas Gerais, pelas mãos, seja do Conselho de Contribuintes e seja do IEFI, pela oportunidade de vir discutir temas tributários que preocupam a todos nós.

Quando o Dr. Marcelo me telefonou para me convidar, e eu fiquei muito feliz ao receber esse telefonema, e ele me perguntou quando eu queria falar, eu respondi que gostaria de falar no fim, por duas razões: Primeiro, porque eu não me sinto muito confortável para falar sobre questões mineiras, porque no meu dia a dia eu não lido com a legislação mineira especificamente, e em segundo lugar, porque certamente os dois que falariam antes de mim depurariam a matéria e facilitariam a minha entrada no tema para evitar repetições, porque eu quero ir direto a alguns problemas e quero sugerir alguns critérios se isso for possível.

Eu quero ir direto a uma pergunta ou algo que me incomodou durante muito tempo, que eram essas duas normas aparentemente contraditórias: o art. 100 e o art. 146. o Dr. Marcelo tentou dar uma interpretação, o Dr. Kalume também deu uma interpretação, mas me incomodou muito, especialmente porque os efeitos dessas duas normas são efeitos distintos: o art. 100 me protege de acréscimos, e o art. 146 me protege de tudo. No art. 100 eu pago o tributo, no art. 146 eu não pago nada. Então, qual seria a lógica interna que levaria o Código a ter duas regras aparentemente opostas, aparentemente contraditórias, que não levassem a uma distorção?,

E aí vou divergir do Dr. Marcelo, ao dizer que aquele que teve a sorte de ser fiscalizado vai estar protegido e aquele que não teve a sorte de ser fiscalizado estaria desprotegido. Não me parece ser um critério de isonomia (e aqui eu vou um pouco para a isonomia de que falou o Dr. Kalume). Essa dualidade me incomodou durante muito tempo, até um instante que eu disse: pode se chegar a um critério à luz da segurança. Qual é esse critério? É o critério da legalidade, no seguinte sentido: o art. 100 prestigia a confiança do contribuinte no ordenamento, nas normas, portanto ele protege o contribuinte contra vícios que essas próprias normas puderem ter, e o que eu interpreto no art. 100 é, ainda que essas decisões normativas, ainda que esses convênios, ainda que essas praxes administrativas sejam ilegais (e podem ser), o contribuinte que nelas tiver confiado estará protegido quanto a não ter cometido infração, mas não estará protegido quanto a pagar o tributo, pois se elas são ilegais não poderiam ter dispensado quanto a não pagar o tributo. Então, aqui eu vejo um critério de legalidade, ainda que a norma seja ilegal, ela protege o contribuinte na parte das infrações.

No art. 146, o que eu tenho? De novo legalidade, eu só posso mudar um critério jurídico se os dois forem legais, se os dois critérios couberem dentro da moldura, e portanto a autoridade administrativa pode produzir um ato que seja legal nesta direção e também nesta outra direção, no momento em que ele

produziu o ato está consolidada aquela situação, e é por isso que ele prestigia também a legalidade, que é a legalidade do critério legal que foi adotado, então isso resolve um problema porque se aquele que foi fiscalizado e teve portanto uma interação maior com o Fisco, obteve um ato ilegal ainda que individual, uma consulta ilegal, um termo de encerramento sem nenhuma infração, mas ilegal, o contribuinte não está protegido não, e não é pelo art. 146 ou pelo art. 100, ele não está protegido por causa da súmula 473 que diz... sempre que eu tiver uma ato ilegal, ainda que seja individual, ainda que seja da consulta, ainda que seja do termo de encerramento, o ato ilegal pode ser revisto pela própria administração.

Então eu vejo aqui qual é o parâmetro do art. 100 para o art. 146. É a legalidade. É curioso, porque aí é que eu vejo a confiança e a segurança, assegurando a legalidade. Se eu tenho um caso de ilegalidade e confiei, paga porque você não pode ser dispensado, mas se você confiou você não vai ser punido. Se você tem dois caminhos igualmente legais, e o Fisco seguiu por um, o contribuinte já viu a definição da posição do Fisco e portanto você quer mudar de posição, pode mudar, daqui pra frente, você já implementou a legalidade e isso é o que eu vejo como parâmetro, critério básico anterior.

Mas há uma série de outras questões aqui, que estão permeando o debate. Uma delas então é o erro, e os dois expositores foram muito felizes ao discorrer como é difícil detectar o erro de direito ou de fato, fácil de teoria e difícil na prática, porque essa interseção entre direito e fato é inafastável, esta separação que se faz em abstrato, ser, dever ser, é bonito na lousa, ajuda, é necessária, mas não vamos colocar todas as nossas fichas de que esta distinção vai ser nítida no caso concreto!

Por onde caminhar, e aqui é uma nuance daquela mudança entre o projeto e o Código, aqui eu acho que não é um mero jogo de palavras, mas aqui há uma mudança muito importante, porque o anteprojeto do Código, falando agora no art. 148, o projeto do Código se referia que “poderá ser efetuado de ofício quando o lançamento anterior esteja viciado por erro na apreciação dos fatos”. Texto do Código vigente ... quando deva ser apreciado o fato não conhecido ou não provado, são coisas completamente diferentes, erro na apreciação do fato significa: eu sei qual é o fato, mas eu errei na qualificação jurídica que veio a ser dada àquele fato, esse era o projeto, portanto eu conheço o fato. O que diz o art. 149 vigente: eu não conheço o fato, vou efetuar ou rever quando eu precisar apreciar um fato não conhecido, portanto eu não conheço, não está falando em qualificação jurídica do fato conhecido, está falando de um fato não conhecido ou um fato não provado, o que significa: aqui é matéria de fato puro, não é questão de qualificação jurídica do fato.

Eu quero distinguir erro de direito, erro de fato e qualificação jurídica do fato certo. São três variáveis, não apenas duas, erro de direito e erro de fato, tem essa terceira que é a qualificação do fato certo. O fato está lá, está posto, mas eu enxerguei como se fosse uma compra e venda, mas o contribuinte enxergou como se fosse um empréstimo, um comodato mais especificamente, porque não tinha uma remuneração direta, mas tinha uma outra indireta, então eu tenho o fato que está lá, a qualificação jurídica daquele fato é que pode ser uma ou pode ser

outra, então vamos partir desse conhecimento de que temos três possibilidades desse tema do erro.

Eu não jogaria apenas com duas. Se eu errei quanto ao fato puro, ninguém tem culpa, não sei qual é o fato e é um fato novo, está dentro do prazo, e eu vou apreciá-lo. O grande desafio é quando eu tenho erro na interpretação, erro de direito é erro na interpretação e na aplicação do ordenamento ou divergência ou erro na qualificação jurídica feita daquele fato certo.

Erro na aplicação ou na interpretação do direito, se a administração aplicou o direito dentro da legalidade, se esse “erro de direito” foi dentro de duas alternativas legais, eu quero o art. 146 porque estou entre duas possibilidades, se eu tenho uma divergência ou uma mudança da qualificação jurídica do fato e isso ocorre no meio do procedimento, não posso afirmar no procedimento estadual de Minas, mas os senhores podem me dar essa resposta, mas com certeza no procedimento administrativo federal tenho precedente que isso acontece, o auto de infração começa dizendo que o contribuinte realizou aquelas condutas assim qualificadas e o processo termina dizendo que ele realizou aquelas condutas de outra forma qualificada, então eu acredito que isso possa acontecer também no processo administrativo aqui de Minas, essa mudança de qualificação do fato dentro do processo eu pessoalmente admito, não a mudança do fato, tentei fazer a depuração, admito a mudança na qualificação jurídica do fato, porque eu não consigo enxergar no âmbito do direito tributário maior proteção do que existe no âmbito do direito penal, e no direito penal, no processo penal, eu tenho um *emendatio libelli*, isto é, no meio do processo penal pode haver emenda da denúncia, quando o fato é certo, a conduta está bem descrita, eu posso emendar desde que resguarde a ampla defesa, os prazos etc. Por que em direito tributário eu não posso? Não estou falando em erro de direito, estou falando na mudança da qualificação jurídica do fato, por isso dividi em três; eu não dividi em dois.

Esse tema é apaixonante e não se resume, a meu ver, apenas nessa abordagem quase que teórica. Há uma série de questões que se desdobram, e aqui eu quero trazer para o debate, e o Dr. Kalume trouxe vários exemplos que aparecem no nosso dia a dia, especialmente para entender o que é o art. 146 e o que é uma mudança de critérios jurídicos, um grande problema é a inconstitucionalidade, o primeiro grande problema são as decisões de inconstitucionalidade de leis e atos normativos. Por que é um grande problema? Porque o Código não cogitou de inconstitucionalidade. O Código foi concebido em uma época em que só existia recurso extraordinário, não existia a Adin. Vamos lembrar essa época, a Adin, ela é um subproduto da representação do Procurador Geral da República, que era para fins da intervenção, depois a jurisprudência foi encaminhando e aí se admitiu a representação por inconstitucionalidade, e depois veio a Adin. O Código, à época em que ele foi elaborado, não existia a figura, o controle da inconstitucionalidade era pontual com a suspensão pelo Senado em algumas hipóteses, então ele não cogitou, portanto a inconstitucionalidade é um grande problema para o Código, não só aqui no art. 146, como na repetição de indébito também. Qual é o prazo na repetição de indébito em um tributo julgado inconstitucional, é o prazo de pagamento ou é o prazo do julgamento da inconstitucionalidade? Não está no Código, porque simplesmente ele não pensou

que pudessem existir leis inconstitucionais. Na década de 50 não se discutia inconstitucionalidade de leis tributárias, se discutia ilegalidade de resoluções, de portarias, no máximo de decretos. As discussões de inconstitucionalidade das leis tributárias é da década de 70 para cá. Principalmente a partir da década de 80, cada ano tinha uma inconstitucionalidade, essa foi a fase das inconstitucionalidades, antes não tinha; agora nós temos os julgamentos das inconstitucionalidades e estamos vivendo, no caso do ICMS, um momento delicadíssimo a meu ver: é que está se disseminando a idéia de que crédito de ICMS é benefício fiscal... já existem alguns acórdãos nesse sentido, e se isso vingar, sempre que uma lei conceder um crédito para fins de ICMS pode ser julgada inconstitucional, e se for julgado inconstitucional, e o contribuinte que aproveitou durante a vigência da lei?

Então o tema da inconstitucionalidade é um tema delicado e pode parecer paradoxal, e o tema da inconstitucionalidade, eu entendo que se aplica a partir do art. 146, por quê? Porque na data em que eu realizo a operação eu exerço meu direito, aquele direito é bom, a lei é boa, estava em vigor, tinha plena eficácia, não estava suspensa, a lei era boa, portanto meu direito estava protegido pela legalidade. Se um, dois, três anos depois sobrevier a declaração da inconstitucionalidade daquela lei, a eficácia dessa declaração da inconstitucionalidade, teoricamente se chama eficácia retroativa, ela vai ter eficácia *ex tunc*, mas aí, o que teríamos? Vamos reler o art. 146... mudança de critério jurídico *ex officio* ou em razão de decisão administrativa judicial, o direito tributário estaria mudando o critério jurídico do lançamento em razão de uma decisão judicial, é o caso do art. 146 e não o caso do art. 100. É paradoxal, porque você diz que o art. 100 é caso de ilegalidade, e se é ilegal você paga o imposto, se é inconstitucional você não paga nada? A meu ver não é um paradoxo, porque a inconstitucionalidade é um evento absolutamente aleatório, ele não faz parte do funcionamento direto do ordenamento e o código (?) ou seria ordenamento (?) está preocupado com o funcionamento do próprio ordenamento, não está preocupado, nem cogitou de eventos como a declaração de inconstitucionalidade.

Há outras questões, que quero tratar de temas específicos, questões que envolvem mudança de critério, é a questão da homologação tácita. Se eu tenho um contribuinte que já se esgotou o prazo e houve homologação tácita dos recolhimentos feitos, e hoje em dia quase todos os recolhimentos são feitos por homologação, eu posso diante de uma fiscalização alegar o art. 146? Na minha opinião, não. Não é porque você já teve a confirmação do seu recolhimento e tacitamente a sua atividade foi ratificada, que a administração emitiu um pronunciamento ou uma atitude em relação àquela determinada questão; para mudar critério, eu preciso primeiro que ele exista, não existe mudança de critério jurídico antes que ele exista, portanto eu preciso de algum tipo de pronunciamento.

Agora, vamos ao segundo tema: o art. 146 então seria apenas um pronunciamento individual? Aqui há uma outra divergência; na minha opinião, não. Se eu tenho uma consulta, óbvio que eu estou no art. 146, mas se eu tenho uma instrução normativa, óbvio que eu estou no art. 146 também, porque

mudança de critério jurídico não é só aquele para mim, é mudança de critério jurídico da administração, se ela manifestou para mim, então eu tenho esta prova, mas se ela manifestou para todos, ela está assumindo um critério jurídico de lançamento também. Não é critério jurídico no sentido de lançamento do ato de procedimento, mas é critério de aplicação da legislação em relação a determinado tema, então, se eu tenho uma instrução normativa, e eu segui aquela instrução normativa que era legal, ou aquela resolução que era legal, eu estou no art. 146; se ele revogou porque percebeu que havia uma ilegalidade, eu estou no art. 100, não estou no art. 146.

Outro ponto ainda que é delicado é a questão das omissões. Não autua apesar de fiscalizar, e aqui eu faço a distinção: se ela pura e simplesmente não se pronuncia, óbvio que não há critério jurídico aplicado, portanto não tem art. 146 para invocar, mas se ela, para chegar a um determinado resultado precisa passar por uma definição preliminar necessária deste resultado, ou seja, eu considerei que a base de cálculo era X, mas ele só poderia considerar que a base de cálculo era X porque ele usou como critério de determinação da base de cálculo ou o estoque ou o quilo e não o m<sup>3</sup>, e este critério, apesar de não explícito, ele está embasando uma manifestação do Fisco e com isto ele está adotando um critério jurídico de lançamento; para isso a meu ver é necessário que haja esse nexo de necessidade, que o pressuposto seja condição necessária indispensável dessa conclusão, se eu extrai essa conclusão, essa conclusão não pode ter saído do nada, ela teve que se apoiar em algum critério.

Um outro ponto. E o ato verbal? Critério jurídico de lançamento é também o que está no "perguntão", o que está no *site* da Receita ou da Secretaria da Fazenda? Existe ato verbal administrativo? Que existe ato verbal, existe, mas clássico ato verbal é o voto do Ministro na sessão plenária. Existe ato verbal com efeito jurídico, mas são poucos e difícil é a prova dele. Mas e essas outras formas de manifestações dos Fiscos, e o que está na internet, o contribuinte pode invocar como o art. 146? Eu não fiz o que está no regulamento, mas eu fiz o que está na internet; na minha opinião, é o art. 146 sim, se o que estiver na internet for legal, tudo dentro da legalidade, isso vale tanto para o Fisco quanto para o contribuinte. Perguntão, também não vejo porque não admitir que o critério jurídico de lançamento não se manifesta apenas pelos atos administrativos formais, mas se manifesta também por qualquer meio pelo qual a administração manifesta sua intenção. Alguém vai dizer, mas isto é construção doutrinária? Não, vou dizer um caso judicial, faz bastante tempo e a gente pode contar, embora esteja no jornal: foi um mandado de segurança em 1987, que uma determinada empresa impetrou contra o Ministro da Fazenda na qualidade de presidente do CIP. Mandado de segurança que invocava risco de lesão porque iria sofrer penalidade, etc., e o Ministro relator na época negou a liminar porque não tinha ameaça, mas mandou oficiar, e quando o Ministro da Fazenda na época recebeu o ofício ele saiu à imprensa dizendo que ia deflagrar todas as medidas possíveis e imagináveis etc., etc.. No dia seguinte tinha uma petição publicada em um jornal, que dizia, isto é uma ameaça Sr. Ministro, aqui está, a liminar foi concedida. Então, essas outras formas de provar o critério do Fisco... eu sou mais liberal, especialmente quando se supera aquela postura de confronto entre Fisco e contribuinte e se instaura, a

meu ver, uma sadia postura de diálogo, as formas de diálogos tem de ser prestigiadas. Eu não posso ter como interlocutor alguém que me diz uma coisa verbalmente e que me diz outra por escrito, a confiança tem que ser fundamental para um diálogo sadio. Então eu pessoalmente entendo que sempre que a administração se manifestar há um compromisso, se tem dúvida não se manifesta, mas se manifestar vai estar gerando para o cidadão uma expectativa de confirmação daquilo a que ele teve acesso.

Uma última observação: eu resolvo de uma forma relativamente singela aquela forte objeção do Dr. Kalume quando ele diz que a rescisória pode ser por literal disposição de lei, então erro de direito. Eu direi: desculpe, a leitura que eu faço dela conjugada com a do 383, aquela violação de disposição literal de lei é para quase que ilegalidade, portanto eu resolvo pela ilegalidade. A súmula 400 era uma súmula muito sábia, que permitia até conviver com certas ilegalidades, certo grau não nocivo de ilegalidade. Aquela distinção entre a lei e o fato, entre o ser e o dever ser, além de não ser uma distinção que se encontra nitidamente na realidade, ela não retrata o que efetivamente acontece. Entre a lei e o fato existe um terceiro momento que os franceses dizem que é o *raconter*, que é o relatar. Entre o descrever o fato e prescrever o que está na lei, há uma literatura, há um processo literário de relato do que aconteceu, da história do que foi verificado, dos personagens que estavam naquele contexto e esse relato é que vai construir a discussão a ser submetida a lei. Me preocupa sempre em direito a visão puramente dualista, ou é erro de fato ou é erro de direito, claro, eles existem, mas existe uma terceira, ou é prescrever ou é descrever, sim, mas existe uma terceira, e nessas terceiras situações é que estão os grandes desafios. Para mim, o grande desafio não é tanto o erro de fato ou o erro de direito, é a mudança de qualificação jurídica do fato certo, é aquilo que começa sendo discutido como hipótese de simulação e termina como hipótese de fraude.

O que eu vejo nesse tema é a necessidade de talvez nós atualizarmos o Código. O Código, a meu ver, é a melhor lei tributária que nós já tivemos, basta ver que ele tem 44 anos, e está aí até hoje com 44 anos de vida, mas óbvio que ele foi concebido num momento que não é mais o momento atual, a complexidade que existe no mundo atual não era a complexidade que existia em 1966, e esta não é uma tarefa não de mudar e dizer “o Código é ruim”, não se trata disso, trata-se de trazer o Código para o momento atual e certamente ele não conseguirá resolver todos os problemas, e isso é o bonito da história, o direito não tem um único lado, o direito tem no mínimo dois, muitas vezes é do contribuinte, muitas vezes é do Fisco, e muitas vezes é dos juízes, o que não é de um nem de outro, nem do contribuinte nem do Fisco.

Muito Obrigado!

# ACORDÃOS DE 2009 - MATÉRIAS

## 1 – ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA

---

Acórdão: 19.156/09/1ª

Publicado no "MG" de 11/06/2009

---

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatado venda de mercadoria a pessoa jurídica, não contribuinte do imposto, localizada em outra Unidade da Federação, com utilização indevida da alíquota interestadual, nos termos do artigo 42, inciso II, alínea "a", subalínea "A.1", do RICMS/02. Exigências ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso VI, da Lei nº 6763/75. Entretanto, a Impugnante comprova ser detentora de Regime Especial, convalidado pela SEF/MG, que lhe assegura a carga tributária de 3% (três por cento), conforme DAEs, devendo, por isso, excluir as exigências de ICMS e MR. Lançamento parcialmente procedente. Acionado o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6763/75, para cancelar a Multa Isolada. Decisões unâнимes.

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a aplicação incorreta de alíquota do ICMS, visto que a Autuada emitiu a Nota Fiscal nº 000003, com destaque a menor do ICMS devido nas operações de vendas, feita para destinatário não contribuinte do imposto, utilizando-se indevidamente a alíquota interestadual de 12% (doze por cento), quando deveria ter sido utilizada a alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso VI da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representante legal, Impugnação às fls. 08/14, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 32/36.

---

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, visto que a Autuada emitiu notas fiscais com destaque a menor do ICMS devido nas operações de vendas, feita para destinatário não contribuinte do ICMS, utilizando-se indevidamente a alíquota interestadual de 12% (doze por cento), quando deveria ter sido utilizada a alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

No dia 23/12/08, a Autuada ECOBLOCK Indústria e Comércio LTDA, Inscrição Estadual nº 062614668.02-30, emitiu a Nota Fiscal nº 000003, destinada à FIRJAN – FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO RIO DE JANEIRO, destacando o ICMS à alíquota de 12% (doze por cento).

Exige-se, a título de ICMS a diferença entre a alíquota aplicada 12% (doze por cento) e a alíquota interna 18% (dezoito por cento) , sobre o valor das operações constantes na nota fiscal, acrescida da multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto.

A Constituição Federal/88, em seu artigo 155, § 2º, inciso VII, determina que, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, deverá ser adotado a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do imposto. A alíquota interestadual deve ser aplicada quando o destinatário for contribuinte do ICMS, cabendo, neste caso, ao Estado da localização do destinatário, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Alega a Autuada, "ECOBLOCK Indústria e Comércio Ltda.", sediada no Município de Belo Horizonte, tratar-se de empresa com importantíssima atuação ambiental devido ao fato de produzir seu único produto a partir de passivos ambientais gerados por indústrias de diversos setores, fato esse que lhe teria justificado a concessão do Regime Especial nº 10.000169942 pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, na forma de crédito presumido, de forma que sua carga tributária resulte em 3% (três por cento) nas operações de saída do produto em questão. Alega ainda que, dessa forma, ao proceder uma venda, destaca normalmente na nota fiscal a alíquota do ICMS correspondente, de acordo com o Estado destinatário e a empresa compradora, sendo que, no entanto, em virtude do regime especial concedido, a Autuada apenas recolhe 3% (três por cento) do ICMS sobre o valor das vendas.

Analisando o Regime Especial, cuja cópia encontra-se anexada às fls. 24/27 dos autos, infere-se que o seu artigo 7º, expressamente dispõe que:

Art. 7º Fica assegurado ao Centro de Distribuição identificado em epígrafe o crédito presumido de forma que a carga tributária resulte em 3%(três por cento), nas operações de saída do produto relacionado no Anexo Único deste Regime.

Outrossim, a alíquota do ICMS deveria ser de 18% (dezoito por cento) por se tratar de operação interestadual em que o destinatário não é contribuinte de ICMS, mas como a tributação final (carga tributária) devida pela empresa foi paga de acordo com o Regime Especial concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais que afasta a norma geral de tributação, não há que se falar em complementação em face da alíquota de 12% (doze por cento) e não de 18% (dezoito por cento) na nota fiscal em razão, frise-se, do Regime Especial concedido, exclui, desta forma o ICMS e a multa de revalidação.

A Multa Isolada exigida é a prevista no artigo 54, inciso VI, da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

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

**VI** -por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento; (g.n.).



Finalmente, no que se refere ao acionamento do permissivo legal, estabelece o artigo 53, § 3º da Lei nº 6763/75, 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, a 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 Impugnante agido com dolo, fraude ou má-fé, tem-se por cabível a aplicação do permissivo legal para cancelar a penalidade isolada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas ao ICMS e multa de revalidação. Em seguida, também à unanimidade, em acionar o permissivo legal, artigo 53, § 3º, da Lei 6763/75, para cancelar a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relatora: Janaina Oliveira Pimenta**

---

**Acórdão: 3.485/09/CE**

Publicado no "MG" de 10/10/2009

---

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. Constatado que a Autuada deixou de utilizar a alíquota interna em operações destinadas a não contribuinte do imposto (empresa de construção civil), localizado em outra Unidade da Federação, em desacordo com o disposto no art. 42, II, “a.1” e § 12 do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS e Multa de revalidação, nos termos do art. 56, II da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Reformada a decisão anterior. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e provido pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a realização de venda interestadual de mercadorias com aplicação indevida da alíquota de 7% (sete por cento), uma vez que a destinatária é empresa de construção civil.

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

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.394/09/2ª, pelo voto de qualidade, excluiu integralmente as exigências fiscais de ICMS e MR.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, por intermédio de seu procurador o Recurso de Revisão de fls. 165/168, contra o qual a Recorrida se manifesta às fls. 171/177.

---

**DECISÃO**

Constatada a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, I, §§ 2º e 3º do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747 /08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão, interposto pela Fazenda Pública Estadual.

A autuação versa sobre diversas operações de venda de produtos para a empresa de construção civil "Mendes Junior Trading e Engenharia", situada em Maceió (AL), utilizando-se indevidamente, nas notas fiscais que acobertaram as referidas operações, de alíquota interestadual, fato que motivou um recolhimento a menor do ICMS, nos exercícios de 2006 e de 2008.

Exige-se, portanto, ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, inciso VII, determina que, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, deverá ser adotada a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

A alíquota interestadual deve ser aplicada quando o destinatário for contribuinte do ICMS, cabendo, neste caso, ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Tal entendimento encontra-se consubstanciado no Regulamento do ICMS:

#### **RICMS/02**

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

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

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

**II - nas operações e prestações interestaduais:**

**a - as alíquotas previstas no inciso anterior:**

**a.1 - quando o destinatário não for contribuinte do imposto;**

No caso em tela (operações de mercadorias destinadas a empresa de construção civil), a legislação estabelece como regra geral o destaque do ICMS à alíquota interna nas operações que têm como destinatária empresa de construção civil estabelecida em outra Unidade da Federação, cabendo aplicação de alíquota interestadual se comprovado que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

**Art. 42 –**

**§ 12º - Na operação que destine bens ou mercadorias à empresa de construção civil de que trata o art. 174 da Parte 1 do Anexo IX, localizada em outra unidade da Federação, ainda que inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, deverá ser**

aplicada a alíquota prevista para a operação interna, salvo se comprovado, pelo remetente e de forma inequívoca, que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS. (Grifado)

Note-se que não basta a inscrição estadual da destinatária para que a operação seja realizada com a alíquota interestadual, é preciso que se comprove que a empresa de construção civil, em regra não contribuinte do imposto, pratica com habitualidade operações sujeitas ao ICMS.

Por conseguinte, é improcedente a alegação da Autuada de que ela possui inscrição estadual e status de contribuinte, conforme consulta básica ao Cadastro Público do SINTEGRA, pois no que se refere às empresas de construção civil, o simples fato de possuírem inscrição no cadastro de contribuintes não irá qualificá-las como contribuintes do ICMS em nenhuma hipótese.

A inscrição estadual é simples formalidade e tem o objetivo principal de facilitar a movimentação de máquinas, equipamentos e outros bens inerentes à atividade das empresas de construção civil.

Neste sentido, aliás, deve ser compreendida a assertiva de que o próprio Estado de Minas Gerais admite a possibilidade de as empresas de construção civil serem enquadradas como contribuintes do ICMS nos seus respectivos Estados, pois trata-se de condição formalmente indispensável à movimentação de máquinas e equipamentos etc.

É assim que orienta a Consulta de Contribuintes nº. 213/2005:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº. 213/2005  
(MG DE 28/10/2005)**

**ALÍQUOTA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL – CONSULTA INEFICAZ. DEVE SER DECLARADA INEFICAZ A CONSULTA QUE VERSE SOBRE DISPOSIÇÃO CLARAMENTE EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO, CONFORME INCISO I, ART. 22 DA CLTA/MG, APROVADA PELO DECRETO Nº. 23.780/84.**

**CONSULTA:** 1- APLICA-SE A ALÍQUOTA INTERNA OU INTERESTADUAL NA OPERAÇÃO QUE DESTINA MERCADORIA À EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL DOMICILIADA EM OUTRO ESTADO REGULARMENTE INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTE? 2- SENDO A DESTINATÁRIA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL INSCRITA EM SEU ESTADO, MAS NÃO ATUANDO COMO CONTRIBUINTE, O ICMS É DEVIDO À ALÍQUOTA INTERNA OU INTERESTADUAL?

**RESPOSTA: 1 E 2 – A MATÉRIA EM QUESTÃO ENCONTRA-SE EXPRESSA DE FORMA CLARA NO § 12 DO ART. 42, PARTE GERAL DO RICMS/02, E NA ORIENTAÇÃO DOET/SUTRI Nº. 02/2005, AMBOS DISPONIBILIZADOS NO SITE DA SEF:**

**A TÍTULO DE ORIENTAÇÃO, ESCLAREÇA-SE QUE, AINDA QUE A EMPRESA SEJA INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS NO SEU ESTADO, DEVERÁ SER APLICADA A ALÍQUOTA PREVISTA PARA OPERAÇÃO INTERNA (18%), SALVO SE COMPROVADO, PELO REMETENTE E DE FORMA INEQUÍVOCA, QUE A DESTINATÁRIA REALIZA, COM HABITUALIDADE, OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO. (GRIFO NOSSO)**

**POR ÚLTIMO, ACRESCENTA-SE, O CONTRIBUINTE, REMETENTE DA MERCADORIA, QUE APLICAR A ALÍQUOTA INTERESTADUAL (12% OU 7%) E NÃO COMPROVAR QUE A DESTINATÁRIA REALIZA COM HABITUALIDADE, OPERAÇÕES SUJEITAS A ICMS FICARÁ SUJEITO À AUTUAÇÃO PELO FISCO, QUE EXIGIRÁ O VALOR DO IMPOSTO RELATIVO A DIFERENÇA ENTRE A ALIQUOTA INTERNA E A ALIQUOTA INTERESTADUAL, E A MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% DO VALOR DESTA DIFERENÇA APURADA.**

**DOET/SUTRI/SEF, 27 DE OUTUBRO DE 2005.**

Com referência aos Convênios de ICMS, bem como à orientação da DOET/SUTRI nº. 02/05 e aos documentos apensados às fls. 115, 116, 118 e 119, é importante salientar que para a empresa de construção civil ser considerada contribuinte do ICMS, é necessário que ela realize com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao imposto.

O requisito “habitualidade” de operações sujeitas ao ICMS só será reconhecido se a empresa destinatária fornecer ao remetente cópia reprográfica devidamente autenticada de documento emitido pelo fisco, atestando a sua condição de contribuinte do imposto. E essa prova não existe nos autos.

Quanto aos documentos anexados pela Recorrida às fls. 101 e 102, ou seja, a Consulta de Contribuinte nº. 051/99, de 19/04/99, é preciso alertar que a data da resposta à consulta é bem anterior aos efeitos do disposto no § 12 do art. 42 do RICMS. O § 12 do art. 42 do RICMS teve efeitos a partir de 1º/01/05, acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos do Decreto nº. 43.923, de 02/12/04, e a resposta à Consulta é de 1999.

Dessa forma, os documentos anexados aos autos não configuram provas da habitualidade das operações e a condição de contribuinte de ICMS da empresa Mendes Junior Trading e Engenharia S.A., pelas seguintes razões:

1. às fls. 115 foi anexada cópia do pedido da AIDF de nº. 001.08.03818-8, que nada comprova, pois a empresa de construção civil necessita de talões para movimentações de máquinas, equipamentos etc;

2. às fls. 116 foi apensada cópia do cartão de inscrição da construtora, documento obrigatório, aliás, para todas as empresas inscritas, mas que não comprova a habitualidade das operações e, por conseqüência, a condição de contribuinte;

3. às fls. 118 consta cópia da nota fiscal de nº. 000563, de 05/08/08, demonstrando somente uma única venda de formas metálicas com destaque de ICMS, fato que também não comprova a existência de habitualidade nas operações relativas ao imposto;

4. às fls. 119 a Recorrida apensou a cópia de um documento de arrecadação, em nome da Mendes Junior Trading e Engenharia S.A., acusando o recolhimento de diferencial de alíquota de notas fiscais não relacionadas ao PTA em análise. Tal documento também é frágil para demonstrar a condição de contribuinte e a habitualidade.

É importante alertar que sobre o assunto a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificou o entendimento de que as empresas de construção civil não estão sujeitas ao ICMS ao adquirir mercadorias em operações interestaduais para empregar nas obras que executam.

São duas as decisões do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

*RECURSO ESPECIAL Nº 919.769 - DF  
(2007/0014615-2)*

*1 - AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NÃO SÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, SALVO NAS SITUAÇÕES QUE PRODUZAM BENS E COM ELES PRATIQUEM ATOS DE MERCÂNCIA DIFERENTES DA SUA REAL ATIVIDADE, COMO A PURA VENDA DESSES BENS A TERCEIROS; NUNCA QUANDO ADQUIREM MERCADORIAS E AS UTILIZAM COMO INSUMOS EM SUAS OBRAS.*

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 914.831 - MG  
(2007/0002155-4)*

*"AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL*

*-*

*TRIBUTÁRIO - ISS - CONSTRUÇÃO CIVIL - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO VALOR DOS MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO - PRECEDENTES.*

*SE AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NÃO SÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, IMPOSTO ESTADUAL INCIDENTE SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, CONCEITO QUE NÃO SE AJUSTA AOS INSUMOS UTILIZADOS PARA A CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS E OUTROS, OS MATERIAIS ADQUIRIDOS COM ESSA*

*FINALIDADE DEVEM COMPOR A BASE DE CÁLCULO DO ISS. PRECEDENTE: RESP 256.210/MG, REL. MIN. JOSÉ DELGADO, DJ 25.9.2000.*

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO". AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. PRESCRIÇÃO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº167/STJ.*

*4. AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NÃO SÃO CONTRIBUENTES DO ICMS, SALVO NAS SITUAÇÕES QUE PRODUZAM BENS E COM ELES PRATIQUEM ATOS DE MERCANCIA DIFERENTES DA SUA REAL ATIVIDADE, COMO A PURA VENDA DESSES BENS A TERCEIROS; NUNCA QUANDO ADQUIREM MERCADORIAS E AS UTILIZAM COMO INSUMOS EM SUAS OBRAS.*

*5. HÁ DE SE QUALIFICAR A CONSTRUÇÃO CIVIL COMO ATIVIDADE DE PERTINÊNCIA EXCLUSIVA A SERVIÇOS, PELO QUE "AS PESSOAS (NATURAIS OU JURÍDICAS) QUE PROMOVEREM A SUA EXECUÇÃO SUJEITAR-SE-ÃO EXCLUSIVAMENTE À INCIDÊNCIA DE ISS, EM RAZÃO DE QUE QUAISQUER BENS NECESSÁRIOS A ESSA ATIVIDADE (COMO MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS, ATIVO FIXO, MATERIAIS, PEÇAS, ETC.) NÃO DEVEM SER TIPIFICADOS COMO MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTO ESTADUAL" (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, IN "CONSTRUÇÃO CIVIL – ISS OU ICMS -", IN RDT 69, PG. 253, MALHEIROS).*

Ante o exposto, são legítimas as exigências fiscais, devendo-se reformar a decisão para restabelecer as exigências fiscais em questão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros André Barros de Moura, Antônio César Ribeiro (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe negavam provimento nos termos do acórdão recorrido às fls. 155/157. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Henrique Napoleão Alves e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos vencidos, o Conselheiro Roberto Nogueira Lima.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## 2 – ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO

Acórdão: 18.225/09/2ª

Publicado no “MG” de 14/03/2009

*EMENTA*

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO – ITCD. Constatado que o Fisco não comprovou as razões alegadas para a desconsideração do negócio jurídico. Procedimento fiscal irregular. Decisão pelo voto de qualidade.**

*RELATÓRIO*

A autuação versa sobre a desconsideração do negócio jurídico da venda de uma propriedade rural, situada no município de Uberlândia, Minas Gerais, com incidência do ITBI, ao concluir que houve uma transferência onerosa em dissimulação à verdadeira operação, que seria uma doação, com incidência do ITCD; o Fisco alega que o Contribuinte optou pelo tributo municipal por ser de valor mais favorável a ele, ao invés do estadual, de importe bem superior.

Exige-se ITCD no valor original de R\$ 116.000,00, nos termos do art. 1º, inciso III da Lei 14.941/03, acrescido de Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da mesma lei.

Inconformados, o Autuado e os Coobrigados apresentam, conjunta e tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 54/67, onde se alega que: há entre o autor e o coobrigado (Sr. Robeli e Sr. Bráulio - pai e filho), contrato de comodato datado desde 1991; o adquirente, Sr. Bráulio, desde aquela época é quem explora a propriedade e realizou todos os gastos e investimentos que valorizaram a fazenda e que os gastos na propriedade constam das Declarações de Imposto de Renda do Sr. Bráulio, sendo que a maior fonte de receita foi o contrato firmado com a Granja Resende, ocorrido em 1996, para cujo cumprimento foram investidos, pelo adquirente, mais de 1,5 milhões; a atividade desenvolvida de suinocultura exigiu mais investimentos em 2003, justificando o alto valor das benfeitorias lá existentes e que, após 14 anos de exploração do imóvel e de gastos com benfeitorias, o Sr. Bráulio procurou seu pai que se prontificou a fazer a doação do bem que já estava na posse do filho; ante o alto valor a pagar de ITCD, desistiram da doação e optaram pela venda da propriedade pelo mesmo valor pelo qual foi adquirida pelo pai, no importe de R\$ 80.000,00; houve realmente a venda da fazenda, conforme contrato e pagamentos discriminados e que tais pagamentos foram todos cumpridos, conforme se verifica pelos comprovantes de depósitos que foram feitos em favor do transmitente; o fato de se requerer a avaliação para fins de doação não significa que não se possa desistir dessa pretensão, fazendo várias considerações sobre as prerrogativas do direito de propriedade; o adquirente tinha condições financeiras de comprar a propriedade, pois, só no ano de 1997, gastou na fazenda mais de 1,5 milhão de reais, conforme comprova pela cópia da sua declaração de renda. Pede a exclusão do Sr. Sandro de Almeida do polo passivo, como coobrigado, por ser ele um mero representante dos envolvidos, sem ter nenhuma relação direta com os fatos apresentados e o cancelamento do feito fiscal, que

considera insubsistente pelas razões e provas apresentadas. Requer, ainda, perícia nos documentos comprobatórios dos gastos e investimentos do Sr. Bráulio na propriedade e, caso se entenda que houve efetivamente a doação, que a base de cálculo do bem a ser considerada seja o valor da terra nua. Protesta comprovar o alegado pelos meios permitidos, juntando cópias de diversos documentos, entre eles, os contratos de comodato; declarações do IR do Sr. Bráulio, contrato de parceria; contrato de compra e venda da propriedade – fls. 254; comprovantes de transferência do Sr. Bráulio para Robeli, fls. 256 a 271 e outras cópias de documentos.

Contradizendo o alegado na Impugnação, o Fisco se manifesta às fls. 21.851/21.864, no sentido de que: o valor de R\$ 80.000,00, declarado como o de venda, é irrisório e impraticável, ante as bases de cálculos mencionadas, de valor muito superior; a escritura foi lavrada em cartório de outro município para dificultar sua busca e identificação pelo Fisco e que não há menção na referida escritura que só estaria sendo vendida a terra nua; o próprio Impugnante confessa que o valor bem mais baixo do ITBI foi a razão da sua opção para a transferência do bem como venda e não como doação; os referidos gastos do adquirente com benfeitorias, a comprovar que o mesmo tinha renda suficiente para comprar a propriedade, não encontram respaldo nos documentos apresentados e que os investimentos foram feitos com a receita da própria fazenda, por ordem de seu pai; a legislação do ITCD não prevê a possibilidade de se abater do valor do bem transmitido ao donatário, o valor de benfeitorias porventura realizadas por este, tecendo considerações sobre o significado do termo “comodato” e do alcance dos seus efeitos jurídicos, ante as disposições dos artigos 579 a 585 do CC; o contrato de compra e venda – fls. 254 - não foi levado a reconhecimento de firmas em cartório e que os valores e as datas dos respectivos depósitos em favor do transmitente, no importe de R\$78.949,00; eram na realidade repasses devidos ao pai pelas atividades exploradas na fazenda. Reafirma não ser indevida a inclusão do Sr. Sandro Almeida Paula como coobrigado, uma vez que este concorreu para a prática do ilícito, conforme previsão do art. 135 do CTN. Pede ao final a manutenção do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 16/10/08, indefere o pedido de perícia formulado pelos Impugnantes e defere o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos da Portaria nº 04/01, marcando novo julgamento para o dia 22/10/08. Na oportunidade são proferidos os votos dos Conselheiros Caio Júlio Cezar de Souza Rego (Relator) e Antônio César Ribeiro (Revisor), que julgavam improcedente o lançamento.

Em sessão realizada aos 22/10/08, à 2ª Câmara de Julgamento, dando prosseguimento ao julgamento anterior, iniciado em 16/10/08, nos termos da Portaria 04/01, pelo voto de qualidade, julga improcedente o lançamento.

O Conselheiro Relator, em expediente enviado ao Presidente do CC/MG, em 13/11/08 (fls. 21.879), solicita reenvio do PTA a Câmara de Julgamento para nova apreciação em virtude de ocorrência de lapso manifesto em relação à decisão prolatada.



O Presidente do CC/MG, em despacho de fl. 21.880, acata a solicitação e, determina o encaminhamento do PTA a Câmara de Julgamento para decidir sobre o incidente processual.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 17/02/09, à unanimidade, acata as razões apresentadas e anula a decisão anterior. Com esta decisão, toda a matéria envolvida no presente PTA foi novamente examinada.

---

**DECISÃO**

Versa o presente feito sobre a exigência de ITCD no valor original de R\$ 116.000,00, nos termos do art. 1º, inciso III da Lei 14.941/03, acrescido de Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da mesma lei.

Conforme já mencionado, este Processo Tributário Administrativo – PTA - foi julgado pela 2ª Câmara de Julgamento, na data de 16/10/08; a decisão exarada, à época, foi declarada nula pela referida Câmara, por não ter sido apreciado, em preliminar, o procedimento do Fisco de desconsideração de ato ou de negócio jurídico, cuja conclusão de procedência, afetaria a análise e a decisão quanto aos demais aspectos da questão; o processo retornou a este Colegiado para apreciação dessa matéria.

No Auto de Infração está relatado que o Fisco desconsiderou o negócio jurídico da venda de uma propriedade rural, situada no município de Uberlândia, Minas Gerais, com incidência do ITBI, ao concluir que a transferência onerosa seria uma dissimulação da verdadeira operação, que seria uma doação, com incidência do ITCD, alegando que o Contribuinte assim teria agido por causa do lançamento tributário mais favorável a ele, optando pelo tributo municipal, ao invés do estadual, de valor bem superior.

O procedimento fiscal de desconsideração do negócio jurídico decorreu, a uma, em parte, pela constatação da grande divergência entre os valores envolvendo a propriedade, uma vez que para efeito da transmissão no Cartório de Campo Florido/MG, o preço declarado da transação de compra e venda foi de R\$ 80.000,00. No entanto, para o cálculo do ITCD, com base no ITR, a propriedade foi avaliada em R\$ 2.900.000,00 e em R\$ 750.000,00 pela Prefeitura para efeito do cálculo do ITBI. A duas, pelo fato de que a escritura de venda foi lavrada em 10/03/05, após a entrega de declaração de bens na Receita Estadual, em 13/01/05, com o fim de se obter a base de cálculo do ITCD para a doação do imóvel.

Depois de prestados pelo Contribuinte os esclarecimentos solicitados pela Fiscalização, considerados insuficientes a comprovarem que não houve a aludida dissimulação, o Fisco efetuou o lançamento sob exame.

Analisada a questão, em preliminar, sob o foco da regularidade do procedimento fiscal da "desconsideração do ato ou do negócio jurídico" verifica-se que:

- há nos autos – fls. 24 - o pedido de cancelamento da avaliação requerida pelo Sr. Sandro de Almeida Paula, em 25/01/05, representante do autor, porque as partes resolveram desistir da doação e fazer a transferência por meio da compra e venda, sujeita ao imposto municipal.

- diz o artigo 1.228 do Código Civil que: "o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa", equivalendo dizer que poderá transferi-la da forma, pelo preço e condições que entender convenientes.

Por outro lado, não se pode olvidar que se tratava de uma transferência de pai para filho e que este já exercia a administração da fazenda há muitos anos, tendo feito ali muitos investimentos e benfeitorias, conforme se comprova pelo exame da documentação acostada aos autos.

Portanto, sob os aspectos legais e factuais, a alegada desproporção entre o valor atribuído ao bem para fins de escritura e seu valor estimado, tanto pelo Fisco Estadual, como pela Fazenda Municipal, não comprova, por si só, uma dissimulação ou constitui-se em qualquer irregularidade.

Tratando do Instituto da doação, o Código Civil dispõe no seu artigo 538 que "considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra" e, quanto aos bens imóveis, estabelece a regra do artigo 541, que determina que a doação, quanto aos mesmos, far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

A doação, como se vê, não pode ser imposta ou obrigada, por ser uma liberalidade do dono e, se ocorrer quanto ao bem imóvel, não pode ser presumida, pois a lei exige prova de sua efetividade, seja por instrumento público ou particular.

Assim, como o Fisco alega que houve a dissimulação da verdadeira natureza da operação, competia-lhe comprovar, além dos indícios e evidências ressaltados, que ocorreu a doação e não a venda, em sintonia com o disposto no artigo 83, inciso II do RPTA e com a legislação que normatiza a matéria apreciada.

O que se verificou, contudo, na análise do processo, foi que o Autuado comprovou por documentos a possibilidade e a regularidade da operação praticada, ao juntar cópias do contrato particular de venda da propriedade; dos comprovantes de depósitos bancários a favor do transmitente, no valor de R\$ 78.949,00, para uma venda de R\$80.000,00; dos comprovantes de rendimentos do adquirente a confirmar que tinha condições financeiras de adquirir o imóvel; dos comprovantes de investimentos na fazenda e de que era o responsável pela administração da mesma, através da cópia do contrato de comodato;

O Fisco, por sua vez, contesta todos os fatos alegados e comprovados pelo Autuado, em afirmações calçadas em indícios e ilações relevantes, porém, a maioria, sem consistência probatória.

Ademais, o pedido de cancelamento da avaliação para fins de doação, comunicando a intenção de se fazer a transferência por meio da compra e venda, formulado antes, inclusive, de se lavrar a escritura – fls. 24 - indica que o Contribuinte não agiu com dissimulação, mas com a clara intenção de buscar os meios legais ou não proibidos pela lei para pagar menos tributo.

O disposto na legislação pertinente, tanto a proveniente do Código Civil, quanto a do RPTA/08, pelos dispositivos citados, também milita contra o lançamento, pois o Fisco não logrou comprovar a dissimulação do ato a justificar a sua desconsideração.

A conclusão inevitável é que, ante os fatos e provas verificados nos autos, constata-se que a questão posta se caracteriza como uma "elisão fiscal" e não uma "evasão", motivo pelo qual deve ser rejeitado o procedimento adotado pelo Fisco de desconsideração de ato ou negócio jurídico, previsto no artigo 83 do RPTA/08.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em não acatar a desconsideração do ato ou negócio jurídico. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles, que acatavam. 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 dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Relator: Caio Júlio Cezar de Sousa Rêgo**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, 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.

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal foram os mesmos utilizados por este Conselheiro para sustentar sua decisão e por esta razão passarão a compor o presente voto, salvo pequenas alterações.

A Lei Estadual nº 14.941, de 29/12/2003, que dispõe sobre o ITCD, estabelece no seu artigo 6º as regras para a determinação da base de cálculo do imposto:

*“Art. 6º O valor da base de cálculo não será inferior:*

*I - ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, em se tratando de imóvel urbano ou de direito a ele relativo;*

*II - ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo.*

**Parágrafo único .** *Constatado que o valor utilizado para lançamento do IPTU ou do ITR é notoriamente inferior ao de mercado, admitir-se-á a utilização de coeficiente técnico de correção para apuração do valor venal do imóvel, nos termos do § 1º do art. 4º desta Lei”.*

O avaliador da AF/Uberlândia, após analisar a documentação apresentada junto com a Declaração de Bens e Direitos – DBD referente ao imóvel rural, constatou que o valor declarado pelo contribuinte na Declaração do

ITR estava coerente com os preços praticados na região e, portanto, concordou com o mesmo, aplicando sobre o valor de R\$ 2.900.000,00 a alíquota de 4%, apurando a importância de R\$ 116.000,00 devidos a título de ITCD pela transmissão não onerosa da propriedade. A determinação do valor venal de imóvel rural com base no valor declarado para efeito de lançamento do ITR é exigência da legislação estadual do imposto conforme acima citado.

Na escritura pública lavrada no livro 80, fls. 74 a 76 do Cartório de Notas de Campo Florido – MG, datada de 10/03/2.005, através da qual o Sr. Robeli José de Líbero simulou a venda da fazenda para o filho Bráulio Missiagia de Líbero, pelo valor de R\$ 80.000,00, o mesmo imóvel foi avaliado pela Prefeitura Municipal de Uberlândia pelo valor de R\$ 750.000,00.

Considerando que o ITBI é um imposto de competência municipal incidente sobre a transmissão onerosa de bem imóvel e, conseqüentemente, o município é soberano para adotar o valor que bem entender, se desconhece as razões pelas quais se apurou como base de cálculo o valor de somente R\$ 750.000,00 para o referido imóvel.

O Impugnante não concorda com o valor de R\$ 2.900.000,00 adotado pela Receita Estadual para o imóvel doado, contudo não contestou o valor de R\$ 750.000,00 determinado pela Prefeitura de Uberlândia. Se de fato ele entendia que a propriedade doada tinha o valor de tão somente R\$ 80.000,00, posto que estava sendo transmitida de pai para filho, por que não contestou também o valor adotado pela Prefeitura? Afinal são quase 1.000% a mais que o valor que ele entende como correto.

Contudo, o Impugnante confessa em sua Impugnação, fls. 57, no segundo parágrafo, que “dependendo do custo tributário poderia doar ao filho a fazenda explorada por ele há tantos anos”. Esta é a confissão de que caso a SEF/MG não avaliasse o imóvel rural pelo valor que doador e donatário desejavam, eles buscariam outra opção mais favorável financeiramente, como forma de realizar o intento pretendido, que era a doação da fazenda ao filho.

A escritura pública foi lavrada em cartório de outro município, numa tentativa de dificultar sua busca e identificação pelo Fisco. Cabe ressaltar que a escritura lavrada pelo Cartório Civil e de Notas de Campo Florido não faz menção de que estaria sendo vendida somente a terra nua, conforme alega o Impugnante. O documento relata que está sendo transmitido todo o direito, ação, posse, domínio e servidões ativas que incidiam sobre o aludido imóvel. Também não foi feita qualquer ressalva ou informação no corpo da escritura pública sobre as aludidas benfeitorias realizadas pelo Impugnante ao longo dos anos que diz ter usufruído da condição de comodatário do imóvel rural. Tratando-se de um documento com fé pública, seria de bom alvitre que as partes tivessem declarado na escritura pública a ocorrência dos alegados investimentos realizados pelo adquirente.

As cópias das Declarações de Imposto de Renda – Pessoa Física, do Autuado Bráulio Missiagia de Líbero, relativas aos anos calendário de 1.994, fls. 89 a 99; 1.995, fls. 100 a 106; 1.996 fls. 107 a 113; 1.997, fls. 114 a 119; 1.998, fls. 120 a 126; 1.999, fls. 127 a 135; 2.000, fls. 136 a 144; 2.001, fls. 145 a 152; 2.002,

fls. 153 a 160 e 2.003, fls. 161 a 171, anexadas para comprovar os investimentos realizados no imóvel, demonstram que a fonte de renda do Autuado era proveniente apenas das atividades desenvolvidas na propriedade rural de seu pai. E mais, comprovam que suas disponibilidades financeiras por ocasião da realização do contrato de comodato eram insignificantes para a consecução dos investimentos citados em sua defesa.

Destarte a alegação de que a partir de 1991 firmou contrato de comodato com seu pai e investiu até 2003 um total de R\$ 5.761.384,63, não encontra amparo nos documentos apresentados e nos valores declarados para a Receita Federal. O que se verifica é que o Sr. Robeli (doador), entregou a fazenda para o filho administrá-la, ficando este incumbido de geri-la, prestando conta de todas as despesas e investimentos realizados na propriedade, despesas estas que foram custeadas através das receitas obtidas das atividades desenvolvidas na propriedade rural.

O Autuado solicitou inscrição de produtor rural na condição de comodatário somente em setembro/97, tendo apresentado na ocasião um contrato de comodato datado de 01/01/93, contudo sem a assinatura do comodatário. Os contratos particulares de parceria de suínos para produção de leitões, efetivados com a Granja Rezende S.A. em dezembro de 1996, e com a empresa Sadia S.A., a partir de setembro/2003, comprovam que as receitas desta atividade é que foram sendo reinvestidas na propriedade por ordem do seu pai.

Cumprе ressaltar que a legislação do ITCD não prevê a possibilidade de se abater do valor do bem transmitido ao donatário o valor de benfeitorias porventura realizadas por este. O contrato realizado pelo Autuado com seus pais é de comodato, que na obra Vocabulário Jurídico do autor De Plácido e Silva, 20ª edição da Editora Forense, tem a seguinte definição:

*“ Comodato – Derivado do latim commodatum, quer dizer empréstimo, designa o contrato, a título gratuito, em virtude do qual uma das partes cede por empréstimo a outra determinada coisa, para que a use, pelo tempo e nas condições preestabelecidas.*

*É, assim, expressão própria para designar o empréstimo gratuito para uso, ou simplesmente o empréstimo de uso.*

*Pela primária condição de gratuidade, o comodato se difere do mútuo, que é contrato de empréstimo a título oneroso. Neste, se exige de quem toma por empréstimo determinada coisa, o pagamento de retribuição pelo uso, ou utilização da coisa.*

*No comodato, a coisa tem que ser infungível, pois ela própria tem de ser devolvida; no mútuo, a coisa objeto do empréstimo pode ser fungível ou consumível, desde que é de sua essência permitir*

*o consumo e ser entregue em outra da mesma espécie”.*

O Código Civil em seus artigos 579 a 585, define o comodato e estabelece as regras para a sua aplicação:

### **Seção I**

#### **Do Comodato**

**Art. 579.** *O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.*

**Art. 580.** *Os tutores, curadores e em geral todos os administradores de bens alheios não poderão dar em comodato, sem autorização especial, os bens confiados à sua guarda.*

**Art. 581.** *Se o comodato não tiver prazo convencional, presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado.*

**Art. 582.** *O comodatário é obrigado a conservar, como se sua própria fora, a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato ou a natureza dela, sob pena de responder por perdas e danos. O comodatário constituído em mora, além de por ela responder, pagará, até restituí-la, o aluguel da coisa que for arbitrado pelo comodante.*

**Art. 583.** *Se, correndo risco o objeto do comodato juntamente com outros do comodatário, antepuser este a salvação dos seus abandonando o do comodante, responderá pelo dano ocorrido, ainda que se possa atribuir a caso fortuito, ou força maior.*

**Art. 584.** *O comodatário não poderá jamais recobrar do comodante as despesas feitas com o uso e gozo da coisa emprestada.*

**Art. 585.** *Se duas ou mais pessoas forem simultaneamente comodatárias de uma coisa, ficarão solidariamente responsáveis para com o comodante.*

O artigo 584 é claro e taxativo ao determinar que o comodatário não pode cobrar ou receber do comodante as despesas feitas com o uso e gozo da coisa emprestada. Afinal, o imóvel é cedido gratuitamente para o comodatário

explorá-lo conforme sua conveniência, motivo pelo qual não pode cobrar ou exigir do comodante o ressarcimento de despesas efetuadas no bem, ainda que a título de investimento.

Além da lei não permitir o ressarcimento das despesas realizadas a título de investimento no imóvel rural, grande parte das despesas citadas na Impugnação não guardam qualquer relação com as obras que alega ter realizado. A título de exemplo relaciona-se notas fiscais e documentos de despesas:

- documentos referentes a pagamentos de funcionários, mercadorias adquiridas para uso e consumo, e que estão faturadas no nome do Sr. Robeli (doador), conforme fls. 285, 286, 288, 289, 290, 291;

- notas de despesas com churrascaria, fls. 292 e 326; além do documento de fls. 296 que parece tratar-se da aquisição de um computador nos Estados Unidos;

- demonstrativos de pagamento de salário a funcionários nos quais é citado como empregador o Sr. Robeli, fls. 573, 575/6 e 580, todos datados do final do ano de 1996, demonstrando que nesta época o Sr. Robeli ainda respondia pela administração da fazenda;

- nota fiscal de aquisição de aparelho celular, anexada às fls. 612, além da aquisição de cinzeiro através do documento de fls. 867;

- diversas contas de telefone, vide fls. 637, 666 674, 677, 714, 736;

- recibos de pagamento do condomínio de sala no Edifício Stella Maris, fls. 667, 717 e 747 e outro recibo em branco;

- notas de abastecimento de combustível, fls. 327, 328, 668, 671, 715, 721, 732 e 735;

- às fls. 682 a 698 encontram-se documentos referentes a gado bovino enviado para leilão pelo doador Sr. Robeli, demonstrando sua participação na administração da fazenda;

- às fls. 749 o Impugnante anexou a fatura do cartão de crédito e o pagamento das despesas com alarme da residência na cidade, e às fls. 787 documento de aquisição de um purificador de água adquirido para a residência do Sr. Bráulio por sua esposa Sra. Sandra Curry de Libero;

- contas de fornecimento de energia elétrica da cemig para o imóvel residencial do impugnante na zona urbana de Uberlândia, fls. 755 a 759;

- contas do Departamento Municipal de Água e Esgoto de Uberlândia, referente ao fornecimento de água e utilização da rede pública de esgoto pela residência do impugnante na cidade, fls. 781 a 786;

- contas mensais do telefone celular, fls. 789 a 805;

- demonstrativo de compras efetuadas na Lojas Riachuelo em nome da esposa do donatário, Sra. Sandra, fls 806/807;

Boletos de pagamento da mensalidade de clube de recreação, anexadas às fls. 760 a 771;

- boletos de pagamento da mensalidade da TV a cabo , fls. 771 a 775;

- comprovantes de depósitos de dinheiro na conta bancária da esposa do impugnante, Sra. Sandra Curry de Libero, fls. 775 a 780;

- às fls. 808 e 809 estão anexadas boletos de pagamento mensal de fornecimento de sinal de acesso à internet;

- às fls. 11.562, 11.563, 11.567, 11.568 e 11.569 encontramos mais notas fiscais de refeições em churrascarias no município de Uberlândia, e o documento de fls. 11.689 refere-se também ao fornecimento de refeições.

- foram anexadas ainda como comprovantes do investimento realizado na fazenda em razão do contrato de comodato, às fls. 11.570, 11.571 e 21.771, notas fiscais de hospedagem em hotéis de Uberlândia; além de cartões de estacionamento em via pública da zona azul no centro do município de Uberlândia, fls. 21.759 e 21.760, e recibos de estacionamento de veículo em garagem particular, fls. 21.761.

Estes documentos demonstram que o filho efetuava despesas e conservava os comprovantes para prestar contas para o pai, haja vista que estava administrando a propriedade deste.

Isso pode ser comprovado pelo documento de fls. 11.575, contribuição sindical rural, quitada pelo pai no exercício de 2001. Tanto que a partir do ano de 2004 o Impugnante, após ter vendido sua residência urbana em Uberlândia, mudou-se para os Estados Unidos da América, retornando esporadicamente ao país, e delegando a partir de então a administração do empreendimento para a responsabilidade do procurador Sr. Sandro de Almeida Paula que, inclusive, assina sozinho a escritura pública representando neste ato o vendedor, o adquirente e sua irmã.

Foi o procurador que formalizou todos os atos relativos à transmissão do imóvel rural, inclusive o pedido de avaliação junto à repartição fazendária estadual e posterior justificativa da desistência da doação. Como pode o Impugnante desejar que despesas como as destacadas pelo Fisco sejam consideradas “investimento” na propriedade rural?

O Contrato particular de Compra e Venda do imóvel, anexado às fls. 254 e 255, datado de 20/01/2005, sequer foi levado ao cartório para o reconhecimento de firmas dos seus signatários, além de citar diversas datas para quitação do valor de R\$ 80.000,00 que seria pago pelo bem, detalhe este que também não foi citado na escritura pública. Constata-se ainda que o referido contrato foi transmitido dos EUA, via fax, em virtude das partes residirem naquele país.

O valor de tão-somente R\$ 80.000,00 que o Impugnante declara na escritura pública como pagamento pela fazenda adquirida do pai foi objeto de parcelamento. Foram efetuados vários depósitos na conta bancária do doador Sr. Robeli, conforme documentos anexados às fls. 269/271, parte deles antes mesmo do Sr. Robeli e seu filho Bráulio decidirem pela lavratura da escritura pública de compra e venda, datada de 10/03/2005.

Tudo indica que estes depósitos na conta do doador são na realidade repasses de receitas obtidas da criação de suínos, sendo que após tomarem



conhecimento da avaliação realizada pela Administração Fazendária / Uberlândia, pai e filho passaram a arquitetar uma forma de sonegar o ITCO, simulando documentos como o contrato particular de compra e venda e se valerem destes depósitos de pequenos valores na conta do Sr. Robeli como forma de justificar o pagamento do valor de R\$ 80.000,00.

Não obstante, o valor de R\$ 80.000,00, que o Impugnante alega pagar a seu pai pela fazenda, através dos depósitos na conta bancária deste, nos valores de R\$ 21.600,00 (fls. 256/7), R\$ 2.700,00 (fls. 258/9), R\$ 2.500,00 (fls. 260 e 262), R\$ 2.280,00 (fls. 261/2), R\$ 4.999,00 (fls. 263/4), R\$ 1.000,00 (fls. 265/6), R\$ 15.000,00 (fls. 267/8), e o empréstimo de 28.870,00 (fls. 269 a 271), perfazem o valor total de R\$ 78.949,00, motivo pelo qual sobre o “empréstimo” foi mencionada a cobrança de juros para complementar o valor de R\$ 80.000,00.

Restou claro que o documento de fls. 269 foi confeccionado posteriormente à lavratura da escritura pública como forma de dar nova roupagem para as transferências bancárias que, na realidade, são repasses para o pai de valores depositados pela empresa parceira na criação de suínos.

Pai e filho já residiam nos Estados Unidos nesta época, fato comprovado pelo documento referente ao empréstimo, que foi transmitido via fax daquele país. Se o empréstimo citado fosse real, ele teria sido destacado nas Declarações de Imposto de Renda de ambos relativas ao ano-calendário de 2004 e a declaração deste exercício não foi apresentada. Conforme citamos anteriormente, o Impugnante anexou as Declarações de Imposto de Renda relativas aos exercícios de 1994 a 2003.

Após a avaliação do imóvel rural para fins de doação, ocorrida em meados do mês de janeiro/2005, o doador e o donatário, desejosos de que o bem fosse de fato transmitido, e tendo ainda conhecimento de que seria necessária a anuência da outra filha do casal, também residente nos EUA, solicitaram que a mesma providenciasse uma procuração, também para o Sr. Sandro, e anexada às fls. 280 e 282 da Impugnação, procuração na qual a filha e o marido manifestam a concordância com a doação ou venda, do imóvel rural para o filho Bráulio.

Isto é, como ainda buscavam alternativas para burlar o Fisco, pediram que a filha e seu esposo previssem na procuração a possibilidade de doação ou venda do imóvel para seu irmão, posto que nestes documentos o casal concede poderes para o procurador Sandro de Almeida Paula “anuir com a doação e/ou venda que farão Robeli José de Libero e Vera Lucia Missiagia de Libero”.

O mandatário, Sr. Sandro de Almeida Paula, não foi indevidamente incluído como Coobrigado, conforme alega a defesa, haja vista que como procurador de todas as partes envolvidas na transmissão tinha conhecimento de que estava concorrendo para a prática do ilícito tributário e sua inclusão como responsável pelo crédito tributário é prevista com fulcro no artigo 135, *caput* e inciso II do Código Tributário Nacional.

Entende-se como medida meramente protelatória o pedido de realização de perícia nas notas fiscais juntadas para comprovar o valor do investimento que o Sr. Bráulio alega ter feito na propriedade.

Primeiro, porque se recebeu a fazenda através de contrato de comodato para explorá-la gratuitamente durante anos era de sua responsabilidade implementar a produção de suínos para auferir rendimentos. Segundo, porque não ficou comprovado pelos rendimentos declarados à Receita Federal que tivesse capital para fazer frente a tantos investimentos conforme alegado. E, finalmente, devido a quantidade de notas fiscais e demais documentos apensos que não guardam qualquer relação com investimentos na fazenda, conforme demonstrado anteriormente.

Portanto, considerando-se que a transmissão da propriedade, por intermédio do instituto da venda, dissimulou o real negócio jurídico de doação, gerando falta de recolhimento do ITCD para os cofres estaduais.

Correta, pois, a desconsideração do negócio jurídico levada a efeito pelo Fisco.

**Conselheiro: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 19.386/09/3ª**

Publicado no "MG" de 24/12/2009

---

**EMENTA**

**ATO/NEGÓCIO JURÍDICO - DESCONSIDERAÇÃO DE ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. Imputação de recolhimento a menor de IPVA em face da atuada não se caracterizar como empresa locadora de veículos. Desconsiderados os contratos apresentados, bem como a escrita contábil da empresa e os respectivos registros de receitas advindas de locação, bem como a apuração dos tributos federais incidentes. Exigência de IPVA e Multa de Revalidação prevista no art. 12, § 1º da Lei nº 14.937/03. Inobservância do disposto nos arts. 83 e 84 do RPTA/MG. Assim, em preliminar, declarou-se a nulidade do lançamento do crédito tributário. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do IPVA referente aos exercícios de 2008 e 2009, por não preencher as condições previstas no art. 26 do RIPVA/03.

Exige-se o IPVA e Multa de Revalidação prevista no art. 12, § 1º da Lei nº 14.937/03.

Inconformada, a Atuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 172/185, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 206/210.

---

**DECISÃO**

**Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração**

Conforme lançado no relatório acima, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do IPVA referente aos exercícios de 2008 e 2009, em face da Atuada não preencher as condições previstas no art. 26 do RIPVA/03. O mencionado dispositivo assim expressa:

**Art. 26.** *As alíquotas do IPVA são:*

*IV - 1% (um por cento) para:*

*b) veículos destinados à locação, de propriedade de pessoa jurídica ou na sua posse em virtude de contrato formal de arrendamento mercantil ou propriedade fiduciária:*

A questão que se apresenta é verificar se a Autuada mantinha atividade regular de locação de veículos.

Ao apresentar sua peça de defesa, em sede de preliminar, a Impugnante argúi a nulidade do lançamento, por não ter o Fisco aplicado o disposto na legislação tributária mineira que rege a desconsideração do ato ou negócio jurídico. A previsão para a desconsideração está presente no art. 205, da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

**Art. 205** - *A autoridade fiscal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo.*

§ 1º - *A defesa do sujeito passivo contra a desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.*

§ 2º - *O órgão julgador administrativo julgará em preliminar a questão da desconsideração do ato ou negócio jurídico.*

Ao regulamentar a matéria, o Poder Executivo assim prescreveu:

**Art. 83.** *Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico o servidor, após o início da ação fiscal, deverá:*

*I - intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico com indício de dissimulação;*

*II - após a análise dos esclarecimentos prestados, caso conclua pela desconsideração, discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;*

*III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e*

*IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso anterior, com especificação, por imposto, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.*

**Art. 84.** *A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.*

Sustenta o Fisco que não adotou o regramento contido no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN, mas sim o disposto no inciso VII do art. 149 do citado código, o que afasta a questão preliminar levantada pela Autuada.

Manifesta, ainda, o Fisco, que a hipótese dos autos é de simulação e não de dissimulação prevista no texto legal, citando doutrina que lhe é favorável.

Com efeito, o art. 116 do CTN não foi citado no Auto de Infração, nem mesmo as regras da legislação mineira sobre o tema. Ocorre, no entanto, que a própria doutrina citada, nas palavras do Professor Marco Aurélio Greco, afirma que os termos simular e dissimular encerram um mesmo entendimento.

No caso dos autos, antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, o Fisco já conhecia todos os documentos da empresa, presentes nos autos às fls. 84/168. Assim, a autoridade fiscal rejeita validade aos contratos de locação firmados pela Autuada com terceiros, bem como à contabilidade da Autuada, uma vez presentes nos autos balancetes patrimoniais firmados por profissional de contabilidade e livro Diário com a contabilização das receitas.

Analisando os documentos contábeis, verifica-se a apuração de receitas operacionais relativas aos contratos de locação, bem como a apuração dos tributos federais incidentes sobre os valores locatícios, tais como: PIS; COFINS/ CSSL; IRPJ e SIMPLES.

Sobre esses documentos contábeis o Fisco não se pronunciou, apenas o fazendo em relação aos contratos de locação.

Desta forma, as operações relativas à atividade de locação foram desconsideradas pelo Fisco, bem como rejeitados os lançamentos contábeis firmados por profissional técnico competente, sem que as regras norteadoras desta ação fossem perseguidas.

Assim, no tocante à preliminar de nulidade, verifica-se que, no presente caso, faz-se necessário a desconsideração do negócio jurídico, nos termos dos arts. 83 e 84 do RPTA/MG.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em declarar nulo o Auto de Infração. Vencido o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que não o considerava nulo. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, 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.

Os fundamentos expostos na bem fundamentada Manifestação Fiscal de fls. 206/210, foram os mesmos utilizados por este Conselheiro para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Voto, salvo pequenas alterações.

A autuação versa sobre a constatação de que Autuado recolheu IPVA a menor, referente aos exercícios de 2008 e 2009, por não satisfazer as condições previstas no § 2º do artigo 26 do RIPVA – Decreto 43.709/ 2003, ou seja, exercer atividade exclusiva de locação de veículos. Dessa forma, o Contribuinte utilizou erroneamente a alíquota de 1% (art. 26, inc. IV, alínea “b” do RIPVA) no cálculo do IPVA de seus veículos.

O Impugnante argúi a nulidade da Notificação de Lançamento por procedimento fiscal irregular. Declara que o Fisco não observou a regra do art. do RPTA (Dec. nº 44.747/08), que dispõe sobre as formalidades inerentes à desconsideração do ato ou negócio jurídico.

Com relação à argumentação do Impugnante da não observância das normas legais reguladoras, no que tange à desconsideração do ato ou negócio jurídico, esclareça-se que não há necessidade, no presente caso, de tal procedimento, conforme se depreende do previsto no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, base de toda a legislação de regência sobre o assunto, *in verbis*:

*“Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”*

Verificando o Relatório Fiscal, fls. 14, observa-se que o Fisco, após acurada análise dos documentos que originaram a Notificação do Lançamento, assim conclui: *“Diante do exposto, conclui-se que o contribuinte simulou a*

*atividade de locação, adquirindo veículos com destinação diversa da prevista no § 2º do artigo 26 do RIPVA e se beneficiando da alíquota reduzida de 1% de IPVA, conforme artigo 26, IV, b do RIPVA.”*

Logo, percebe-se que a notificação em questão não se trata de descon sideração de negócio jurídico, não havendo citação de dispositivos nos campos de infringência ou penalidade que reportam a essa norma. O que se observa é uma simulação fraudulenta, bem diferente de uma dissimulação, que é o alicerce ao se descon siderar ato ou negócio jurídico.

Dessa maneira, não se trata de uma elisão fiscal, que fundamenta o já citado parágrafo único do art. 116 do CTN, e sim de uma evasão fiscal ilícita, base para o lançamento de ofício, conforme previsto no inciso VII do art. 149 do CTN. Este dispositivo prevê o lançamento de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação, sendo de imediata aplicação.

*Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

Nesse sentido, tal entendimento já é pacífico na doutrina, como ensina Marco Aurélio Greco:

*Como uma das possibilidades é “dissimulação” equivaler a “simulação”, mas como aquela comporta outros significados, e como o CTN passou a se utilizar de ambos os termos, concluo que o sentido de “dissimular”, no parágrafo único do artigo 116, abrange o “simular”, mas tem maior amplitude semântica que este. Porém, tratando-se de “simulação”, o artigo 149, VII do CTN, prevê ser esta hipótese de lançamento de ofício o que afasta a aplicação do artigo 116, parágrafo único. (GRECO, 2004, p. 415).*

Portanto, não são aplicáveis os procedimentos prévios à descon sideração dos atos ou negócios jurídicos, previstos no parágrafo único do artigo 116 do CTN e no art. 83, do RPTA, conforme argumentado pelo Impugnante.

Diante do exposto, fica claro que a trabalho fiscal foi corretamente lavrado, revestido de todas as exigências determinadas pela legislação.

Diante do acima exposto, julgo que deve ser rejeitado o pedido de nulidade da Notificação de Lançamento.

**Conselheiro: Renê de Oliveira e Sousa Júnior**

**EMENTA**

**ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO - COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA.** Constatado mediante análise de documentos e provas juntados aos autos, que a Autuada, de fato, é parte de uma rede de lojas, sendo formalmente inscrita junto ao Cadastro de Contribuintes do ICMS como estabelecimento autônomo, no regime de Empresa de Pequeno Porte – EPP, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto. Legítimo o procedimento do Fisco em desconsiderar o ato jurídico de composição societária, de forma a considerar todos os estabelecimentos como um único conglomerado de empresas. Correta a desconsideração da composição societária atribuída aos estabelecimentos realizada pelo Fisco. Reforma-se a decisão recorrida. Recurso conhecido por unanimidade e provido por maioria de votos.

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre enquadramento indevido da empresa autuada no MICRO GERAES.

Exige-se ICMS e MR (100%) prevista no artigo 18, inciso II, alínea "a", das Leis nº 12708/97 e 13437/99.

Mediante operação fiscal de busca e apreensão realizada em algumas lojas do conglomerado, foi constatado que a empresa autuada integra uma rede de lojas, composta por 21 estabelecimentos no Estado de Minas Gerais, sendo 16 em Juiz de Fora, 02 em Barbacena, 02 em Belo Horizonte e 01 em São João Del Rey, conforme demonstrado e comprovado no relatório "Dossiê" da Rede de Lojas, de 21.12.2004 (fls. 30/117).

Diante dos documentos e relatórios gerenciais apreendidos, procedeu-se à desconsideração do ato/negócio jurídico de composição societária e a consolidação da receita bruta declarada dos estabelecimentos mineiros, nos termos da legislação vigente, apurando-se nos exercícios de 1999 a 2003 a receita bruta real, conforme demonstrado às fls. 21, valores estes superiores aos limites estabelecidos para a empresa de pequeno porte.

Com a perda dos benefícios concedidos à empresa de pequeno porte, foi feita a recomposição da conta gráfica da empresa ora autuada pelo regime de Débito e Crédito, resultando em ICMS recolhido a menor, conforme demonstrado nos Anexos de fls. 11/20 deste relatório fiscal.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.191/09/ 3ª, pelo voto de qualidade, não acatou a desconsideração do negócio jurídico realizada pelo Fisco.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador o Recurso de Revisão de fls. 1083/1089, contra o qual a Recorrida se manifesta às fls. 1094/1107.

---

**DECISÃO**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, I, § 4º 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.

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

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

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

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

O Auto de Infração possui provas sólidas e robustas da formação da rede de lojas, as quais estão anexadas ao PTA. Como exemplo, citamos as fotografias das fachadas dos estabelecimentos, as notas fiscais dos contribuintes com logotipos, nomes de fantasia e números de telefones comuns, gráfica comum, contabilista comum, panfletos de propagandas vinculando os diversos estabelecimentos, procurações vinculando pessoas ligadas ao grupo, aos contribuintes e a sócios de firmas distintas, resposta da TV Juiz de Fora (TV Panorama), afiliada à Rede Globo, vinculando as diversas firmas aos nomes de fantasia nas propagandas, todos acostados ao processo.

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

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

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

Ao Fisco coube arregimentar provas cabais (e assim o fez) do envolvimento entre as firmas em questão. Ora, o que não se poderia esperar é que os sócios gerassem documentos contábeis e/ou fiscais de sua escrita regular



assumindo tais situações. Se assim fosse estariam assumindo a condição de rede de lojas. Seria, então, dispensável a atuação do Fisco nessa situação.

É lógico que a dissimulação passa por uma escrita oficial, preparada para não se deixar indícios da interligação das firmas. Daí, todos os atos formais serem praticados separadamente.

Sobre a alegação de que o Fisco não apresentou provas suficientes, não é o que se apresenta neste PTA. A Fiscalização acostou sim, ao processo, diversas provas do envolvimento comercial entre as firmas documentando amplamente a autuação. Além do dossiê apresentado, diversas provas foram colhidas e estão listadas na folha índice apensa ao PTA contendo a citação dos nove anexos onde foram carreados os documentos probantes.

Dentre eles, três Termos de Apreensão e Depósito-TAD lavrados em estabelecimentos distintos, com apreensão de diversos documentos, entre os quais se encontram: listagem de ramais existentes entre as lojas do grupo; carnês de uma loja dentro de outra; alterações contratuais; telefones comuns; cópias de notas fiscais de recebimento de mercadorias e boletos bancários de estabelecimento diverso daquele onde foi realizada a busca; tabelas de preços comuns; cartões de Inscrição Estadual e do CNPJ; relação de vendas de uma firma dentro de outra; cartas de comunicação ao cliente enviada pelos fornecedores de uma firma dentro de outra; devolução de títulos de cobrança ao Banco do Brasil referentes a mercadorias que não foram recebidas pelos estabelecimentos; pedidos a fornecedores de estabelecimentos diversos de onde foram apreendidos; notas fiscais de compra de mercadorias de tais pedidos, proposta de contratação de serviços de escritório de advocacia, citando a administração das 13 lojas, em nome do Sr. Francisco J. Corrêa; pedido referente a uma máquina registradora emitido por Digilog Informática em nome do Sr. Francisco e de Calçados Alvorada Ltda.; leituras "Z" com propaganda de "Selber Calçados" no verso do formulário; cópias de relação de duplicatas a pagar de outros estabelecimentos; cadernos de controle de duplicatas a pagar; relatório de vendas de manutenção de planos de contas; relatórios de caixa.

Detalhando mais ainda o trabalho fiscal, elaborou-se um resumo das provas contidas no dossiê, a seguir tratadas, visando deixar patente a integração entre as empresas. Junto ao dossiê, apenso aos autos, foram acostados nove anexos, onde foram carreados os documentos probantes.

A grande maioria dessas provas foi simplesmente ignorada na peça impugnatória, ou tratada de maneira extremamente superficial. A Impugnante "pairou" sobre as evidências, como se estivesse observando os fatos de uma distância longínqua. Em nenhum momento, tratou de contestar com firmeza as acusações, limitando-se a tentar desqualificar afirmações categóricas, embasando-se em desculpas e subterfúgios.

1 - Consultas do SICAF com dados cadastrais das empresas, sócios atuais, todos os sócios de um contribuinte e todos os contribuintes de um sócio (fls. 48 a 83)

Aqui fica clara a permuta dos sócios entre as diversas empresas do conglomerado, que também pode ser visualizada no quadro contido nas folhas 24 a 27 do PTA.

2 – Todos os contribuintes do contador Luiz Carlos Mansoldo Rodrigues e todos os contribuintes da empresa de contabilidade Lcitec Contabilidade Ltda (fls. 84 a 86)

Pode-se notar que, de todos os clientes do contador que se encontram em atividade, com exceção de Moldecores Presentes Ltda (pertencente também aos sócios do conglomerado), todos são integrantes do grupo arrolado neste PTA.

A Lcitec aparece perante o Fisco estadual como representante contábil somente das empresas Emar Calçados e Confecções Ltda EPP e Calçados e Confecções Kelma Ltda EPP, o que contraria afirmação da Impugnante de que todas as empresas seriam clientes daquela firma.

A esse respeito, cabem algumas ponderações: afirmar que é comum diversas empresas de um determinado ramo comercial usarem um mesmo profissional de contabilidade, em virtude de especialização do mesmo, foge totalmente da realidade.

A área de venda de sapatos não exige nenhum conhecimento diferenciado do comum – toda mercadoria entra com alíquota interestadual ou interna, e sai com alíquota interna, ou com tributação nos moldes do tratamento diferenciado afeto às Micro empresas ou EPPs.

Não há, pois, qualquer legislação específica a tratar do assunto, nem existe nenhum regime especial regendo a matéria, como seria, por exemplo, substituição tributária, combustíveis, eletricidade, transportes, etc.

Portanto, nenhuma notória especialização para se tratar a matéria (venda de calçados) é necessária para essa contabilidade. Além disso, o escritório se localiza no prédio de uma das lojas, onde também trabalha um dos principais sócios do conglomerado. É servido por ramal de um telefone que atende diversas outras lojas e que consta, inclusive, nas notas fiscais, e é atendido pela telefonista do grupo.

Dizer que isso é comum contraria a prática que se observa no cotidiano. Ademais, todos, note-se bem, todos os clientes do contabilista são firmas que pertencem ao grupo de sócios aqui arrolados.

3– Consulta contribuintes baixados (fls. 93 a 102)

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

4 – Fotografias dos estabelecimentos (fls. 118 a 150)

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

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

#### 5 – Notas fiscais (fls. 152 a 175)

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

Hoje em dia, com a revolução nas comunicações, basta um consumidor pedir a instalação de uma linha telefônica para ser atendido em menos de uma semana. É estranho que as lojas utilizem o mesmo número nos seus negócios. A única explicação para tal fato encontra-se no uso de central telefônica para atendimento de diversos usuários simultaneamente, através de ramais.

Uma só telefonista atende as ligações e as encaminha para o ponto desejado pelo solicitante, o que gera uma enorme redução de custos e tempo. Mas isso somente pode ser feito se os usuários mantiverem estreita relação entre si, e tal fato só acontece no comércio quando existe uma rede vinculada a um mesmo comando.

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

#### 6 - Procurações (fls. 177 a 185)

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

Os mandantes, à época, ainda estudantes e sem capacidade civil plena para tratar de negócios, são sócios das firmas Calçados Cirsam Ltda EPP, MP Calçados Ltda EPP e Gut Calçados Ltda EPP, com exceção da filha Carolina Giacomini Corrêa.

#### 7- Contratos de locação (35/36)

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

#### 8 – Sócios (fls. 31 a 34)

A Sra. Maria da Luz Soares Moreira Corrêa, esposa do Sr. Jorge Roberto Corrêa, foi sócia de 12 (doze) e participou simultaneamente do quadro

societário de 11 (onze) das empresas. Passou as cotas para seu filho Fernando Moreira Corrêa.

O Sr. Francisco José Corrêa foi sócio durante algum tempo de 11 (onze) das empresas. Sempre que o faturamento aproximava-se do ponto de desenquadramento do regime de EPP, ele se retirava da sociedade, colocando alguém em seu lugar.

O Sr. Jorge Roberto Corrêa participou em 7 (sete) sociedades e o Sr. José Francisco Corrêa em 3 (três), além de outros membros que entraram e saíram de diversas outras firmas.

9 – Buscas e apreensões (fls. 41 a 45 e ANEXOS 6, 7 e 8 – fls. 337 a 513):

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

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

a) Uma loja de calçados que mantém uma relação afixada na parede, para uso dos seus funcionários, contendo números de ramais de outras lojas do mesmo ramo de atividade, e tidas como concorrentes, não pode afirmar que é totalmente independente (fls. 356 a 357).

É forçoso concluir que essa comunicação direta visa facilitar aquele mecanismo, muito utilizado no comércio varejista nesses tempos de globalização, chamado “just in time”, de manutenção de estoques mínimos.

Ao invés de manter depósitos imensos de mercadorias, as empresas optam por minimizá-los e fazer pedidos às fábricas quase que diariamente. No caso tratado, as lojas do grupo diluem o estoque entre si, e um determinado modelo ou número inexistente em um estabelecimento rapidamente é suprido pelo

co-irmão. Essa busca pela produtividade, exige rápida comunicação e explica os ramais entre as lojas, inclusive para redução de conta telefônica.

b) Na empresa Calçados Alvorada Ltda EPP, foram encontrados dois pedidos emitidos pela empresa CALÇADOS ROSSA para os contribuintes Calçados Kelly Ltda, Calçados Alvorada Ltda EPP, MP Calçados Ltda EPP e Calçados Fama Ltda EPP (fls. 365).

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

c) A firma ALIANÇA REPRESENTAÇÕES enviou correspondência às empresas Calçados Alvorada, Gut Calçados, Magazin Robert e Kelly Calçados, em uma só carta, arrolando os quatro contribuintes, que foi apreendida na sede do conglomerado, ou seja, na Calçados Alvorada Ltda EPP, a qual cita nominalmente "Chico". É sabido que 'Chico' é diminutivo de Francisco.

Fica óbvio que foi uma comunicação ao Sr. Francisco José Corrêa sobre assunto pertinente aos negócios do grupo (fl. 404 e 415). Se o Sr. Francisco José Corrêa fosse estranho às demais lojas, não receberia correspondência referente aos outros estabelecimentos.

d) **O TERMO DE APREENSÃO E DEPÓSITO lavrado na Calçados Alvorada Ltda EPP foi assinado pelo Sr. Francisco José Corrêa.** Acontece que **ele não é sócio e não tem qualquer ligação formal com a empresa.** É titular de Calçados Kelly Ltda. Esta é uma das provas fundamentais para a configuração da formação da rede de lojas. Se não tivesse envolvimento com as lojas em questão, não teria assinado tal documento e não se justificaria sua presença naquele estabelecimento no momento da diligência fiscal. **É uma comprovação material da maior relevância** (fl. 359-verso).

e) Além de usar o nome de fantasia "Selber" na fachada das lojas, diversas empresas do grupo utilizam o mesmo nome em documentos internos. Foram apreendidos 10 (dez) cupons de Emissor de Cupom Fiscal (ECF) com leitura Z, onde consta o logotipo "Selber" impresso no verso. Tal fato dispensa comentários (fls. 879 a 882).

f) A relação é tão íntima que as empresas Gut Calçados Ltda EPP e Magazin Robert Ltda EPP utilizam o mesmo caderno para o controle de duplicatas a pagar (fls. 420 a 442).

g) Apesar da Impugnante afirmar que o contador não é empregado da empresa, é intrigante que se encontre no seu local de trabalho um "Relatório de Vendas – Manutenção Plano de Contas" de todas as empresas do conglomerado (fls.443 a 514).

h) Na Percal Calçados Ltda EPP, foi encontrado um carnê em cuja capa constam dois endereços: o da própria loja e o de Calçados Carcará Ltda EPP (fl. 341).

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

i) Foram apreendidas TABELAS DE GRUPOS com os nomes “Alvorada” e “Selber”, onde se pode visualizar: Grupo, Mercadoria/produto, Numeração, Códigos e Categoria (fls. 342 a 346). A impugnação se omite completamente sobre o assunto porque não tem como justificar tal situação.

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

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

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

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

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

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

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

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

- vários sócios são parentes e participam de diversos estabelecimentos, simultânea ou alternadamente;
- um único escritório de contabilidade atende coincidentemente a todos os contribuintes envolvidos;
- tal escritório funciona dentro do prédio onde está localizado um dos contribuintes;
- o telefone do escritório de contabilidade é um ramal do telefone do contribuinte;

- é constante a movimentação dos sócios entre as empresas envolvidas;

- a qualificação dos documentos apreendidos pelo Fisco, como parcos e toscos papéis apreendidos, que não possuem valor probatório algum.

Como se vê, a Autuada trata situações elucidadoras do real envolvimento dos estabelecimentos entre si, como grandes coincidências ou como fatos irrelevantes para a apuração das irregularidades. É óbvio que assim procede porque não consegue rebater as provas apresentadas pelo Fisco.

E mais, em nenhum momento, a Impugnante nega a veracidade ou sequer a existência desses fatos. Apenas os ignora e os trata como sendo de pouca relevância, porque sabe que são provas reais e não tem como contestá-las.

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

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

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

O que o Fisco não pode permitir é contribuinte que, segundo a sua própria definição, faz parte de uma rede, o faça somente até o ponto que lhe convém. A isto não se pode chamar de planejamento tributário, ou elisão fiscal, como definem os doutrinadores.

O fato é que, nessa situação, ocorre sim a sonegação do imposto, cabendo ao Fisco Estadual exigi-lo na sua plenitude. E mais, deve também o Fisco interromper esse processo na defesa do erário, usando os instrumentos legais que possui.

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

Com o intuito de facilitar a visualização da freqüência de alguns dos atos e fatos, apontados e apurados pelo Fisco, como provas do envolvimento da Autuada na rede de lojas, elaborou-se o quadro demonstrativo intitulado "Tabela de Ocorrências – Provas Levantadas do Envolvimento dos Contribuintes na Rede de Lojas de Sapatarias", anteriormente anexado aos autos (fls. 904).

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

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

- **o sócio atual da firma** em questão, Sr. Fernando Moreira Corrêa **participa** da composição societária das empresas de calçados TOG, CONDOR, BETA, ELANO, TAB, SELBER, CIRSAN, EMAR, TOB E KELMA, essas três últimas situadas em outros municípios, sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 56, 74/75); foi sócio no período de 14/05/2001 a 04/06/2002, se retirando para voltar em 06/05/2004(fl. 56);

- **a ex-sócia da firma** em questão, Sra. Maria da Luz S. M. Corrêa **já participou** da composição societária das empresas TOG, CONDOR, BETA, ELANO, TAB, SELBER, CIRSAN, EMAR, TOB, KELMA, essas três últimas situadas em outros municípios, sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 50/51, 72/74).

- **o ex-sócio da firma** em questão, Sr. Rodrigo Giacomini Corrêa **participa** da composição societária da empresa GUT que faz parte da rede de lojas (fls. 80/81).

- **o ex-sócio da firma** em questão, Sr. Sebastião Afonso Machado **já participou** da composição societária das empresas MAGAZINE ROBERT (matriz), MAGAZINE ROBERT (filial) e CALÇADOS DACAN sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 81).

- **o ex-sócio da firma** em questão, Sr. Vander Cirlei de Andrade **já participou** da composição societária das empresas CALÇADOS ALVORADA (matriz), CALÇADOS ALVORADA (filial) e CALÇADOS FAMA sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 83).

- **a sócia atual da firma** em questão, Sra. Camila Giacomini Corrêa, **tem relação de parentesco com sócios ou ex-sócios das empresas** BETA, ELANO, TAB, SELBER, CIRSAN, TOG, CARCARÁ, PERCAL, ROCAL, JUIZ DE FORA, KELLY, ALVORADA, MP, GUT, MAGAZINE ROBERT, EMAR, TOB, KELMA, NASA e FAMA, essas cinco últimas situadas em outros municípios, sendo que todas fazem parte da rede de lojas (fls. 61/80).

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

- a firma em questão tem o mesmo contabilista das outras firmas elencadas no PTA (fls. 84/86).

- o número do telefone constante das notas fiscais da firma em questão (3215-2915) é o mesmo de outras 10 (dez) firmas elencadas no PTA (fls. 39/40).



- a firma em questão, de bandeira Selber, está envolvida com a documentação apreendida no contribuinte Percal Ltda. EPP - TAD 029.555 de 19/10/04, através dos seguintes documentos: foi apreendida uma "tabela de grupos", referente às lojas de bandeiras Alvorada e Selber.(fls 342 a 346); cópia de contrato social da empresa Calçados Condor Ltda, em cujo corpo consta a citação de emancipação de filho menor, relativamente incapaz para assumir a firma, assim que completou dezoito anos (Fernando Moreira Correia, que também é sócio de Calçados Carcará Ltda). (fls 350 a 351).

- a firma em questão está envolvida com a documentação apreendida no contribuinte Rocal Ltda. - TAD 029.556 de 19/10/04, através dos seguintes documentos: relações de ramais telefônicos das firmas que fazem parte da rede. (fls 356 e 357).

A firma em questão está envolvida com a documentação apreendida no contribuinte Calçados Alvorada - TAD 026.649 de 19/10/04 (fls. 359/360), através dos seguintes documentos: fitas detalhe de ECF personalizadas com o logotipo da Selber no verso das bobinas; relatório de manutenção do plano de contas (fls. 385/401).

O endereço da firma em questão consta no panfleto de propaganda do nome de fantasia Selber Calçados (fls. 519/520).

A firma em questão tem nome de fantasia "Grupo Real" assim como outra do grupo (fls. 37).

O sócio da firma em questão, Fernando Moreira Corrêa é morador na mesma residência de diversos sócios e ex-sócios de firmas distintas e ditas concorrentes. (fls. 102 a 117).

Na documentação pensada pelo contribuinte ao PTA para subsidiar sua defesa (fls. 547/867), quais sejam, cheques, notas fiscais, boletos bancários e outros, observam-se também diversos elementos de prova material, favoráveis à tese do Fisco, de formação de rede de lojas.

Esses fatos, que serão citados, não são meras coincidências do acaso. Representam a linha de ação da rede, no tocante às aberturas de contas bancárias, ainda que separadas por firmas, à contratação de publicidade, e de prestação de serviços de proteção ao crédito, à compra de material de uso e consumo e de embalagem, até mesmo na forma de admitir e demitir funcionários.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ainda em tempo de corroborar o entendimento da Fiscalização no tocante ao envolvimento do Sr. Francisco José Corrêa com o grupo de sapatarias, o Fisco anexou ao PTA duas notas de coluna social, ambas publicadas na página 05 do Caderno Dois do jornal Tribuna de Minas do município de Juiz de Fora.

A primeira, datada de 09 de julho de 2005, onde o colunista o trata pelo nome de “Chiquinho da Alvorada” (sic), nome este pelo qual o referido envolvido é conhecido na sociedade local, em virtude da rede de lojas da qual faz parte.

A segunda, datada de 08 de outubro de 2005, onde o mesmo colunista faz alusão à ampliação de sua rede de lojas de calçados, inaugurando uma loja da “*tradicional marca*” (sic) “Spasso”, que, a partir de então, passou a fazer “*parte de seus negócios*” (sic).

A propósito, a loja da Spasso, aberta pelo Sr. Francisco José Corrêa, conforme diz o jornal, **nada mais é do que uma alteração de endereço da GUT Calçados**, cujo sócio majoritário é Rodrigo Giacomini Corrêa, filho do Sr. Francisco José Corrêa. Esta loja da rede, que fazia parte do subgrupo SAK’S Calçados, passou agora a ter como nome de fantasia “Spasso” (fls. 913/914).

Ainda deve ser considerada a alegação contida na reafirmação da impugnação, quando da primeira juntada de documentos, onde a Impugnante reconhece explicitamente a condição de conglomerado da rede de lojas, ao comentar que as compras de bobinas para máquinas registradoras, com o logotipo SELBER estampado no verso, são feitas em grandes volumes visando minimizar despesas.

Nesse aspecto, não persiste qualquer dúvida entre as partes sobre o motivo da existência desse contencioso administrativo, qual seja, a tentativa de maquiar um grupo econômico unificado, como se constituído fosse de diversas frações independentes.

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

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

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, devendo o PTA retornar a 3ª Câmara de Julgamento para apreciação do mérito. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que lhe negava provimento. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Roberto Nogueira Lima, Luciana Mundim de Mattos Paixão e André Barros de Moura.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

### 3 – BASE DE CÁLCULO

Acórdão: 19.279/09/3ª

Publicado no "MG" de 24/10/2009

#### **EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO - Constatado o recolhimento a menor do ICMS, em operações de vendas de mourões de eucalipto, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do ICMS da importância relativa ao valor do beneficiamento do produto cuja atividade não se encontra compreendida na competência tributária municipal. Inobservância do disposto no RICMS/02, art. 43, inc. IV, alínea "a". Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 55, inc. VII. Lançamento precedente. Decisão por maioria de votos.**

#### **RELATÓRIO**

##### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de outubro de 2003 a junho de 2008, por ter o Autuado deixado de incluir na base de cálculo do ICMS a etapa de beneficiamento – industrialização – nas operações de vendas de madeira tratada.

Para operacionalizar o ilícito, a empresa Touro Serviços Rurais Ltda emitiu notas fiscais de prestação de serviços, indevidamente tributadas pelo ISSQN, para dissimular que a prestação de serviço de beneficiamento, item 14.05 da Lei Complementar nº 116/03, se dava diretamente entre os adquirentes da mercadoria e a empresa de prestadora do serviço.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 55, inc. VII.

O Fisco instruiu o processo com o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 05/07); Planilhas contendo a relação das notas fiscais emitidas pelo Autuado e das notas fiscais emitidas pela empresa Touro Serviços Rurais Ltda referentes aos supostos serviços prestados (fls. 09/223); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 225); cópias nas notas fiscais emitidas pela empresa Touro Serviços Rurais Ltda, por amostragem (fls. 227/341) e cópias do estatuto social do Autuado e do contrato social da empresa Touro Serviços Rurais Ltda (fls. 343/363).

##### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 368/381, com documentos anexados às fls. 382/438, onde alega, resumidamente, o abaixo.

Afirma que a alegação do Fisco de "claro intuito" é uma "premissa falsa" e que se baseou em presunção não prevista pela legislação tributária para a constituição do crédito tributário. Requer a reformulação do relatório do Auto de Infração - AI para indicação do dispositivo da legislação tributária estadual que autorize a alegação de "claro intuito", reabrindo o prazo de impugnação.

Aduz que o conceito de processo produtivo-econômico não é um conceito previsto na legislação tributária, tampouco a conduta de “retirar do processo produtivo-econômico é prevista como infração pela legislação tributária”, apontando esta como sendo a “segunda premissa falsa” formulada pelo Fisco.

Alega que o relatório do AI deve ser reformulado indicando-se o dispositivo da legislação tributária estadual que autoriza a alegação de “processo produtivo-econômico”, reabrindo-se prazo de impugnação. Justifica que a lei define a base de cálculo do ICMS e que a base de cálculo, no caso concreto, não varia em função de pretensos processos produtivo-econômicos.

Diz que a “terceira premissa falsa” refere-se à pretensa etapa de “beneficiamento-industrialização”. Argumenta que “o item 14.05 da Lista de Serviço anexa à Lei Complementar nº. 116/03, estabelece que é tributável a título de ISSQN qualquer atividade de restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer”. E que a Lista de Serviços integra a legislação tributária estadual, sob a forma do Anexo XIII do RICMS/02.

Afirma que o Estado de Minas Gerais não é competente para legislar sobre produtos industrializados, nos termos do art. 153, IV da CF, não possui norma legal que considere o beneficiamento como industrialização, e que a autoridade fiscal contraria o próprio Anexo XIII do RICMS/02 posto que o item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº. 116/03 estabelece que é tributável a título de ISSQN qualquer atividade de beneficiamento.

Argui que o Fisco reconhece que foram emitidas notas fiscais distintas para saída de madeira *in natura* pela Nova Esperança S/A e de nota fiscal de serviços pela empresa Touro Serviços Rurais Ltda. Conclui que é uma inverdade que a Touro Serviços situa-se na mesma planta industrial.

Explica que vende lenha, que é madeira *in natura*, e anexa contratos celebrados com a Novo Nordisk e com a VALLÉE S/A, que vende como subprodutos recortes de mourão de eucalipto para vários clientes, e que a Touro Serviços Rurais Ltda presta serviços de tratamento de madeira, quer a madeira seja adquirida pelo cliente, diretamente dela, quer a madeira seja adquirida de terceiros. Alega que não há venda casada.

Diz que é incontroverso que a Touro Serviços Rurais Ltda prestou o serviço de beneficiamento e que o único ponto de controvérsia cinge-se ao fato dela prestar serviços a terceiros clientes, adquirentes de madeira bruta da Nova Esperança S/A ou de outras empresas. Conclui que a Touro Serviços Rurais nunca prestou serviços para si.

Nega que tenha havido subfaturamento e acrescenta que sempre praticou vendas com cláusula FOB e, conseqüentemente, a mercadoria deve ser retirada pelo cliente no pátio. Por conseguinte, qualquer negócio jurídico que ocorra após a tradição não é de sua responsabilidade. Isto significa que a base de cálculo deve ser a que a lei prevê: o preço da mercadoria. Reafirma que a mercadoria vendida por ela é madeira bruta, *in natura*. Para provar o alegado, junta contratos firmados com a Nordisk e a Vallée S.A.

Requer a produção de prova pericial, oportunidade em que indica assistente técnico e apresenta quesitos às fls. 380/381.

Pede que seja o lançamento julgado improcedente.

### **Da Manifestação Fiscal e da juntada de Documentos**

O Fisco, em bem manifestação de fls. 445/450, refuta as alegações da defesa.

Junta cópia da contagem física de estoque realizada no estabelecimento autuado em 13/10/08 (fls. 451/452), portanto, antes da intimação do Auto de Infração (fls. 365), contendo a informação “Estoque da Touro Serviços Zero (0)”; junta, ainda, “Termo de Depoimento” de alguns destinatários constantes das notas fiscais emitidas pelo Autuado (fls. 453/469), e cópias, por amostragem, de terceiras vias de notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela Touro Serviços Rurais Ltda (fls. 470/478).

Em razão disso, concedeu-se vistas ao Impugnante (fls. 479/482), o qual se manifesta às fls. 483/488, contra-argumentando sobre a ilegitimidade das provas produzidas pelo Fisco.

Alega o Autuado que o Decreto nº. 44.747/08 (RPTA/MG) não prevê a prova testemunhal como prova admissível no processo administrativo tributário. Assevera que os “Termos de Depoimento” juntados pela SEF não podem ser considerados como prova, pois foram produzidos unilateralmente, sem o conhecimento prévio do Autuado, impossibilitando a formulação de perguntas às testemunhas.

Ressalta, quanto ao documento juntado pelo Fisco, que se trata apenas de uma informação sobre a posição de estoque em 13/10/08, e diz que o Fisco não mostrou a movimentação de estoque no período fiscalizado. Argumenta que se as peças ainda estavam em estoque, não ocorreu o fato gerador de ICMS quanto a elas. Acrescenta ainda que o Fisco teria de demonstrar as saídas no período fiscalizado e não conjecturar sobre saídas futuras e que a data de 13/10/08 é posterior à lavratura do AI.

Protesta veementemente pela nulidade de prova testemunhal, pois os depoentes listados não atestaram que foi o Autuado o efetivo vendedor da madeira tratada, pois não há certeza de endereço, não há certeza de razão social e há confusão tanto com outras empresas (REFLORALJE) como com a marca (TOURO).

Ao final reitera os termos da Inicial.

Em seguida o Fisco se manifesta, às fls. 490/494, argumentando que o princípio da verdade material, norteador do processo tributário administrativo, outorga à autoridade lançadora o poder e o dever de buscar todos os elementos de prova que entender necessário.

Explica que nesse sentido convidou, aleatoriamente, alguns clientes do Autuado, que figuram como destinatários, para que relatassem as circunstâncias em que adquiriram os mourões de eucalipto, com a finalidade de ilustrar e tornar ainda mais cristalina a acusação fiscal.

Acrescenta que os depoimentos foram colhidos espontânea e individualmente, sendo que, em relação ao ponto principal da contenda, qual seja, se houve ou não a contratação de serviços de imunização de mourões, todos os depoentes afirmaram que jamais contrataram serviços de tratamento de mourão. As declarações foram uníssonas no sentido de que a empresa comercializa madeira já tratada sendo absolutamente desnecessário solicitar ou contratar serviço de tratamento da madeira.

Destaca que, após a inclusão dos termos de depoimento nos autos, foi oportunizado ao Autuado a ampla defesa e o contraditório.

Assim, sob o crivo do contraditório, o Autuado limitou-se a acusar o procedimento de transgredir as normas tributárias. Ora, no momento de robustecer sua defesa com a apresentação de provas materiais, tenta descaracterizar procedimentos fiscais que fazem parte da rotina de auditoria confirmar junto a clientes e/ou fornecedores as suas relações com a empresa auditada.

Ressalta que os termos de depoimento acostados aos autos tornaram mais elucidativa a acusação fiscal, mas não se constituem em provas únicas dos autos, e nem podem ser considerados no tocante ao quadro probatório deste processo como imprescindíveis à decisão do mérito. Como disse anteriormente, apenas ilustram e corroboram a ocorrência do fato jurídico.

Explica que a empresa Refloralje Reflorestamento e Agropecuária Ltda, que como o Autuado também pertence ao Grupo Asamar S/A, operou naquele Município por aproximadamente 20 (vinte) anos (1983-2003) comercializando madeira tratada. Somente a partir de 2003, o Grupo Asamar S/A constituiu a empresa Nova Esperança S/A, o Autuado, para dar continuidade à comercialização dos produtos já que as atividades da Refloralje relacionadas a venda de madeira neste município foram suspensas. Nesta nova etapa criou-se ainda a marca "Touro". Portanto, é absolutamente natural que os clientes do Autuado ainda façam referência à "Refloralje" e também associe a nova empresa constituída, Nova Esperança S/A, a sua antecessora que durante muitos anos comercializou os mourões tratados.

Acrescenta que a Refloralje Reflorestamento e Agropecuária Ltda foi autuada (AI nº. 01.000141907-51 e nº. 01.000145607-70) por praticar o mesmo ilícito tributário de subfaturar parte do valor da venda da madeira beneficiada e submeter parcela significativa da operação à tributação pelo ISSQN. A decisão do CC/MG foi consubstanciada através dos Acórdãos nº 16.223/03/1ª e nº 16.105/04/2ª e o crédito tributário foi quitado em 29/02/08 e 27/03/08, respectivamente. Esclareça-se que, naquela circunstância, havia apenas uma única empresa, a "Refloralje Reflorestamento e Agropecuária Ltda" praticando a atividade de tratamento da madeira para comercialização.

Salienta que o que se constata na presente lide é que o Grupo Asamar S/A, dono da Refloralje Reflorestamento e Agropecuária Ltda, constituíram as empresas Nova Esperança S/A e a Touro Serviços Rurais Ltda para através destas continuar as operações de venda de madeira tratada, sendo que através da Touro Serviços Rurais, localizada no mesmo endereço do

Autuado, passando a dissimular a etapa de industrialização da madeira em prestação de serviço, promovendo ilicitamente a economia de impostos.

Afirma que restou comprovado que o Autuado comercializa madeira tratada, como o grupo empresarial sempre o fez, sendo legítimo que a Fazenda Pública de Minas Gerais cobre a parcela do imposto relativo ao custo do beneficiamento (industrialização) que foi sonegada dos cofres estaduais.

Esclarece que o documento juntado às fls. 451 e 452 dos autos mostra o estoque de madeira pertencente ao Autuado em 13/10/08, data em que foi realizada a contagem física da mercadoria, e que, quanto a essa o Autuado defende a tese de que os clientes, após aquisição, destinam a madeira à Touro Serviços Rurais Ltda para beneficiamento. Ocorre que na ocasião da contagem física do estoque, em 13/10/08, toda a madeira tratada se encontrava no estabelecimento do Autuado.

Reafirma que a ausência de estoque em 13/10/08 pertencente à Touro Serviços Rurais Ltda, deixa claro que nenhum cliente entregou madeira no seu estabelecimento para ser beneficiada. No entanto, essa empresa emitiu 09 (nove) notas fiscais naquela mesma data para acobertar a suposta prestação de serviço realizada. Tal fato demonstra inequivocamente que tal empresa exerce a atividade de beneficiamento da madeira em favor do Autuado, e esta não inclui o custo da industrialização na base de cálculo do ICMS.

Destaca que o Autuado, por vezes, defende que comercializa madeira *in natura* e mourões de eucalipto, e que a Touro Serviços Rurais Ltda presta serviços de tratamento de madeira, quer a madeira seja adquirida pelo cliente diretamente da Nova Esperança, quer a madeira seja adquirida de terceiros. Entretanto, o Fisco diligenciou e comprovou que 51% (cinquenta e um por cento) do estoque do Autuado era composto por madeira tratada. Ressalta, ainda, que não existem Notas Fiscais de remessa da madeira entre o Autuado e Touro Serviços Rurais Ltda.

Afirma que, diante destas constatações de que a madeira tratada encontrava-se na sua totalidade no estabelecimento do Autuado e da inexistência de qualquer documento fiscal entre as duas empresas, pode-se concluir que as mercadorias foram comercializadas diretamente pela Nova Esperança S/A e as notas fiscais de venda foram emitidas incorretamente, uma vez que o custo do tratamento da madeira, enquanto etapa do processo-produtivo, não foi incluído na base de cálculo da operação.

Requer a procedência do lançamento.

#### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 500, para que o Fisco promovesse “a adequação do relatório da infração à ocorrência constatada, bem como a inclusão, no campo próprio da peça fiscal, dos dispositivos específicos constantes do RICMS/02, concernentes, por exemplo, ao fato gerador (alínea “a” do inc. IX, art. 2º) e à base de cálculo das operações (inc.VII, art. 43), cujos descumprimentos motivaram o presente lançamento”.



O atendimento da diligência resulta na alteração da infringência do Auto de Infração, incluindo-se no campo próprio o art. 43, inciso IV, alínea "a" do RICMS/02, com a reemissão do mesmo às fls. 502/504.

Regularmente intimada da alteração às fls. 503, o Autuado se manifesta às fls. 506/507, reiterando os termos da Inicial. Em seguida, o Fisco volta a se manifestar às fls.509/511, também reiterando os termos de suas manifestações anteriores.

#### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 513/523, que foi adotado para a decisão, da qual passou a fazer parte integrante, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial de nulidade do Auto de Infração, quanto ao requerimento de perícia, pelo seu indeferimento e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal, de fls. 513/523, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

#### **Das Preliminares**

##### **1 - Da alegação de nulidade do Auto de Infração:**

Não deve prevalecer a alegação de nulidade do presente Auto de Infração - AI com fundamento na da Lei nº 13.515/00, art. 20, inc. I (fls. 370), sob o pretexto de não haver na legislação tributária qualquer presunção legal que corrobore o raciocínio fiscal atribuída à expressão "claro intuito", utilizada no relatório fiscal (fls.03).

Como bem observou o Fisco, o sentido do vocábulo "intuito", de acordo com o conceito extraído do dicionário Aurélio, se traduz em fim, propósito, objetivo, escopo. Portanto, tomando-se essa definição para efeito de esclarecimento da expressão "claro intuito" significa que há nos autos provas materiais irrefutáveis de que o Autuado cometeu o ilícito tributário, e o fez com o claro propósito, objetivo, escopo, de retirar do processo produtivo-econômico a etapa de beneficiamento da madeira, minorando assim, a obrigação tributária.

Vê-se que o AI foi lavrado em perfeita consonância com a legislação vigente, adstrito às disposições do art. 89 do RPTA/MG, c/c o art. 142 do CTN e possui todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive indicação das infringências e penalidades.

Com efeito, o fato de o sujeito passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Destarte, inexistem os vícios materiais arguidos pelo Impugnante, não havendo se falar em nulidade da autuação.

##### **2 - Do Pedido de Produção de Prova Pericial**

O pedido de prova pericial suscitado pelo Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que os quesitos propostos (fls. 380/381) buscam apenas por esclarecimentos acerca de etapas do processo produtivo, apresentação dos

produtos, existência ou não de parque industrial, sobre a classificação fiscal dos produtos comercializados, incluindo-se a sua descrição, bem como sobre quantidade de peças de madeira tratada que compõem o estoque.

No presente caso, o que importa não é definir quais são as etapas do processo produtivo, questionar a existência de parque industrial, ou a autenticidade das notas fiscais de serviço. A discussão relevante diz respeito, sim, à correta identificação do produto comercializado e de qual seria a natureza da operação, e, por conseguinte a correta base de cálculo da saída. E, nesse aspecto seguramente, há nos autos elementos e informações suficientes de modo a possibilitar ao julgador aplicar ao caso concreto o tratamento legal e assim decidir quanto à base de cálculo correta.

Além disso, considerando-se que a contenda gira em torno da base de cálculo da operação, é possível afirmar que, ainda que os aludidos quesitos fossem respondidos, não elide o Impugnante das obrigações impostas neste AI.

À evidência, o procedimento requerido não merece acolhida, razão pela qual se propõe o seu indeferimento, com suporte na prescrição contida no RPTA/MG (Dec. nº 44.747/08), art. 142, § 1º, alínea “a”.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de outubro de 2003 a junho de 2008, por ter o Autuado deixado de incluir na base de cálculo do ICMS, o valor correspondente à etapa de beneficiamento – industrialização - nas operações de vendas de madeira tratada (mourões de eucalipto).

Para operacionalizar o ilícito foram emitidas notas fiscais de prestação de serviços pela empresa Touro Serviços Rurais Ltda, CNPJ nº 05.905.710/0001-84, indevidamente tributadas pelo ISSQN, para dissimular que a prestação de serviço de beneficiamento, item 14.05 da lei complementar nº 116/03, se dava diretamente entre os adquirentes da mercadoria e a empresa de prestadora do serviço.

Ressalta-se, de início, que de acordo com o art. 3º do Estatuto Social do Autuado, “*A sociedade tem por objeto social a exploração de produtos e subprodutos florestais, bem como a prestação de serviços de beneficiamento e comercialização de tais produtos, no mercado interno e externo;*” (fls. 343/351). Com base nas informações constantes no SICAF o Contribuinte inscreveu-se neste Estado em agosto de 2003 e encontra-se em atividade.

Da análise do Estatuto Social do Autuado, (fls. 343/351), bem como do Contrato Social da suposta empresa prestadora dos serviços “Touro Serviços Rurais Ltda.” (fls. 360/363), verifica-se que ambos pertencem ao Grupo empresarial Asamar S/A, CNPJ nº 18.007.791/0001-29.

Ainda no que concerne à atividade econômica do grupo, importa trazer à colação informações extraídas do sitio [www.mouraotouro.com.br](http://www.mouraotouro.com.br), por meio das quais se constata que: “*A industrialização e a comercialização de produtos de eucalipto é uma atividade exercida por duas empresas do Grupo Asamar: a Touro Serviços Rurais Ltda. e Nova Esperança S.A.*” (destacou-se)

Consta ainda que: “O Grupo Asamar possui 21.000 ha. de terras no Norte de Minas Gerais e Vale do Jequitinhonha, onde realiza o plantio de Eucaliptos cloeziana com a finalidade de produção de madeira tratada, para atender as áreas de construção civil urbana e rural, construção de cercas, e postes para eletrificação.” (destacou-se)

Tais informações revelam que, de fato, há uma concentração das atividades desenvolvidas pelas duas empresas com a finalidade de produzir e comercializar madeira tratada de eucalipto.

Nesse contexto, depreende-se que a análise do lançamento passa pela definição sobre qual é na verdade, o produto comercializado pelo Autuado “Nova Esperança S.A.”, e qual seria a correta base de cálculo da operação.

O Autuado se defende argumentando que comercializa madeira *in natura* e que a imunização, ou tratamento químico da madeira, corresponde a prestação de serviço, e que essa atividade estaria alcançada pela tributação de competência do Município – ISSQN – e se dá diretamente entre a empresa prestadora do serviço e o destinatário da mercadoria.

O Fisco, por sua vez, demonstra que o Autuado vende madeira já tratada, sendo a industrialização realizada no próprio estabelecimento autuado cujo processo produtivo é dissimulado sob a forma de prestação de serviços, deixando assim de oferecer à tributação os valores cobrados dos destinatários e que compõem o preço final do produto.

Quanto à alegação da discricionariedade do ato do lançamento, em virtude da ausência de normas que defina “processo produtivo-econômico” é importante destacar: O processo produtivo é a combinação de fatores de produção que proporciona a obtenção de um dado produto final (processo produtivo. In Infopédia [em linha]. Porto: Porto Editora 2003-2008).

Com efeito, a madeira comercializada pelo Autuado foi imunizada, adquirindo propriedades diversas daquela em estado natural, sobretudo no que tange à conservação, à difícil sujeição a cupins, fungos e outros agentes de putrefação. A madeira recebe um aperfeiçoamento, uma qualidade a mais, mormente quanto à durabilidade.

O valor correspondente a essa imunização ou beneficiamento, enquanto etapa do processo produtivo do Autuado não poderia ter sido eliminada do preço final da mercadoria e, por conseguinte, do campo de incidência do ICMS. No caso, o processo produtivo compreende a etapa na qual a madeira de eucalipto (*in natura*), é transformada em um novo produto, qual seja mourão de eucalipto imunizado.

Informações mais detalhadas sobre “Tratamento da Madeira” podem ser obtidas no endereço eletrônico mencionado acima, por meio de consulta à guia “PRODUÇÃO”, onde mostra as 06 (seis) etapas que compreendem o processo produtivo, no caso específico.

No RICMS/02, essa matéria encontra-se disciplinada assim:

**Art. 222** - *Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:*

*II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, tais como:*

*a - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);*

*b - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*c - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);*

Assim, no que tange à questão sobre qual é de fato o produto comercializado pelo Autuado, tomando-se como exemplo as notas fiscais nº 000065 e nº 000160 (fls. 227 e 229), vê-se que em tais documentos constam no campo "Natureza da Operação" a informação "Venda de Madeira Tratada", além dos dados relativos ao CFOP 5.101 – "Venda de produção do estabelecimento". Atente-se para o fato de que no campo "Descrição dos Produtos", constou-se: "MOURÃO DE EUCALIPTO 07-10x2, 20 S/F C/CH" (fls.227), e não madeira *in natura* como quer o Impugnante.

Ressalta-se que nos demais documentos fiscais, objetos da autuação relacionados nas planilhas de fls. 09/223, o produto comercializado é o mesmo: "MOURÃO DE EUCALIPTO", apresentando diferenças apenas no que diz respeito às especificações do produto (diversos tamanhos e diâmetro), sendo: 12-14x 2,50, 14-16x3,20, entre outras, conforme se vê na amostragem das notas fiscais (fls. 227/341).

Não obstante, constata-se que para cada nota fiscal de venda de mourão de eucalipto foi emitida uma nota fiscal de "*serviço de imunização em mourões*", correspondente ao valor da industrialização, porquanto indevidamente tributada pelo imposto municipal.

Ora, ainda que se reconheça que a atividade econômica do Autuado esteja voltada para a produção de madeira de eucalipto, assim compreendida a atividade de plantação e cultivo de eucalipto cujo produto resultante dessa atividade é madeira de eucalipto *in natura*, não há como negar que o produto comercializado e sobre o qual se questiona a base de cálculo, na verdade, se trata de "mourão de eucalipto" de diversas especificações.

Na realidade, o que se encontra demonstrado é que o estabelecimento autuado comercializa madeira tratada (mourões de eucalipto) e não há nos autos elementos que sustente a tese do Impugnante de que o serviço de imunização é realizado em mercadorias de terceiros. Também inexistente prova de que o beneficiamento foi realizado sob encomenda.

Portanto, resta evidenciado que a base de cálculo prevista na legislação, no caso vertente, não foi observada pelo Autuado, pois o valor da imunização ou tratamento da madeira realizada em etapa anterior à comercialização deve compor o valor da operação para efeito de cálculo do ICMS, uma vez caracterizada a atividade industrial na modalidade de beneficiamento.

Logo, se o produto comercializado pelo Autuado é “MOURÃO DE EUCALIPTO”, como de fato demonstrado está, é certa a afirmação de que no valor da operação devem estar compreendido todos os valores agregados na obtenção desse produto, devendo o montante representar a base de cálculo do imposto, sob pena de se permitir a prática de subfaturamento, como disposto no RICMS/02, abaixo:

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

(...)

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

*a - ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:*

A alegação do Impugnante de que a atividade de beneficiamento é realizada pela empresa Touro Serviços Rurais Ltda e que se dá diretamente entre esta e o destinatário da mercadoria, não exime o Autuado do cumprimento da obrigação tributária que ora lhe é atribuída.

Quanto à contagem física questionada pelo Impugnante, tem-se que o Fisco diligenciou, *in loco*, em 13/10/08, portanto, antes da entrega do AI e anexou aos autos a contagem física efetuada (fls. 451/452). Ressalta-se que naquela oportunidade, todo o estoque de madeira existente (tratada e sem tratar) foi declarado como pertencente exclusivamente ao estabelecimento autuado.

Acrescenta-se que a Touro Serviços Rurais Ltda não possuía estoque em 13/10/08. Assim, não há explicação para o fato da Touro Serviços Rurais Ltda não possuir nenhum estoque de mercadorias em 13/10/08 e no mesmo dia emitir 9 (nove) notas fiscais de serviço (fls. 470/478) para acobertar a prestação do serviço de imunização de madeira que não existia em estoque.

Portanto, a ausência de estoques na Touro Serviços Rurais Ltda torna infundada a alegação do Autuado de que essa empresa sempre retirou a mercadoria já saída do seu estoque, tratou-a e guardou-a até a retirada pelo cliente.

De igual modo, as alegações do Autuado de que a Touro Serviços Rurais Ltda presta o serviço de imunização a pedido dos clientes (consumidores finais) não corresponde à realidade dos fatos. Se assim fosse, haveria de existir estoque de madeira entregues pelos clientes à essa empresa para imunização. No

entanto, a contagem física de estoque demonstrou que a Touro Serviços Rurais Ltda não possuía estoque algum.

Tais fatos vêm apenas reforçar o entendimento de que o beneficiamento da madeira ocorre no próprio estabelecimento autuado. Para melhor elucidação, o Fisco utilizou o expediente de “circularização”, solicitando a confirmação externa, junto a alguns destinatários que transacionaram com o Autuado.

Todos os destinatários convidados pelo Fisco declararam que jamais contrataram qualquer serviço de tratamento de madeira. As declarações foram anexadas aos autos (fls. 453/459) e resumem a questão: a mercadoria comercializada pelo Autuado encontrava-se no pátio do estabelecimento, já tratada, para pronta-entrega ao cliente, se este assim o desejasse.

O que ocorreu, portanto, foi uma única operação de venda de madeira tratada, e como tal, deveria ter sido computado o beneficiamento da madeira, no valor do produto, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS.

Vale a pena repisar que, se os destinatários declararam que não contrataram nenhum tipo de serviço de tratamento da madeira, resta evidente que o pagamento ocorreu pelo valor total da mercadoria, configurando-se a prática delituosa do subfaturamento.

Depreende-se que a emissão das notas fiscais pela Touro Serviços Rurais serviu para dissimular a etapa da industrialização da madeira em prestação de serviço. Infere-se que os destinatários adquiriram madeira já tratada, muito embora tenham recebido documentos fiscais de natureza distinta para acobertar a transação comercial, sendo uma nota fiscal referente à mercadoria e a outra referente ao serviço de tratamento.

Com efeito, correto afigura-se o procedimento do Fisco em recompor a base de cálculo do imposto devido na operação, incluindo-se nela o valor do beneficiamento como demonstrado às fls. 68/223. Corretas, assim as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 55, inc. VII sobre a diferença apurada, conforme demonstrado às fls. 225.

Quanto aos contratos anexados pelo Autuado firmados com a Novo Nordisk Produção Farmacêutica do Brasil e Vallée S/A, referentes à venda de lenha, destaca-se que as referidas operações não fizeram parte do presente lançamento. Com relação às demais Notas Fiscais anexadas pelo Autuado, com exceção das notas emitidas em nome da Rima Industrial S/A, trata-se de venda de recorte de mourão de eucalipto que também não fazem parte da autuação.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo o Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de

Infração. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. 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 Multa Isolada capitulada no inciso VII do art.55 da Lei nº 6763/75. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fernando José Dutra Martuscelli e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor).

**Relator: Renê de Oliveira e Sousa Júnior**

---

**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 recolhimento a menor do ICMS, no período de outubro de 2003 a junho de 2008, por ter o Autuado deixado de incluir na base de cálculo do ICMS a etapa de beneficiamento – industrialização – nas operações de vendas de madeira tratada.

Para operacionalizar o ilícito, a empresa Touro Serviços Rurais Ltda emitiu notas fiscais de prestação de serviços, indevidamente tributadas pelo ISSQN, para dissimular que a prestação de serviço de beneficiamento, item 14.05 da Lei Complementar nº 116/03, se dava diretamente entre os adquirentes da mercadoria e a empresa de prestadora do serviço.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 55, inc. VII.

A certeza do crédito tributário constante do presente trabalho se mostra correta, a não ser, *data venia*, pela aplicação da penalidade isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6763/75.

Referida cobrança não deve prevalecer, pois, não obstante a aparente situação de que a Autuada teria adotado base de cálculo menor que a prevista, a situação, para casos tais, é de cunho complexo e este Julgador entende pela sua inaplicabilidade.

Com estas considerações, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a penalidade isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6763/75.

**Conselheiro: Luiz Fernando Castro Trópia**

## 4 – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO

Acórdão: 18.316/09/2ª

Publicado no "MG" de 16/05/2009

### *EMENTA*

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MERCADORIA/SERVIÇOS DE EMPRESA DE PEQUENO PORTE (EPP). Constatado o aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de operações de aquisição de mercadorias e serviços de empresas de pequeno porte, acarretando as exigências de ICMS e multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### *RELATÓRIO*

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período de 01/01/2003 a 31/10/2003, provenientes de operações de aquisição de mercadorias e serviços de empresas de pequeno porte, estabelecidas no Estado, acarretando as exigências de ICMS e multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 358/363, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 410/412.

### *DECISÃO*

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período de 01/01/2003 a 31/10/2003, provenientes de operações de aquisição de mercadorias e serviços de empresas de pequeno porte, estabelecidas no Estado, acarretando as exigências de ICMS e multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto.

O aproveitamento indevido de créditos refere-se à aquisição de mercadorias da empresa MACOGEL – Materiais de Construção em Geral Ltda – EPP, além da contratação dos serviços de transporte da transportadora Guimafer Transportes de Cargas Ltda – EPP.

As notas fiscais e os conhecimentos de transporte encontram-se relacionados às fls. 06/11, estando o crédito tributário demonstrado na planilha de fls. 12.

Cópias das notas fiscais encontram-se juntadas às fls. 14/25, sendo que cópias dos CTCs encontram-se às fls. 26/295; os lançamentos no livro Registro de Entradas encontram-se dispostos, por cópias, às fls. 296/353.

Em sede de Impugnação, a Impugnante argui apenas o término do prazo do direito da Fazenda Pública de promover o lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Não obstante, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado, regra geral, pelo art. 173 do CTN, que para tanto estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do



exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I).

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

Pois bem, os fatos geradores evidenciados no feito, ocorridos no exercício de 2003, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 01/01/2009.

Uma vez que o AI fora lavrado em 12/12/2008 e dele devidamente intimada a Autuada em 18/12/2008, claro está que a formalização do crédito tributário, relativamente ao lançamento, deu-se dentro do prazo, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Portanto, não há que se falar em decadência de qualquer período constante do presente crédito tributário.

No mérito, melhor sorte não é reservada à Autuada.

No período da ocorrência dos fatos geradores, objeto das exigências (2003), a empresa fornecedora das mercadorias e a prestadora dos serviços de transporte encontravam-se enquadradas no Cadastro de Contribuintes da SEF/MG, como empresas de pequeno porte, no Programa de Fomento ao Desenvolvimento das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte do Estado de Minas Gerais - MICROGERAES.

A legislação encontrava-se disposta no Anexo X, do Regulamento do ICMS.

O art. 15 definia as empresas de pequeno porte para efeito de enquadramento no programa:

***Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2004 - Redação original:***

***Art. 15 - Empresa de Pequeno Porte (EPP) é a pessoa jurídica ou a firma individual regularmente constituída e a esse título inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, que promova operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, e com receita bruta anual superior a R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 1.440.000,00 (um milhão, quatrocentos e quarenta mil reais).***

As empresas assim enquadradas ficavam sujeitas a obrigações acessórias específicas:

***Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2004 - Redação original:***

**Art. 22 - A empresa de pequeno porte deverá:**

*I - inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS;*

*II - emitir regularmente os documentos fiscais para acobertar todas as operações e prestações que realizar, vedado o destaque do ICMS, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;*

**§ 2º** - *O estabelecimento industrial, distribuidor ou atacadista de empresa de pequeno porte, relativamente às operações tributadas destinadas a contribuinte, destacará no documento fiscal o valor do imposto, calculado mediante a aplicação da alíquota prevista no artigo 42 deste Regulamento. (não existem grifos no original)*

Verifica-se que era vedado o destaque do imposto nos documentos fiscais emitidos pelos contribuintes enquadrados no programa.

Constata-se que os remetentes não se enquadram na ressalva do dispositivo.

Por outro lado, a parte geral do RICMS estabelecia as regras para apropriação de créditos:

**Art. 68 - O crédito** *corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação. (não existem grifos no original)*

Da simples leitura acima, constata-se, sem muito esforço, a vedação ao aproveitamento de créditos não destacados em documento fiscal.

Apenas para reforçar a conclusão acima, cumpre ressaltar que o entendimento acima foi ratificado por norma específica, na parte geral do Regulamento do ICMS, com efeitos a partir de 1º/07/2007:

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

**XV** - *o imposto se relacionar a operação ou prestação:*

**Efeitos a partir de 1º/07/2007 - Acrescido pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 14, II, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007.**

**a** - *promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte, salvo nas hipóteses previstas neste Regulamento;*

Contudo, a vedação ao destaque do imposto nos documentos fiscais e a norma do art. 68 acima já eram suficientes para vedar a apropriação dos créditos no período objeto do lançamento.

Dessa forma, tratando-se de norma objetiva da legislação tributária e tendo a Autuada descumprido a previsão legal, corretas as exigências de ICMS e multa de revalidação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Acórdão: 18.410/09/2ª**

Publicado no "MG" de 26/09/2009

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – TRANSPORTADORA – CRÉDITO PRESUMIDO. Imputação de escrituração fiscal e apuração irregular do ICMS, com o conseqüente recolhimento a menor do imposto, tendo em vista que a Autuada, mesmo não sendo autorizada por meio de regime especial próprio, adotou o sistema de apuração por débito e crédito, quando deveria ter se utilizado da técnica de crédito presumido, determinada pelo art. 75, inc. XXIX da Parte Geral do RICMS/02. Entretanto, restou comprovado nos autos que a mesma havia xrequerido o mencionado regime especial previamente à ação fiscal, suprimindo assim a sua falta. Infração não caracterizada. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Trata-se da imputação fiscal de que a ora Impugnante, prestadora de serviços de transporte rodoviário de cargas, mesmo não sendo detentora do regime especial de que trata o § 12 do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02, apropriou-se irregularmente de créditos de ICMS no período de 01/04/06 a 31/12/08, por ter adotado o sistema normal de apuração do imposto (débito/crédito), em vez de ter se utilizado da técnica de crédito presumido, determinada pelo inc. XXIX do mencionado art. 75, resultando o seu procedimento em recolhimento a menor do imposto devido no período, conforme verificação fiscal analítica/recomposição da conta gráfica de fls. 12/14 e o respectivo demonstrativo do crédito tributário constante do Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 15/17).

Exigem-se o ICMS e a correspondente Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 106/113, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 142/147.

---

**DECISÃO**

Inicialmente, cabe lembrar que tradicionalmente a legislação mineira facultava aos prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas a opção pela apuração do ICMS mediante a utilização de crédito presumido no montante

equivalente a 20% (vinte por cento) sobre o valor dos serviços prestados, em substituição ao regime normal de apuração por débitos/créditos.

Referida opção, não obstante implicar a renúncia ao direito de apropriação de quaisquer outros créditos, na maioria dos casos mostrava-se mais vantajosa para o contribuinte, porquanto além da evidente simplificação do cumprimento dos deveres instrumentais inerentes à escrituração e apuração em si, resultava em saldos devedores menores do imposto. Esta, a razão pela qual a grande maioria dos transportadores de carga optava pela técnica do crédito presumido.

Com o advento do Decreto nº 44.253/06, que alterou a redação do inc. V e acresceu o inc. XXIX ao art. 75 da Parte Geral do RICMS/02, a situação se inverteu. Ou seja, tal técnica, que até então era adotada excepcionalmente e por opção do interessado, passou a ser a regra geral aplicável aos contribuintes do setor, de modo que o regime normal de apuração do ICMS (débito/crédito) é que se transformou em exceção, cuja adoção ficou condicionada à opção do contribuinte, formalizada mediante regime especial. Confira-se a redação do mencionado inciso XXIX, acrescido ao art. 75 da Parte Geral do Regulamento do ICMS, com vigência a partir de 01/04/06:

*Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:*

*XXIX - ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas de valor equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:*

*a - o crédito presumido será aplicado pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de débito e crédito, vedada a utilização de quaisquer outros créditos;*

*§ 12 - Em substituição ao crédito presumido de que trata o inciso XXIX do caput deste artigo, fica assegurado ao prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas a apuração pelo sistema normal de débito crédito, observado o seguinte:*

*I - a opção será formalizada mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização;*

*II - o regime especial estabelecerá obrigações acessórias que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas;*

*III - até a formalização do regime especial, o titular da Delegacia Fiscal a que o contribuinte estiver circunscrito poderá autorizá-lo a adotar o sistema normal de débito e crédito, desde que protocolizado o pedido de regime.*

Pois bem, no caso concreto, argumenta a Impugnante que, em atendimento à nova determinação da legislação, apresentou formalmente à Administração Fazendária de seu domicílio a sua opção pelo regime normal de débito e crédito, mediante regime especial, conforme atesta o documento juntado às fls. 137, protocolizado em 28/03/06.

Não tendo recebido qualquer resposta da Administração Fazendária, a quem cabia a formação e instrução do processo relativo ao regime especial, entende que o silêncio da mesma equivale à aceitação tácita da opção exercida pela adoção do sistema normal de apuração e recolhimento do imposto, até porque, na hipótese da existência de alguma irregularidade formal, deveria ter sido intimada para saná-la no prazo determinado, sob pena de arquivamento do pedido, conforme estabelecia o § 4º do art. 29 da CLTA/MG, então vigente.

Por isso, afirma que não poderia o Fisco, depois de decorridos 3 (três) anos do fato, autuá-la sob o fundamento de que não teria pedido o regime especial segundo a forma estabelecida pela legislação específica, até porque em sua comunicação citou expressamente o art. 5º da CLTA/MG, que tratava da formação do PTA, inclusive nos casos de regime especial.

Sustenta ainda que, em decorrência da regra constitucional da não cumulatividade, bem como de sua disciplina estabelecida pela Lei Complementar n.º 87/96, poderia a lei estadual definir outros procedimentos de compensação do imposto, entretanto, na Lei n.º. 6.763/75 não há qualquer previsão da exigência de regime especial como condição para a apuração do ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, razão pela qual a única interpretação possível para o § 12 retro transcrito é no sentido de que a legislação infralegal teria estabelecido mera obrigação acessória no interesse da fiscalização, cujo descumprimento poderia ensejar no máximo a aplicação de multa isolada, mas nunca impor o recolhimento do ICMS pelo crédito presumido.

Finalmente, informa a Impugnante que efetuou depósito administrativo integral do crédito tributário exigido, conforme o DAE de fls. 138.

A Fiscalização, por sua vez, contesta tais razões de defesa ao argumento de que a ora Impugnante não obteve resposta porque protocolou mera comunicação de opção pelo regime de débito e crédito, e não um pedido de regime especial na forma prescrita pela legislação aplicável (art. 29 da CLTA, então vigente), que previa inclusive o pagamento de taxa para o seu regular processamento, o que não foi feito pela mesma.

Neste sentido, enfatiza que, se tivesse realmente protocolizado um pedido formal de regime especial, a Administração Fazendária *“certamente teria formado e instruído o PTA, inclusive intimando o interessado a regularizar pendências porventura existentes, como a falta de recolhimento da taxa de expediente. Como o que foi protocolizado foi somente um comunicado, a*

*Repartição Fazendária o protocolou como tal, arquivando-o na pasta do contribuinte”, concluindo que “O Fisco não ignorou um pedido formulado pela Impugnante, simplesmente porque este não existiu. A Repartição Fazendária não se manifestou porque não havia sobre o que (sic) se manifestar, uma vez que não houve nenhuma petição a requerer manifestação fiscal.”*

Por outro lado, sustenta a Fiscalização que a exigência do regime especial não se trata de mera obrigação acessória, mas de condição essencial para a adoção do regime de apuração do imposto por débito e crédito, motivo pelo qual pede a procedência do lançamento.

Posta assim a questão, cumpre verificar se o documento protocolizado pela ora Impugnante e anexado às fls. 137 dos autos caracteriza-se ou não como um pedido de regime especial, para os efeitos da formalização da opção de que trata o § 12 do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02. Eis o conteúdo do documento, na parte pertinente:

*“(…) dirige-se à esta (sic) Superintendência, na forma do art. 5º da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, para comunicar a sua opção pela apuração do ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, mediante regime especial, em substituição ao crédito presumido de que trata o inciso XXIX do art. 75 do RICMS, aprovado pelo Decreto 43.080, de 13 de dezembro de 2002, com as alterações promovidas pelo Decreto 44.254, de 09 de março de 2.006, submetendo-se, por conseguinte, ao cumprimento das obrigações acessórias decorrentes que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas.”*

De fato, se analisado estritamente nos termos em que foi redigido, verifica-se que o documento realmente não foi formulado rigorosamente segundo as prescrições do art. 29 da CLTA/MG, que à época disciplinava a forma em que deveriam ser requeridos os regimes especiais em geral.

No entanto, salvo melhor juízo, não é assim que deve ser analisado, máxime em se tratando do exercício de uma prerrogativa do contribuinte, no caso, o direito de optar pelo regime de apuração do imposto que melhor lhe convier, como assegurado pela legislação.

Com efeito, ainda que não contenha de forma explícita um pedido de regime especial, referido documento não deixa qualquer margem de dúvida acerca da manifestação da opção da ora Impugnante pela adoção do sistema normal de apuração do imposto, observando-se ainda que há no mesmo a citação expressa da legislação que acabara de ser alterada, estabelecendo a necessidade de formalização da opção por meio de regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização (cf. inc. I do § 12, acima reproduzido).

Daí se vê que outra não poderia ser a finalidade daquele documento senão a formalização da mencionada opção junto ao Fisco, restando claro que esta era a intenção do Contribuinte.

Ora, se assim o é, obviamente caberia à Administração dar seguimento ao expediente, ainda que fosse intimando o interessado para sanar eventuais irregularidades, até porque tal providência encontrava-se expressamente prevista no § 4º do art. 29 da CLTA/MG, então vigente. Jamais poderia simplesmente arquivá-lo, como o fez, sob o entendimento de que, não estando preenchidos os requisitos formais do pedido, não havia nenhuma petição sobre a qual devesse se manifestar.

Com a devida vênia, não se afigura correto tal entendimento.

A uma, porque, como já se viu, existia previsão expressa para que o Contribuinte fosse previamente intimado para sanar as irregularidades do pedido, inclusive pagando a taxa devida, porém é incontroverso nos autos que tal intimação não foi feita.

A duas, porque, como é cediço na doutrina e jurisprudência, o direito de petição implica necessariamente o dever de resposta, mesmo que contrária aos interesses do requerente. Assim, ao contrário do que sustenta a Fiscalização, havia sim uma petição do Contribuinte a merecer resposta do Fisco.

No caso concreto, como também já se viu, segundo determinação da legislação específica deveria a Administração ter intimado a ora Impugnante, fixando prazo para sanar as irregularidades, sob pena de arquivamento do pedido. No entanto, por entender que não havia um pedido formal de regime especial, decidiu simplesmente arquivar o documento apresentado, sem proceder à referida intimação ou oferecer qualquer outra resposta ao interessado.

Ou seja, apegando-se à forma em detrimento do conteúdo, equivocou-se o Fisco, cujo procedimento, além de frustrar o legítimo direito do Contribuinte de optar pela apuração do ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, resultou em prejuízos financeiros para o mesmo, uma vez que, submetendo-se à regra geral estabelecida para o setor, como quer a Fiscalização, suportaria um ônus tributário maior que o decorrente de sua opção.

Deste modo, levando em consideração os princípios que regem o processo administrativo e a Administração Pública em geral, especialmente os da proporcionalidade e da razoabilidade, acolhe-se a tese da Autuada, no sentido de que o silêncio oficial acerca de seu pedido equivale à aceitação tácita de sua opção pelo sistema normal de débito e crédito, uma vez que cabia à Administração dar seguimento ao mesmo, mas não o fez, pelo que, no caso concreto, é razoável ter-se como suprida a falta do regime especial, considerando-se formalizada a opção de que trata o § 12 do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02.

Já quanto à controvérsia acerca da natureza da previsão legal da formalização da opção por meio de regime especial, razão assiste à Fiscalização, ao sustentar que tal exigência não se trata de mera obrigação acessória, mas de condição essencial para a adoção do regime de apuração do imposto por débito e crédito. A esta altura, no entanto, a matéria é irrelevante para a solução da lide de que trata os autos.

Embora também irrelevante para o deslinde da questão, cumpre lembrar que deverá o montante do depósito administrativo ser devolvido ao Contribuinte, em conformidade com o disposto no art. 190, I, do RPTA/MG.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

**Relator: Raimundo Francisco da Silva**

---

**Acórdão: 18.529/09/2ª**

Publicado no "MG" de 21/11/2009

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO. Constatado que o contribuinte apropriou-se indevidamente de crédito presumido de ICMS, relativamente a saídas de produtos para não contribuintes, acarretando recolhimento a menor do imposto, conforme apurado em recomposição da conta gráfica. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Exigências parcialmente mantidas para excluir aquelas relativas aos fatos geradores anteriores a 28/05/04 e, ainda, excluir a imposição de penalidades e cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos do art. 100 do CTN, relativo às urnas eletrônicas destinadas ao Tribunal Superior Eleitoral. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a apropriação de crédito presumido no valor de R\$ 15.419.193,81, em desacordo com o previsto na legislação e no Regime Especial 16.000103847.20, do qual a Impugnante é beneficiária.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Constata-se que a apuração do crédito tributário foi feita no exercício de 2004 por meio de análise da escrita fiscal e de Verificação Fiscal Analítica, conforme disposto no art. 194, RICMS.

Destaca-se que a Impugnante é signatária de Protocolo de Intenções firmado com o Estado de Minas Gerais, em 30/09/03, e detentor do Regime Especial 16.000103847.20, concedido pela Superintendência de Tributação, em 27/08/04 (fls. 16/31).

O Fisco estornou os créditos presumidos apropriados indevidamente e compensou os créditos normais de entrada.



Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.688/1.705, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.767/1.786.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1788/1801, opina pela procedência do lançamento.

---

**DECISÃO**

Versa o presente feito sobre a constatação de apropriação indevida de crédito presumido relativo às saídas de mercadorias para não contribuintes do ICMS.

Merece reforma parcial o presente feito fiscal.

Oportuno registrar, inicialmente, que a Impugnante é signatária do Protocolo de Intenções com o Estado de Minas Gerais, nº 093/2003, tal qual lançado nos documentos acostados no Anexo 7 ao AI., ou seja, referido protocolo estimulou a Autuada a instalar em Santa Rita do Sapucaí/MG uma unidade industrial para a produção de “urnas eletrônicas”.

Para tanto, levando em conta o citado Protocolo de Intenções, a Impugnante efetivou um investimento inicial de 22 milhões no sentido de implantar a sua unidade industrial; gerou empregos; faturou, a partir de 2004, 123 milhões, relatórios foram feitos e enviados à SEF/MG; deixou de utilizar recursos vetados pelo Estado de Minas Gerais, enfim, atendeu a uma gama de requisitos.

No entanto, inobstante os compromissos financeiros e outros tantos assumidos pela Impugnante por força do Protocolo de Intenções noticiado, o Estado de Minas Gerais, na mesma data de assinatura do citado protocolo, é editado o Decreto 43.617 alterando a redação contida no artigo 75, parte Geral do RICMS/02, acrescentando a expressão “destinados a estabelecimento de contribuintes do imposto” no inciso X e adicionando o inciso XI em referido ordenamento mineiro para autorizar o crédito reclamado.

O “espírito” do Protocolo referido era destinar as mercadorias a qualquer ente, independente ou não de ser contribuinte, para assegurar o direito ao crédito.

Surpreendentemente esta alteração ocorreu na data da assinatura do mencionado protocolo. Importante mencionar que um “Protocolo de Intenções” resulta de várias discussões e reuniões envolvendo autoridades e técnicos da SEF conhecedores das intenções da Impugnante no plano tributário que inspirou o Protocolo de Intenções, portanto, e também certo que conheciam as pretendidas alterações propostas na legislação.

Não obstante, o “espírito fica”; isto é, a Contribuinte autuada veio a Minas Gerais prestigiando e “bancando” tudo isso sobre a égide de que as saídas fossem destinadas a qualquer um, não implicando ser necessariamente contribuintes, pois uma “urna”, ao que se tem notícia, é fundamentalmente dirigida e produzida a entes “públicos” ou congêneres, já que se esta falando aqui de “urnas eleitorais”.

Portanto, todo o investimento estava calcado na garantia de que o creditamento era mesmo um fato concreto em favor da Impugnante, pois este crédito é que, sabidamente também, garantiria a viabilidade do negócio.

Que sentido tinha a Impugnante em firmar um Protocolo de Intenções se não fosse para ter garantido o crédito do ICMS na produção de urnas eleitorais, investindo o que investiu se não fosse para destiná-las às eleições e, conseqüentemente, a não contribuintes e poder creditar-se do imposto ?

Portanto, enxerga-se com clareza ímpar que a destinação não poderia ser outra que não a “não contribuintes”. Isso é o que se percebe.

Tanto é verdade que o cliente fundamental da Autuada pontuado nos autos é o Tribunal Superior Eleitoral – TSE, que, em uma “empreitada única”, encomendou 75.222 urnas eletrônicas.

Não obstante a alteração da legislação informada, a Impugnante apresentou ainda um pleito de Regime Especial onde deixa claro que produziria “urnas” que seriam destinadas ao TSE que jamais foi contribuinte do ICMS.

Outra surpresa, qual seja, entre a data de apresentação do requerimento do regime especial e a data de sua concessão, a legislação mineira mudou de novo, isto é, manteve a condição para creditamento nas operações que destinavam produtos a Contribuintes do imposto, porém, acrescentou que o crédito presumido era assegurado também na destinação dos produtos a órgãos da Administração Pública Estadual ou Municipal Direta sem constar entes federais. Não se tem notícia, pelo menos aqui, que alguém do Estado ou da municipalidade direta, adquira urnas eletrônicas fabricadas pela Impugnante, para justificar os créditos reclamados. Qualquer processo Eleitoral é de competência Federal no que diz respeito ao controle e discussões judiciais.

A despeito de tudo isso, o regime especial foi concedido, sobre as condições ali pontuadas, porém, insiste o Fisco em afirmar que a destinação efetivada afasta o crédito levado a cabo pelo Contribuinte.

“Data vênia”, a tese fiscal não deve prosperar, já que, como informado desde o início, é público e notório que, quando da celebração do Protocolo de Intenções que gerou todos aqueles investimentos pontuados na defesa, era patente que a destinação fundamental de tais urnas eletrônicas seriam “a não contribuintes,” notadamente para o Tribunal Superior Eleitoral.

Portanto, se a legislação sofreu “alterações” perversas aos interesses da Impugnante, tem-se, de outro lado, que é razoável admitir que a interpretação externada na defesa é razoável também, isto é, é factível enxergar que as mudanças ocorridas não lhe alcançariam (à Impugnante) porque notório que a sua vinda ao Estado de Minas Gerais, com os dispêndios que fez, buscavam instalar-se no Estado mineiro tendo em vista o crédito presumido reclamado para fabricar urnas eleitorais que seriam dirigidas ao TSE. Não tem sentido visualizar o contrário se, essencialmente, o cliente da Impugnante é “não contribuinte do imposto” e ente federal.

É importante repetir que, desde o início, já sabia o Estado de Minas Gerais e seus técnicos, fato público e notório pelo Instituto da Razoabilidade, que

a Impugnante fabricava urnas eleitorais para o TSE – Tribunal Superior Eleitoral ou órgãos congêneres, sendo também razoável enxergar que, caso o Estado mineiro tivesse, desde o início, quando do Protocolo de Intenções, manifestado vontade contrária a este pensamento que a Contribuinte, sabidamente, não teria investido aqui o que investiu.

Não é razoável a presente autuação, “data máxima vênia”.

Assim, inicialmente, no que concerne as exigências relativas aos fatos geradores anteriores a 28/05/04 tem-se que as mesmas devem ser excluídas do crédito tributário uma vez que atingido pela decadência haja vista ter sido o Sujeito Passivo intimado do Auto de Infração em 28/05/09 (fl.1686), verificando, assim, a ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto ao período posterior a 28/05/04, há de convir que a legislação mineira não pode ser sobreposta por força do artigo 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA -, porém, há de convir também, que é preciso considerar que houve contribuição flagrante do Estado de Minas Gerais pelo ilícito tributário defendido pela Fiscalização, o que autoriza, em relação aos fatos articulados aqui, a aplicação do artigo 100 do Código Tributário Nacional, afastando da sanção imposta à Autuada a incidência de juros, multas e correção, por questão de moralidade e justiça fiscal, uma vez que é indubitável que a Impugnante, atuou em consonância com o entendimento esposado pelo próprio Fisco.

*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;*

*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.*

Com efeito, conforme magistério do Professor Sacha Calmon, “se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando atos administrativos normativos mencionados no art. 100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força de orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas normas complementares.”

Desta forma, as exigências de multas (de revalidação e isolada), bem como os juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, relativo às urnas eletrônicas destinadas ao Tribunal Superior Eleitoral, devem ser excluídas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o requerimento de juntada de procuração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos fatos geradores anteriores a 28/05/04 e, ainda, excluir a imposição de penalidades e cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos do art. 100 do CTN, relativo às urnas eletrônicas destinadas ao Tribunal Superior Eleitoral. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que o julgava procedente. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir apenas as exigências relativas aos fatos geradores anteriores a 28/05/04. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Osmar Simões 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 dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Relator: Antônio César Ribeiro**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, 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.

De início cumpre esclarecer que o meu voto diverge quanto aos fundamentos do voto do Conselheiro Revisor apenas no que tange à decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário.

Nesse sentido, apenas essa divergência será abordada neste voto.

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

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

Uma vez a Autuada foi devidamente intimada do AI em 28/05/09, claro está que a formalização do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2004, se deu dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Portanto, não há que se falar em decadência de qualquer período constante do presente lançamento.

**Conselheiro: Edwaldo Pereira Salles**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, 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.

Trata-se da constatação de que a Autuada utilizou indevidamente créditos presumidos de que trata o art. 75, X, da Parte Geral do RICMS/02, relacionados a saídas de produtos de sua fabricação, destinadas a não contribuintes do imposto.

Conforme entendimento dos doutos votos vencedores, a imputação fiscal constante do Auto de Infração restou caracterizada, porquanto a fruição do benefício condiciona-se a que os produtos sejam necessariamente destinados a estabelecimento de contribuinte do ICMS, o que não foi observado pela ora Impugnante, já que no caso sob exame os produtos (urnas e outros produtos eletrônicos) tiveram como destinatários o Tribunal Superior Eleitoral e o Banco do Brasil S/A, estes, notoriamente não contribuintes do imposto, bem como a uma outra empresa que também não o é.

Referida condição encontra-se expressamente prevista pelo mencionado dispositivo, com a redação abaixo, vigente a partir do dia 30/09/03 (*coincidentemente, o “Protocolo de Intenções” pelo qual o Estado de Minas Gerais assumiu o compromisso de conceder o benefício foi assinado nesta mesma data*):

*Art. 75 - Fica assegurado crédito presumido:*

*X - ao estabelecimento industrial fabricante, de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída de produtos relacionados na Parte 5 do Anexo XII, destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto, observando-se o seguinte: (g.n.)*

*a) o benefício será aplicado opcionalmente pelo contribuinte signatário de Protocolo firmado com o Estado, mediante regime especial concedido pelo Diretor da Superintendência de Legislação Tributária (SLT), sendo-lhe vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com a operação, inclusive aqueles já escriturados em seus livros fiscais;*

Assim, por se tratar de disposição da legislação relativa à concessão de benefício fiscal, deve ser interpretada literalmente, por imposição de regra específica constante do art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

E nem se queira argumentar que a concessão de créditos presumidos não configura hipótese de benefício fiscal, máxime quando conjugada à

concessão de diferimento nas aquisições dos insumos (matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem) empregados na fabricação do produto final, como no caso vertente. Ou seja, a renúncia fiscal recai tanto sobre a operação anterior quanto à subsequente, pelo que se reveste da natureza de verdadeira isenção. Por outro lado, ainda que assim não fosse, é a própria Constituição Federal que elenca a concessão de créditos presumidos no rol dos benefícios fiscais, a teor do disposto no § 6º de seu art. 150.

Logo, diante da utilização indevida dos referidos créditos, não há dúvida quanto à legitimidade do procedimento fiscal, cabendo assinalar que, relativamente aos outros produtos que não as urnas eletrônicas destinadas ao TSE, mesmo que tivessem sido destinados a contribuintes do imposto, o que não é o caso dos autos, repita-se, ainda assim estaria caracterizada a infração, já que referidos produtos não constam da relação anexa ao regime especial de que é detentora a Autuada, conforme esclarece o parecer da Assessoria do CC/MG.

De se registrar ainda que, em conformidade com a regra da não cumulatividade do imposto, a Fiscalização procedeu à compensação dos créditos relativos às entradas tributadas com os débitos pelas saídas, de modo que as exigências se referem ao saldo devedor do imposto apurado em cada período, acrescido das correspondentes multas e demais acréscimos legais.

Assim, ousou discordar da conclusão dos mencionados votos, no sentido de manter apenas a exigência do imposto, excluindo-se as correspondentes multas, juros e atualização monetária, mediante a aplicação da norma veiculada pelo Parágrafo único do art. 100 do CTN.

Não obstante o elevado grau de justiça e razoabilidade contido em tal decisão, até porque não se pode negar que, de fato, o contribuinte foi no mínimo induzido ao erro pela própria Administração – *seja num primeiro momento, ao firmar o mencionado protocolo, seja quando da concessão posterior do regime especial, ambos contrariando a já mencionada condição estabelecida pelo Regulamento do ICMS* –, há de se ponderar que, obviamente, a aplicação do disposto no mencionado parágrafo somente é cabível se configurada a observância pelo contribuinte de uma daquelas normas complementares elencadas nos incisos em que se divide o *caput* do artigo, o que também não é o caso, salvo melhor juízo.

A uma, porque, na esteira do entendimento firmado à unanimidade de votos pela Egrégia Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes no recente Acórdão 19143/09/1ª, perfeitamente aplicável tanto ao protocolo de intenções quanto ao regime especial, nem um nem outro se revestem da condição de ato normativo (inc. I do art. 100), já que não produzem efeitos gerais e abstratos próprios daquela espécie de ato expedido pelas autoridades administrativas, valer dizer, com aplicabilidade *erga omnes*, como o são, por exemplo, as resoluções ou portarias. Pelo contrário, tratam-se, antes, de atos administrativos discricionários, limitando-se seus efeitos apenas em relação à Autuada.

Ora, se não se enquadram na hipótese do inciso I, muito menos poderiam se enquadrar em quaisquer daquelas outras normas complementares previstas nos demais incisos, nem mesmo no conceito das práticas reiteradas de

que trata o inciso III, que, segundo a doutrina mais abalizada, são aquelas que representam uma posição sedimentada e repetida pelo Fisco na aplicação de determinada norma da legislação tributária, e por isso mesmo, devendo ser reconhecida e acatada como boa interpretação da lei no âmbito das relações entre o Fisco e os contribuintes.

A duas, porque, mesmo se fosse o caso de se atribuir ao protocolo de intenções e/ou ao regime especial a natureza de atos normativos, no caso concreto não se poderia afirmar que os mesmos tenham sido fielmente observados, pois, além do fato de alguns produtos nem mesmo constarem da relação anexa ao regime especial (como já referido anteriormente), ambos tem como pressuposto que as matérias primas e demais insumos a serem aplicados na fabricação das urnas eletrônicas, por não possuírem similar nacional, seriam importados pela própria Autuada, e não por meio de importação indireta, via terceiros estabelecidos em outro Estado, com o pagamento do ICMS/importação em favor do mesmo, tal como se verifica dos autos, configurando esta situação, em tese, simulação de uma operação interestadual inexistente, relativamente à aquisição destas mercadorias, em prejuízo da economia e dos interesses do Estado de Minas Gerais.

E mais, como bem observa a Fiscalização, a Autuada foi cientificada da concessão do Regime Especial em 05/10/04, de forma que era de seu conhecimento, desde então, os termos em que concedido. Sabia, portanto, que somente tinha direito de apropriar-se do crédito presumido relativamente às saídas destinadas a contribuintes, encontrando-se tal restrição expressamente prevista em seu art. 5º. Assim – continua a argumentação fiscal – , “Se quisesse, poderia ter agido antes do Fisco, e por meio do instituto da ‘Denúncia Espontânea’ ter recolhido o ICMS devido, eximindo-se da exigência das Multas de Revalidação e Isolada cabíveis após a ação do Fisco”.

Com estas considerações, e pedindo vênias aos doutos votos vencedores, deixo de aplicar os efeitos do Parágrafo único do art. 100 do CTN, pelo que mantenho íntegras as exigências constantes do Auto de Infração (exceto as relativas aos fatos geradores anteriores a 28/05/04, em relação às quais já se encontra tacitamente homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, nos termos do art. 156, VII, c/c o § 4º do art. 150, todos do CTN).

**Conselheiro: Raimundo Francisco da Silva**

---

**Acórdão: 18.572/09/2ª**

Publicado no “MG” de 30/12/2009

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - TRANSFERÊNCIA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Imputação fiscal da transferência de crédito do ICMS em desacordo com a legislação específica, por não se enquadrar a atividade do Contribuinte na Divisão 10 do CNAE-f, conforme previsão do art. 4º, inc. II do Anexo VIII do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXV da Lei nº 6.763/75. Entretanto, tendo em vista que o Autuado agiu mediante prévias autorizações do próprio**

**Fisco, configurando estas como práticas reiteradas da autoridade administrativa, exclui-se a penalidade aplicada, com base no disposto no art. 100, III do CTN c/c o seu parágrafo único. Lançamento improcedente. Decisão unânime**

**RELATÓRIO**

Trata-se da imputação fiscal de que o Contribuinte realizou transferências de créditos do ICMS em desacordo com a legislação tributária, no ano de 2007, por não se enquadrar a sua atividade na Divisão 10 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), infringindo assim o disposto nos arts. 16, inc. XIII da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 96, inc. XVII da Parte Geral e 4º, inc. II do Anexo VIII, todos do RICMS/02, pelo que se exige a Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXV da Lei nº 6.763/75.

Inconformado, o Sujeito Passivo apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 33/40, alegando, em síntese, que em 2007 obteve o deferimento de seu pedido de transferência de créditos acumulados, no entanto, o novo pedido formulado em 2008, em condições idênticas ao do anterior, foi indeferido, caracterizando assim conflito entre ambos os pareceres da mesma Delegacia Fiscal.

Cita dispositivos da legislação que disciplina a matéria, afirmando que ambos os requerimentos foram apresentados e embasados com a documentação pertinente, até porque se assim não o fosse o primeiro pedido não teria sido deferido.

Ao final, pede o acolhimento da Impugnação, com o conseqüente cancelamento do Auto de Infração (AI).

A Fiscalização se manifesta às fls. 55/58, contrapondo-se às alegações da defesa sob o argumento de que o trabalho fiscal encontra-se totalmente fundamentado e vinculado à legislação tributária vigente.

Quanto às razões do indeferimento do segundo pedido, diz que o mesmo se deu com base no art. 4º, inc. II do Anexo VIII do RICMS/02, uma vez que a atividade exercida pelo Autuado (comércio atacadista de açúcar – CNAE 4637-1/02) não se enquadra como indústria de produtos alimentares, classificada na Divisão 10 da CNAE, pelo que não faz jus à transferência de créditos acumulados, tal como previsto no citado dispositivo.

Diz ainda que, conforme preceitua o art. 28 do mesmo Anexo VIII, o despacho autorizativo da transferência ou utilização de crédito não reconhece a legitimidade do mesmo e nem homologa os lançamentos efetuados pelo contribuinte, de modo que a aprovação do Demonstrativo do Crédito Acumulado de ICMS (DCA-ICMS) não enseja direito absoluto ao contribuinte, podendo assim o referido ato ser revisto, tal como procedeu o Fisco no caso concreto que, ao desfazer a autorização, e antes de qualquer medida de caráter punitivo, proporcionou ao Contribuinte as condições para restabelecer a situação anterior, mediante intimação específica para que fizesse a correção em sua escrituração fiscal, estornando o débito correspondente, tanto assim que o Auto de Infração somente foi lavrado após a negativa do mesmo em regularizar a situação.



**DECISÃO**

Conforme já relatado, o Auto de Infração trata da imputação fiscal de que o Impugnante transferiu créditos acumulados do ICMS em desacordo com a legislação, uma vez que exerce a atividade de comércio atacadista de açúcar, não se enquadrando assim como indústria de produtos alimentares, segmento ao qual é permitida a transferência de créditos, conforme o disposto no art. 4º, inc. II do Anexo VIII do RICMS/02.

Argumenta a Fiscalização que a aprovação do documento relativo à transferência de crédito não tem natureza homologatória do lançamento efetuado pelo Contribuinte e nem enseja direito absoluto ao mesmo, justificando assim a revogação da autorização concedida anteriormente, e conseqüentemente a própria lavratura do Auto de Infração, uma vez que, apesar de intimado para tanto, o Autuado não regularizou a situação mediante a retificação de sua escrituração fiscal.

De fato, o art. 28 do Anexo VIII do RICMS/02 contém disposição expressa no sentido de que o despacho autorizativo não implica o reconhecimento da legitimidade do crédito transferido e nem a homologação do lançamento, contudo, há de se observar que no caso concreto, após a aprovação do DCA-ICMS em 11/04/07, o Contribuinte se dirigiu ao Fisco por mais de uma vez ao longo do ano de 2007 (maio, junho, julho e outubro) obtendo sucessivas autorizações para efetivamente transferir créditos a seus fornecedores, como atestam os pareceres fiscais anexados às fls. 17/23.

Tais autorizações, é bem de ver, configuram práticas reiteradas da autoridade administrativa, sobre as quais assim lecionava Celso Ribeiro Bastos (Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, 7ª Ed., Saraiva, SP, 1999, p. 176, *apud* LOPES, Edgard de Oliveira, *in* Fontes do Direito Tributário, Jus Navigandi, Teresina, abr. 2002. Disponível no site <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2836>>. Acesso em: 15 dez. 2009) :

*As práticas reiteradas na Administração num determinado sentido geram no contribuinte o sentimento de estar cumprindo com o seu dever. Seria uma demasia exigir-se que ele próprio fosse se insurgir contra um comportamento administrativo que o beneficiasse para pleitear outro mais oneroso. Se a Administração decidir alterar essa prática, só poderá fazê-lo com relação aos comportamentos futuros e nunca relativamente aos pretéritos, pois estes encontram-se protegidos pelo caráter normativo de que se reveste o comportamento habitual da Administração.*

Com efeito, é pacífico na doutrina que as práticas reiteradas são aquelas que representam uma posição sedimentada e repetida pelo Fisco na aplicação de determinada norma da legislação tributária, devendo, por isso

mesmo, ser reconhecida e acatada como boa interpretação da lei no âmbito das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes. Por isso que, no presente caso, não pode o Contribuinte ser penalizado por ter agido de acordo com as reiteradas autorizações do Fisco, mesmo que de forma equivocada.

Destarte, considerando que a observância das normas complementares de que trata o art. 100 do CTN (no presente caso, as práticas reiteradas configuradas pelas sucessivas autorizações da Delegacia Fiscal para a transferência de créditos) exclui a aplicação de penalidades, segundo o disposto em seu parágrafo único, deve a multa ser cancelada, com base no referido dispositivo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

**Relator: Raimundo Francisco da Silva**

---

**Acórdão: 19.064/09/1ª**

Publicado no "MG" de 26/03/2009

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – APROVEITAMENTO A MAIOR. Constatado o aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado em notas fiscais referentes a serviços tomados de comunicação, em desacordo com o previsto no art. 66, § 2º, inciso I, alínea “b”, do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS e multa de revalidação, mantidas.**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – ESTABELECIMENTO DIVERSO. constatado o aproveitamento indevido de crédito do ICMS destacado em notas fiscais referentes a serviços de comunicação, em razão de terem como destinatário estabelecimento diverso do autuado. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso VIII, do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa isolada capitulada no inciso XXVI do artigo 55 da Lei nº. 6763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação refere-se a recolhimento a menor de ICMS, nos períodos de maio a setembro de 2004, fevereiro de 2005, janeiro a maio de 2006, novembro de 2006 a maio de 2008, apurado mediante recomposição da conta gráfica decorrente das seguintes irregularidades:

1) aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado em notas fiscais referentes a serviços tomados de comunicação, em desacordo com o previsto na alínea “b” do inciso I do § 2º do artigo 66 do RICMS/2002.

2) aproveitamento indevido de crédito do ICMS destacado em notas fiscais referentes a serviços tomados de comunicação, em razão de terem como destinatário estabelecimento diverso do autuado.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1731/1736, anexa os documentos de fls. 1738/1917 e alega, em síntese, que:

- em setembro de 2006, ajuizou ação ordinária, em face da limitação imposta sobre o creditamento do ICMS incidente sobre energia elétrica e os serviços de telecomunicações de seus estabelecimentos mineiros e, em decorrência, mês a mês, aproveitou o crédito do ICMS e o depositou em juízo, no exato valor original da autuação.

Junta cópias dos depósitos judiciais efetuados às fls. 1738/1852.

Informa que o processo judicial foi até os tribunais superiores e terminou, tendo sido julgado parcialmente procedente, e quanto ao período objeto dos depósitos a decisão não lhe foi favorável, o que motivará a conversão dos depósitos em renda e a extinção do crédito tributário.

Desta forma, como os depósitos foram feitos regularmente e no prazo legal, entende que a multa de mora não pode existir.

Alega que a Advocacia Geral do Estado, em incidente de restauração de autos, que ajuizou para a recomposição de processo extraviado, reconhece a existência dos depósitos judiciais em decorrência de ação de exceção de pré-executividade, no mesmo processo, pede o arquivamento da execução pela existência dos depósitos.

Esclarece que lançava no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), mês a mês, como crédito, o ICMS incidente sobre as compras dos serviços de comunicação, como destacados nas notas fiscais e depositava em juízo os mesmos valores.

Entende que este procedimento não caracteriza o creditamento em duplicidade, mas que seria simplesmente um meio de demonstrar no DAPI e no RAICMS o efetivo saldo a ser pago, após a dedução dos valores dos depósitos judiciais efetuados.

Junta a recomposição da conta gráfica efetuada pelo seu contador (fls. 1906/1915), no sentido de demonstrar que o saldo apontado confere com aquele levantado pela Fiscalização.

Assegura que ocorreu um erro no levantamento feito pelo Fisco, no mês de março de 2006, uma vez que o valor do crédito foi considerado a menor do que o real no período.

Requer o provimento da Impugnação para que seja decidido que, com a efetivação dos depósitos judiciais, o pagamento do crédito tributário será feito pela conversão em renda dos depósitos judiciais efetuados, com os juros e correção pagos pela instituição bancária e sem cômputo da multa, pela total inexistência da mora.

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 1921/1927, refuta as alegações da defesa e pede seja o lançamento julgado procedente.

---

**DECISÃO**

Adota-se nos fundamentos deste acórdão, a bem fundamentada manifestação fiscal de fls. 1921/1927, que passa a fazer parte integrante desta decisão, com algumas alterações.

O Auto de Infração (AI) em exame refere-se ao estorno de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de serviços de comunicação apropriados quando da escrituração das mesmas no livro Registro de Entradas (RE), cópias anexadas às fls. 1328 a 1633, conforme abaixo:

1) créditos integralmente aproveitados pelo contribuinte em desacordo com as determinações do §2º do artigo 66 do RICMS/2002, que autoriza, no caso do serviço de comunicação, apenas o aproveitamento do crédito proporcionalmente às exportações da Contribuinte.

Na planilha de fls. 13/14 está demonstrado o percentual a que a Autuada tem direito de se creditar e o montante estornado, nos moldes do que estabelece o artigo 66, § 2º, inciso I, alínea "b" do RICMS/2002, *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:*

*§ 2º - Dará direito de abatimento do imposto incidente na prestação, sob a forma de crédito, a utilização de serviço de comunicação:*

*I - até 31 de dezembro de 2010, somente:*

*b - por estabelecimento que promova operação que destine ao exterior mercadoria ou que realize prestação de serviço para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;*

2) créditos apropriados pela contribuinte, relativos às notas fiscais relacionadas às fls. 27 e 28, não obstante constar nas referidas notas destinatário diverso do estabelecimento autuado, contrariando o disposto no artigo 70, inciso VIII do RICMS/2002.

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

*VIII - o documento fiscal indicar como destinatário estabelecimento diverso daquele que o registrar, salvo se autorizado pela repartição fazendária a que o estabelecimento destinatário estiver circunscrito mediante anotação no próprio documento e no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) do contribuinte destinatário indicado no documento;*

A Ação Judicial nº. 0518.02.020.957-4, mencionada pela Autuada (doc.fls. 1900), discute o aproveitamento integral dos créditos destacados em notas fiscais de serviços de comunicação, cujos valores foram depositados judicialmente mês a mês, conforme afirma, e lançados no RAICMS, a título de "Outros Créditos", e é objeto do AI 01.000157087-71.

Os valores lançados a título de crédito de ICMS no livro Registro de Entradas (RE), referentes às notas fiscais de serviços tomados de comunicação, foram autuados por meio do AI 01.000157091-90, concernentes aos períodos de janeiro/2002 a setembro/2003 (Acórdão 18.667/08/3ª) e, neste Auto de Infração, o período fiscalizado vai de outubro/2003 a maio/2008.

Demonstra-se, assim que a origem dos créditos, em princípio, é a mesma, mas a apropriação do crédito foi feita em duas situações distintas, quais sejam:

1) na escrituração normal do RE, fazendo parte do total dos créditos lançados em cada período que compõe o lançamento do campo 005 "Crédito por Entradas e Aquisições" do RAICMS;

2) Quando da escrituração do RAICMS, mediante lançamento feito no campo 006 "Outros Créditos".

O AI que ora se examina diz respeito à primeira situação, concluindo-se, desta forma, que se a referida ação judicial teve resultado favorável ao Estado, os valores depositados serão revertidos para quitação do AI 01.000157087-71.

Enfatize-se que, a origem dos créditos, em princípio, é a mesma, mas a apropriação do crédito foi feita em duplicidade: na escrituração normal, no RE, fazendo parte do total dos créditos lançados em cada período, e quando da escrituração do RAICMS, lançamento feito no campo "outros créditos".

Outrossim, como esta autuação não se refere à ação judicial 0518.02.020.957-4, mencionada pela Impugnante, a manifestação da Advocacia Geral do Estado trazida às fls. 1904/1905, não altera o lançamento em questão.

A planilha trazida pela Impugnante às fls. 1910/1915, recomposição da conta gráfica efetuada pelo seu contador, no sentido de demonstrar que o saldo apontado confere com aquele levantado pela Fiscalização, não se presta a contrapor o levantamento fiscal, já que os valores depositados em juízo são exatamente os valores destacados nas notas fiscais de comunicação e quando se exclui os créditos dos referidos depósitos lançados no RAICMS, evidencia-se que a diferença entre o valor apurado e o efetivamente recolhido é o valor apurado pela Fiscalização na recomposição da conta gráfica.

O que ocorre é que o AI de fls. 02/03 não diz respeito aos créditos referentes aos depósitos judiciais, posto que aqueles já foram objetos de outra autuação.

Quanto ao equívoco apontado pela Impugnante referente ao valor do estorno efetuado no mês de março/2006, no valor de R\$ 3.994,36 (três mil, novecentos e noventa e quatro reais e trinta e seis centavos), afigura-se impropriedade, pois o valor do estorno no mês de março de 2006 é exatamente o valor da soma dos valores creditados a título de entradas de serviços tomados de

comunicação, conforme demonstram os dados da planilha de fls. 41 a 46, ou seja, as notas fiscais de entrada que compõem os créditos referentes aos serviços de comunicação no período.

Tais notas fiscais foram escrituradas com crédito integral conforme se verifica das cópias do RE anexadas às fls. 1509 a 1515 e totalizadas por CFOP às fls. 1516. Assim, a diferença encontrada pela Impugnante é exatamente decorrente do total do crédito das notas fiscais, excluído o valor do depósito judicial.

Portanto, verifica-se que não ocorreu erro no levantamento fiscal, sendo necessário reafirmar que os créditos estornados neste AI não estão relacionados com os depósitos judiciais.

Oportuno, ainda, mencionar que este egrégio Conselho de Contribuintes já decidiu no sentido da manutenção das exigências nestes casos, conforme se depreende das ementas dos Acórdãos 18.667/08/3ª e 18.668/08/3ª, ambos da Autuada e referente à trabalhos fiscais realizados em períodos anteriores. Transcreve-se.

*ACÓRDÃO: 18.667/08/3ª*

*CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS REFERENTES A SERVIÇOS TOMADOS DE COMUNICAÇÃO E A ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA, EM DESACORDO COM O PREVISTO NO ART. 66, §§ 2º E 4º, TANTO DO RICMS/96, QUANTO DO RICMS/02. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO MANTIDAS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.*

*ACÓRDÃO: 18.668/08/3ª*

*CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – ESTABELECIMENTO DIVERSO - CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS REFERENTES A SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO PRESTADOS A ESTABELECIMENTO DIVERSO DO AUTUADO, EM DESACORDO COM O PREVISTO NO ART. 70, INC. VIII, TANTO DO RICMS/96, QUANTO DO RICMS/02. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO MANTIDAS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.*

No que tange à arguição fiscal de aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado nas notas fiscais de serviços tomados de comunicação, mencionando destinatário diverso do estabelecimento autuado, não constam dos

autos argumentos ou elementos capazes de elidir as exigências. Ao contrário, as notas fiscais relacionadas às fls. 27 e 28, que se encontram anexadas aos autos, comprovam o ilícito fiscal.

Assim sendo, as irregularidades encontram-se caracterizadas, as infringências corretamente capituladas e a penalidade devidamente aplicada dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Carlos Nogueira da Silva Cardillo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 19.173/09/3ª**

Publicado no "MG" de 08/08/2009

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – CRÉDITO NÃO COBRADO NA ORIGEM. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em face do aproveitamento de crédito de parcela de imposto considerada não cobrada pelo Estado de origem. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75. Exigências parcialmente mantidas nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, e ainda, para adequar o estorno remanescente à efetiva carga tributária assumida pelo estabelecimento remetente, considerados os estornos de créditos em decorrência do benefício fiscal. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a utilização indevida de créditos de ICMS relativos às entradas decorrentes de operações interestaduais, cujo remetente está beneficiado com incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Espírito Santo, em desacordo com a legislação tributária.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 351/373, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 501/512, reformulando o crédito tributário conforme relatórios de fls. 513/515 e Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM de fl. 516.

Intimada da reformulação do crédito tributário a Contribuinte se manifesta às fls. 519/540.

O Fisco se manifesta às fls. 542/551.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 17/03/09, exara o despacho interlocutório de fls. 622, no sentido de que a Impugnante junte aos autos documentos de seu fornecedor Mais Indústria de Alimentos S/A, relativos ao período de agosto/06 a dezembro/07, devidamente autenticados pelo Fisco.

A Autuada cumpre o despacho interlocutório, fls. 626/628.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 964.

Em sessão realizada em 30/06/09, presidida pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima, 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 10/07/09.

Na oportunidade, é proferido o voto do Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Relator) que julga parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 507/508, e ainda, para adequar o estorno remanescente à efetiva carga tributária assumida pelo estabelecimento remetente, considerados os estornos de créditos em decorrência do benefício fiscal, conforme destacado no Regime Especial acordado entre o remetente e o Estado do Espírito Santo. Pela Impugnante, sustenta oralmente o Dr. Tadeu Negromonte de Moura e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. José Benedito Miranda.

Os argumentos da Impugnante são no sentido de que houve erro de cálculo e que a presunção adotada pela Fiscalização e pelo Anexo Único da Resolução 3166/01 não corresponde à realidade.

Diz que o item 1.18 do Anexo Único da Resolução 3.166/2001, citado pela Fiscalização no Auto de Infração, é aquele com a redação dada pela Resolução nº. 3.209 de 04.12.01, que não é a redação atual do referido item, e nem a redação vigente no período autuado.

Aduz que arcou com o ônus do imposto destacado na nota fiscal, já que este compôs o custo total de sua aquisição e que o benefício concedido só se aplica à empresa “Mais Indústria de Alimentos S/A”, a partir de janeiro de 2008.

Enfatiza que às operações relativas ao período autuado aplica-se o tratamento tributário previsto no Regime Especial – Parecer DRBI RE nº. 016/2001, que não foi mencionado pela Fiscalização no Auto de Infração.

Salienta que analisando a apuração do ICMS como um todo, de forma a considerar os créditos admitidos (dentre os quais os estornados) e os débitos quitados em espécie, alega que o crédito efetivo no estabelecimento beneficiário somente afetaria 15% do débito de ICMS gerado na operação interestadual, e não 75% (ou 60%, conforme o caso) como se extrai do critério aplicado no Auto de Infração.

Assim, entende que se deve reconhecer o seu direito ao creditamento, já que este direito, de ordem constitucional, não pode ser limitado por simples presunção efetuada pela autoridade fiscal.

Requer a procedência da Impugnação, ou seja, retificação do valor lançado, considerando-se os erros de cálculo e a alíquota efetiva do benefício da empresa Mais Indústria de Alimentos S/A.



O Fisco, por sua vez, acata parcialmente os argumentos da Impugnante, reformulando o crédito tributário.

#### **DECISÃO**

Conforme se verifica dos autos, trata o presente feito fiscal de utilização indevida de créditos de ICMS relativos às entradas decorrentes de operações interestaduais cujo remetente está beneficiado com incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Espírito Santo, em desacordo com a legislação.

A legislação que rege a concessão de benefícios fiscais relativa ao ICMS é a seguinte:

#### **Constituição Federal:**

*Art. 155 – (...)*

*XII - Cabe à Lei Complementar:*

*g - regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

Lei Complementar nº 24, de 24/01/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, é que dispõe sobre a necessidade de convênios para concessão de quaisquer incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais:

#### **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:*

*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. (G.N.)*

*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.*

Em nível infralegal, regulamentando disposições sobre o assunto, estão em vigência os seguintes atos normativos:

**RICMS/02:**

*Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.*

*§ 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.*

Analisando a defesa da Contribuinte, além da reformulação do crédito tributário efetuada às fls. 507/508, outros argumentos devem ser levados em consideração para modificação do crédito remanescente.

Em resposta ao despacho interlocutório, a Impugnante junta documentos de arrecadação junto ao Estado do Espírito Santo, resumos de registro de arquivos, cópia do livro Registro de Apuração de ICMS, do livro Registro de Saída e de Entrada e das declarações ao Fisco do ICMS apurado em cada mês, bem como guias de recolhimento de imposto.

Considerando os documentos juntados pela Impugnante, bem como a planilha juntada em sua Impugnação, percebe-se que, com pequenas modificações, o entendimento da Autuada não está em desacordo com a legislação tributária.

Assim com o cumprimento do despacho interlocutório pela Impugnante, bem como a juntada de diversos documentos, a empresa demonstra que o procedimento adotado pela Fiscalização carece de algumas alterações, principalmente, se levar em consideração que a fala do Fisco sobre o cumprimento do referido despacho se limitou à expressão *declaro-me ciente do cumprimento de despacho interlocutório de fls. 622*.

Para esclarecer de vez as dúvidas restantes, após a reformulação do crédito tributário pelo Fisco, junta-se aos autos as planilhas com as devidas correções, que dão clareza e liquidez ao trabalho fiscal.

Na verdade, como já enfatizado, além da reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco à fls. 507/508, deverá ser feita uma adequação do estorno remanescente à efetiva carga tributária assumida pelo estabelecimento remetente, considerados os estornos de créditos em decorrência do benefício fiscal, conforme destacado no Regime Especial, acordado entre o remetente e o Estado do Espírito Santo.

Para tanto, necessário se faz a demonstração desse procedimento, conforme tabelas anexas, que apontam com precisão o real aproveitamento do crédito pela Autuada.

Nessas tabelas tem-se a apuração de alíquota efetiva do remetente, o crédito a estornar durante todo o período demonstração dos respectivos valores do crédito presumido, estorno de crédito, benefício efetivo, base de cálculo das saídas interestaduais, débito de ICMS e débito real sobre tais saídas, alíquota efetiva e percentual de crédito a estornar.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento anterior iniciado em 30/06/09, nos termos da Portaria nº 04, de 19/02/2001, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 507/508, e ainda, para adequar o estorno remanescente à efetiva carga tributária assumida pelo estabelecimento remetente, considerados os estornos de créditos em decorrência do benefício fiscal, conforme destacado no Regime Especial acordado entre o remetente e o Estado do Espírito Santo. A diferença entre esta decisão e os votos proferidos na sessão anterior refere-se apenas à adequação de redação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Vander Francisco Costa.

**Relator: Luiz Fernando Castro Trópia**

---

**Acórdão: 19.194/09/3ª**

Publicado no "MG" de 22/08/2009

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RETORNO IRREGULAR. Constatação de aproveitamento indevido de crédito do imposto decorrente de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, uma vez que a contribuinte não observou as normas estabelecidas no art. 78 do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Exigências mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito decorrente de retorno irregular de mercadorias não entregues ao destinatário, tendo em vista a não observância do disposto no art. 78 do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituído, Impugnação às fls. 49/61, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 98/110.

---

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

A Impugnante solicita, em preliminar, a produção de prova pericial. No entanto, os quesitos apresentados, de fls. 12/13, são todos referentes a questões já explicitadas nos autos, sendo, portanto, desnecessária para a resolução do mérito.

Desse modo, o pedido afigura-se meramente protelatório, dada a sua prescindibilidade, nos termos das alíneas “a” e “c”, inciso II, § 1º, art. 142 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

### **Do Mérito**

Inicialmente, deve-se diferenciar a devolução e o retorno integral de mercadoria envolvendo contribuintes do imposto. Na primeira, o contribuinte destinatário recebe a mercadoria e, posteriormente, a devolve por algum motivo. Nesse caso, o próprio destinatário deve emitir nota fiscal de devolução, com destaque do imposto.

Na hipótese de retorno integral da mercadoria, o destinatário não chega a recebê-la, e, desse modo, para que o remetente possa recuperar sob a forma de crédito o imposto anteriormente debitado, deve-se seguir estritamente o disposto no art. 78 do RICMS/02, consoante inciso II, § 3º do mesmo artigo, *in verbis*:

*Art. 78 (...)*

*§ 3º - A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:*

*II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores.*

Ressalte-se que o dispositivo citado não significa uma restrição ao direito de crédito consubstanciado no princípio da não cumulatividade do ICMS, conforme inciso I, § 2º, art. 155 da Constituição da República. Tal disposição constitucional se refere ao imposto cobrado na etapa anterior de circulação da própria mercadoria ou da matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, utilizados em seu processo de produção.

Destaque-se que o presente feito fiscal não versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrente da aquisição dessas mercadorias pelo estabelecimento autuado, mas sim sobre a não observância do disposto no art. 78 do RICMS/02, que trata da regulamentação de procedimentos necessários para que o contribuinte possa recuperar, sob a forma de crédito, o imposto anteriormente debitado, em virtude da saída de mercadorias que posteriormente retornaram integralmente, sem que seja necessário o processo de restituição de quantia recolhida indevidamente a título do imposto, de que trata o art. 92 do RICMS/02 c/c Capítulo III do RPTA/08.

Desse modo, são procedimentos mínimos que a legislação exige para possibilitar o controle fiscal da operação, que devem ser observados pelo contribuinte para que ele possa recuperar o imposto por meio de procedimento menos burocrático que o processo de restituição mencionado.

O art. 78 aludido exige que o contribuinte observe, **cumulativamente**, os seguintes procedimentos:

– emissão de nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

– escrituração dessa nota fiscal no livro Registro de Entradas, nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações com Crédito do Imposto”, mantendo

arquivados, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a 1ª via da nota fiscal ou a via do DANFE que acobertou ou acompanhou o trânsito da mercadoria, anotando a ocorrência no respectivo documento;

– acobertamento da mercadoria em seu retorno pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, que terá seu prazo de validade renovado a partir da data da declaração prevista no parágrafo seguinte;

– a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCR que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no artigo 10 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02;

– consignação no verso da nota fiscal ou do DANFE pelo transportador e, se possível, também pelo destinatário, de declaração, datada e assinada, em que conste o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ;

- a nota fiscal ou o DANFE que acobertou ou acompanhou o retorno deve conter o visto do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador.

Na análise dos 5 (cinco) documentos fiscais objeto do lançamento, resta claro que a Impugnante não observou cumulativamente todo o procedimento necessário para a recuperação do imposto sob a forma de crédito. Em cada uma dessas operações faltam dois ou mais elementos, a saber:

Nota Fiscal nº 1649 (fls. 19):

1) não há carimbo do Posto Fiscal Antônio Lisboa Bittencourt, situado no município de São Joaquim de Bicas, existente no itinerário do percurso;

2) declaração no verso do documento sem carimbo com CNPJ do destinatário e sem data;

3) não houve emissão da nota fiscal de entrada.

Nota Fiscal nº 1805 (fls. 20):

1) declaração no verso do documento fiscal sem identificação do declarante, data e assinatura;

2) nota fiscal de entrada, de fls. 21, não faz referência à nota de saída;

3) não apresentou o CTCR relativo à prestação do serviço de transporte, mesmo após intimação, de fls. 03.

Nota Fiscal nº 1905 (fls. 22):

1) declaração no verso do documento fiscal sem identificação do declarante e sem carimbo com CNPJ do destinatário;

2) nota fiscal de entrada, de fls. 23, não faz referência à nota de saída.

Nota Fiscal nº 2158 (fls. 24):

1) não há carimbo do Posto Fiscal Antônio Lisboa Bittencourt, situado no município de São Joaquim de Bicas, existente no itinerário do percurso;

2) não há, no verso do documento, declaração do transportador, e a declaração do destinatário está sem carimbo com CNPJ;

3) não houve emissão da nota fiscal de entrada.

Nota Fiscal nº 2176 (fls. 26):

1) não há carimbo do Posto Fiscal Antônio Lisboa Bittencourt, situado no município de São Joaquim de Bicas, existente no itinerário do percurso;

2) não há identificação do declarante no verso do documento fiscal;

3) não houve emissão da nota fiscal de entrada.

A Impugnante traz aos autos declarações datadas em 05 de maio de 2009, de fls. 78 e 86, supostamente do destinatário das mercadorias relacionadas nos documentos fiscais nº 2176 e 1649. Além de não apresentarem identificação assinada do declarante, tais documentos não se prestam ao saneamento da irregularidade constatada pelo Fisco, dado que o art. 78 do Regulamento do imposto prevê que a declaração seja aposta no verso das notas fiscais, tendo em vista que deve ser feita no momento em que se verifique a necessidade do retorno das mercadorias.

Da mesma forma, o “Relatório de Entrada das Notas Fiscais”, de fls. 79/82, e as notas fiscais emitidas supostamente para acobertar uma nova saída das mercadorias, posteriormente ao seu retorno, de fls. 92 e 94, não demonstram o cumprimento das exigências do art. 78 do RICMS/02, para fins de recuperação do imposto sob a forma de crédito.

Desse modo, afiguram-se corretas as exigências do ICMS apurado por meio de recomposição da conta gráfica, de fls. 47, da Multa de Revalidação do inciso II, art. 56 da Lei 6763/75 e da Multa Isolada do inciso XXVI, art. 55 do mesmo diploma legal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª 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 Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Vander Francisco Costa.

**Relator: Ricardo Wagner Lucas Cardoso**

---

**Acórdão: 19.225/09/1ª**

Publicado no “MG” de 22/08/2009

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do inciso III do artigo 31 da Lei 6.763/1975. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II do artigo 56 e da Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do artigo 55, da lei supracitada. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A presente autuação refere-se à constatação de falta de recolhimento de ICMS, no período de 01 de janeiro de 2003 a 30 de novembro de 2007, em razão de apropriação indevida de créditos, destacados em notas fiscais relacionadas às fls. 16/17, relativo às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, ou seja, material de propaganda, adquiridos com a finalidade de serem remetidos em regime de comodato a postos revendedores da sua bandeira ou marca.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei nº. 6.763/1975 e Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso XXVI da mesma lei.

Instruem o processo os seguintes documentos e anexos:

- Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF) de fls. 02 e 03;
- Auto de Infração (AI) de fls. 07/08;
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 09/11);
- Relatório Fiscal (fls. 12/14);
- Anexo I – Estorno de Créditos de Bens Discriminados no CIAP, Modelo C, referentes ao ano de 2003 (fls. 16/17);
- Anexo II – Créditos provenientes do CIAP, modelo C, aproveitados pelo Contribuinte (fls. 19/27);
- Anexo III – Apuração da Diferença a Estornar (fls. 28/30);
- Anexo IV – Apuração do Crédito Tributário (fls. 31/34);
- Anexo V - Recomposição da Conta Gráfica (fls. 35/37);
- Anexo VI – cópia de intimações; cópia das notas fiscais de aquisições dos bens relacionados no Anexo I; cópia das DAPIs referentes aos meses analisados (fls. 38/252);
- Anexo VII – cópia dos livros fiscais (fls. 253/382).

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 386/405, onde alega, em preliminar, a nulidade do lançamento, em razão de cerceamento do seu direito de defesa, devido à falha na indicação da legislação dada como infringida, que não se encontraria clarificada no AI.

Aduz, ainda, impropriedade do cálculo apresentado pela Fiscalização, para fundamentar os valores exigidos, por considerar que a apuração da diferença a estornar, constante do Anexo III do AI, apresenta coeficientes inexplicáveis.

No mérito, argui a improcedência do lançamento, pelas seguintes razões:

- os créditos glosados remetem à aquisição de bens, que se encontram inquestionavelmente afetados à sua atividade econômica e caberia à Fiscalização comprovar que tais bens são alheios à sua atividade, o que não foi feito;

- exerce a atividade de distribuição de combustíveis e, para viabilizar sua atividade econômica, oferta em regime de comodato, totens, bombas, tanques e outros bens nos estabelecimentos de seus clientes, os quais permanecem nos seus registros contábeis como ativo imobilizado, conforme demonstram os documentos que anexa às fls. 444/809;

- de acordo com os procedimentos adotados no âmbito da competência da Receita Federal os bens cedidos em comodato poderão permanecer no ativo imobilizado e os encargos de depreciação são de responsabilidade da comodante que, assim sendo, tem o direito de se creditar do valor do imposto pago na aquisição do bem;

- a saída de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato não constitui hipótese de incidência do ICMS e a escrituração contábil dos bens adquiridos, bem como o creditamento decorrente da aquisição desses bens se deu nos termos da legislação em vigor;

- efetuou o estorno dos créditos dos bens cedidos em comodato, nos exatos montantes dos créditos remanescentes, quando da transferência, assim, não houve creditamento indevido;

- as penalidades que lhe foram impostas, além de ilegais, ferem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Por fim, requer que seja declarada a nulidade do lançamento; caso seja ultrapassada a preliminar de nulidade, que seja julgado improcedente o AI e, alternativamente, não acolhido o seu pleito, anteriormente mencionado, sejam excluídas ou diminuídas em seu percentual as multas impostas.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 813/824, contrariamente aos argumentos da defesa, em resumo:

- apesar de alegar falha na indicação da legislação infringida, a Autuada contestou os artigos indicados no AI, demonstrando que não existiu cerceamento de defesa;

- não cabe a anulação do feito fiscal, pois existem elementos suficientes para determinar com exatidão a natureza da infração, conforme dita o artigo 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários e Administrativos de 2008, (RPTA) e que a Instrução Normativa nº. 01 de 1998 deixa claro que os bens não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços, devem ser entendidos como alheios à atividade do estabelecimento;

- todos os bens relacionados com a lide estão sendo utilizados fora da área de comercialização da empresa e, além disso, todos foram enviados para os locais de utilização acobertados por notas fiscais que indicavam que a operação estava sob o abrigo da isenção ou não incidência do ICMS, fato que, por si só, obriga a Autuada a estornar o crédito relativo à entrada dos referidos bens, conforme disposto no artigo 71, inciso II do RICMS/2002;

- o coeficiente de apropriação do crédito é calculado pelo contribuinte e informado ao Fisco no livro CIAP e que as cópias dos referidos livros foram



anexadas aos autos, às fls. 358/382, portanto, verifica-se que o mesmo está expresso no livro como “Coeficiente de Creditamento”;

- o Regulamento do ICMS de 2002 (RICMS/2002) prevê o estorno do crédito quando o bem que entrar no estabelecimento viera ser usado em fim alheio à atividade do estabelecimento, procedimento não observado pela Autuada, como comprovam os documentos carreados aos autos;

- os bens discriminados no Anexo I, de fls. 15/17 dos autos, foram utilizados como instrumento de divulgação da “bandeira” da empresa junto aos consumidores, ou seja, foram aquisições destinadas à propaganda e publicidade e, em face de sua destinação, nos termos da legislação tributária vigente, não geram direito a crédito do imposto;

- a Autuada equivocou-se ao afirmar que houve a aplicação incorreta da penalidade, já que se exige a multa de revalidação e a multa isolada, nos estritos termos da Lei nº. 6.763/1975, uma relacionada ao descumprimento da obrigação principal e a outra relacionada à obrigação acessória.

Por fim, pede que seja julgado procedente o lançamento; que seja denegado o pedido de exclusão ou diminuição dos percentuais das multas impostas, já que foram aplicados segundo os preceitos legais vigentes, e; que seja denegado o pedido de perícia, pois o mesmo não está objetivo nem preciso, além de não indicar seus quesitos. Além do mais, entende que sua realização não é necessária para a solução do litígio, visto que a Autuada, na defesa apresentada, não contesta a veracidade da documentação anexada à peça fiscal.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

A Impugnante alega que o lançamento encontra-se eivado de nulidades, posto que não observou a norma ínsita nos artigos 136 e 155 da Lei nº. 6.763/1975, acarretando o cerceamento do seu direito de defesa.

Segundo alega, houve falha na indicação da legislação supostamente desobedecida, posto que mencionou artigos que o Decreto nº. 43.080/2008, a que foram remetidos, não possui.

Do mesmo modo, não houve qualquer conduta ilícita por ele perpetrada, a partir do rol normativo do RICMS/2002.

Assim, como a questão posta diz respeito à regularidade do procedimento fiscal, há que se examinar, inicialmente, se o presente lançamento atendeu a todos os requisitos impostos para a sua validade e se observou os ditames legais e constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

O artigo 136 da Lei nº. 6.763/1975, em consonância com o que estabelece a Constituição Federal de 1988 (CF/88), assegura ao interessado o direito à ampla defesa na esfera administrativa.

E conforme se depreende, no caso vertente, o amplo direito de defesa foi plenamente garantido à Autuada, uma vez que a Fiscalização cumpriu todos os requisitos previstos na legislação tributária para assegurar a validade de seu ato.

Os dispositivos legais infringidos e os que cominam penalidades foram capitulados corretamente no AI.

O Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº. 44.747, de 03 de março de 2008 (RPTA) determina os elementos que devem constar na peça formalizadora do lançamento, para sua plena validade.

*Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:*

*II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória.*

*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.*

*Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.*

Verifica-se, dos dispositivos regulamentares acima transcritos, que o lançamento atende plenamente às normas ali inseridas, uma vez que contém

todos os elementos necessários, que visam demonstrar a verdade material, para que se determine com segurança a natureza da infração imputada.

O artigo 1º do Decreto nº. 43.080/2002, aprovou o Regulamento do ICMS de onde foram extraídos os dispositivos infringidos. Ademais, a Autuada exerceu plenamente o seu direito de defesa, uma vez que se encontram nos autos os elementos fáticos e normativos que dão sustentação ao feito fiscal.

A glosa do crédito destacado nos documentos fiscais de aquisição de bens que foram utilizados em atividades alheias ao estabelecimento e os dispositivos legais que tipificam a irregularidade encontram-se mencionados no campo destinado à “Infringências/penalidades” e no Relatório fiscal do AI.

No que tange à alegação de que o cálculo do *quantum* devido apresenta coeficientes inexplicáveis, constata-se que o coeficiente utilizado é informado pelo contribuinte no livro CIAP, cujas cópias estão anexadas nos autos (fls. 358/382).

O controle dos créditos de ICMS, de bens do ativo permanente, encontra-se disciplinado no artigo 206 do RICMS/2002, mostrando-se totalmente desprovidos de fundamentos os argumentos da defesa sobre a impropriedade do cálculo dos valores exigidos e dos coeficientes aplicados.

Desta forma, há que se considerar válido o lançamento que cumpriu e observou todos os pressupostos que poderiam torná-lo nulo, caso não se fizessem presentes e não se vislumbra qualquer prejuízo à defesa da Autuada.

Diante do exposto e considerando as disposições da legislação tributária, rejeita-se a nulidade arguida.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, cuida o presente lançamento da constatação de falta de recolhimento de ICMS, no período de 01 de janeiro de 2003 a 30 de novembro de 2007, em razão de apropriação indevida de créditos, destacados em notas fiscais relacionadas às fls. 16/17, relativas às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, ou seja, material de propaganda, adquiridos com a finalidade de serem remetidos, em regime de comodato, a postos revendedores da marca ou bandeira da Autuada.

A irregularidade foi apurada mediante a análise dos créditos de ICMS referentes às entradas destinadas ao ativo imobilizado e mediante a conferência de livros e documentos fiscais a elas relativos.

Há que se ressaltar 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).

As mercadorias constantes das notas fiscais, objeto da autuação, são postes, emblemas, luminosos, totens, indicadores de produtos e outros, cuja aquisição teve a finalidade de promover a marca da empresa e identificar os produtos comercializados pelos postos de abastecimento da sua bandeira.

Consta do “Relatório” do AI que tais bens foram cedidos em comodato aos postos revendedores de combustíveis e são classificados como bens alheios à atividade da Autuada.

Ressalte-se que, no presente caso, precede à análise da questão do comodato e suas implicações tributárias, verificar se tais bens são passíveis de aproveitamento de crédito pela Autuada. Se não forem, a discussão a respeito do comodato perde relevância no presente caso.

O crédito glosado encontra-se demonstrado no Anexo I do AI, onde estão indicados, dentre outros, o número da nota fiscal de aquisição, a descrição da mercadoria, o seu local de uso e a parcela a ser estornada mensalmente. Ainda, as cópias das notas fiscais foram juntadas às fls. 44/72 dos autos.

Também consta do “Relatório” do AI que os bens adquiridos foram lançados no Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) como ativo permanente imobilizado e seu crédito apropriado mensalmente na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos).

Entretanto, a alocação, pura e simples, dos bens no ativo imobilizado, como efetuado pela Autuada, não garante a ela o direito ao crédito. Devem ser observadas as disposições legais, regulamentares e as restrições impostas para tanto.

No caso em exame, tais mercadorias foram adquiridas com o objetivo de promover a identificação e a divulgação dos produtos comercializados pela Impugnante, nos postos revendedores de sua bandeira.

Não se constituem em bens do ativo fixo, mas materiais utilizados em propaganda da marca da empresa e, assim, não geram direito ao crédito de ICMS, nos moldes da Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996 (LC nº. 87/1996), que 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/2002, em consonância com o disposto no artigo 31, inciso III da Lei nº. 6.763/1975, disciplinou a matéria, nos seguintes termos:

*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.*

No que tange à classificação de mercadorias como bens alheios à atividade do estabelecimento, imperioso observar também a Instrução Normativa DLT/SRE nº. 01/1998.

*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/2002, 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;*

Analisando detalhadamente todas as mercadorias objeto de estorno de crédito, verifica-se que a Fiscalização, ao *efetuar* o lançamento, observou todas as normas que regem à matéria.

Deflui-se, das planilhas do Anexo I do AI, que os estornos efetuados relacionam-se com aquisições de mercadorias que, segundo a classificação contábil dada pela Impugnante, teriam sido destinadas ao ativo permanente, mas que, de fato, em razão da utilização, são bens alheios à sua atividade, vez que remetidos a postos revendedores com intuito de divulgação da marca da Autuada.

A Impugnante alega, também, que o artigo 56, inciso II da Lei nº. 6.763/1975 é aplicado nos casos previstos no inciso III do artigo 53 do mesmo diploma legal e se refere a situações em que "o valor do imposto não foi recolhido no todo ou em parte" e que o artigo 55, inciso XXVI da mesma Lei, que é aplicado nos casos previstos no inciso IV do artigo 5º, acima citado, refere-se a situações em que "existiu crédito de imposto indevidamente apropriado".

Cabe esclarecer que as multas de revalidação e isolada estão previstas na Lei nº. 6.763/1975 e que são aplicadas por descumprimento de obrigação principal e acessória, respectivamente.

No presente caso, a Autuada apropriou-se indevidamente de créditos e deste procedimento resultou pagamento a menor do ICMS devido. Deste modo, além da multa de revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei nº. 6.763/1975, correta é a aplicação da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI da Lei nº. 6.763/1975, o qual se transcreve:

*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;*

Quanto à alegação de que as multas impostas ferem o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, conforme demonstrado, os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa de lei, que determinou os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida. Ademais, é defeso a este órgão julgador o exame da matéria, considerando a determinação do artigo 110 do RPTA.

Portanto, restando caracterizada a infração arguida pela Fiscalização, afigura-se correta a exigência consubstanciada no AI em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Janaina Oliveira Pimenta (Revisora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de crédito do ICMS referente a aquisições de sacolas plásticas para o transporte de mercadorias pelos clientes, uma vez que estas não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação do crédito do imposto. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Mantida a exigência de ICMS. Exclusão da multa isolada para os fatos geradores anteriores a 01/11/03, data que a norma jurídica produziu efeitos. Excluídas, ainda, as parcelas de multas remanescentes e juros conforme o disposto no art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN. Os juros moratórios devem ser decotados até a vigência do entendimento inicial exposto na Consulta nº 40/99, incidindo a partir de 18/11/06.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CREDITAMENTO A MAIOR.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado a maior em notas fiscais de transferência de mercadorias. Legítimas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de imposto no período de janeiro/03 a dezembro/05, em decorrência de:

1 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS proveniente de:

1.1 - notas fiscais de entradas de sacolas promocionais, caracterizadas como material de uso e consumo;

1.2 - notas fiscais de entradas cujo crédito de ICMS foi destacado a maior;

1.3 - nota fiscal de entrada de complementação de preço, emitida irregularmente, tendo em vista que não consta a descrição nem o valor unitário das mercadorias.

2 - falta de recolhimento de ICMS no mês de dezembro de 2.003, motivada pela falta de escrituração de notas fiscais de saída de mercadorias.

Tendo em vista o pagamento do crédito tributário, referente ao subitem 1.3 e ao item 2 do Auto de Infração, o exame do lançamento restringirá às exigências relativas aos subitens 1.1 e 1.2 do Auto de Infração, sobre as quais recaem as controvérsias.

Os valores de ICMS apropriados indevidamente foram levados à recomposição da conta gráfica. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXVI, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 296/325, contra a qual o

Fisco se manifesta às fls. 368/379, reformulando o crédito tributário, conforme demonstrado às fls. 378.

Intimada a ter vistas dos autos (fls. 380/383), a Impugnante manifesta-se às fls. 384/392.

O Fisco volta a se manifestar (fls. 394/397), pedindo a aprovação do crédito tributário remanescente.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 401/407, opina pela procedência parcial do lançamento.

---

**DECISÃO**

Consoante relato acima versa a autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência do aproveitamento indevido de crédito de ICMS, uma vez que provenientes de notas fiscais de entradas de sacolas promocionais, caracterizadas como material de uso e consumo (subitem 1.1 do Auto de Infração) e de notas fiscais de entradas cujo crédito de ICMS foi destacado a maior (subitem 1.2 do Auto de Infração).

**Subitem 1.1 do Auto de Infração - aproveitamento de crédito do imposto destacado em notas fiscais de aquisição de sacolas plásticas, consideradas material de uso e consumo do estabelecimento**

O Fisco procedeu ao estorno de crédito apenas em relação às sacolas utilizadas para transporte de mercadorias pelos clientes, conforme disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02 – material de uso e consumo.

Nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. Embora o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 assegure ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I da mesma lei, postergou este direito para janeiro de 2011, conforme abaixo transcritos:

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

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

*I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011; (Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006).*



O Conselho de Contribuintes/MG já decidiu, reiteradamente, que as sacolas plásticas cedidas aos clientes para transporte de produtos não podem ser consideradas como embalagem como, por exemplo, os Acórdãos nºs 3.464/09/CE, 3.465/09/CE e 3.466/09/CE, e, por consequência, não geram crédito de ICMS.

Assim, diferentemente do levantado pela Impugnante, as operações de entrada de sacolas plásticas não geram direito a crédito, na medida em que estes produtos não são alcançados pela regra estabelecida no art. 66, incisos IV e V, alínea "a", Parte Geral do 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:*

*IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;*

*V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:*

*a - incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência; [g.n.]*

Portanto, o RICMS/02 define qual é o material de embalagem que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é a embalagem adquirida para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização ou aquela adquirida para comercialização.

Observe-se que, o RICMS/02, ao definir quais são as embalagens que geram direito a crédito, não trata da embalagem usada como secundária, ou seja, aquela embalagem utilizada apenas para transporte de mercadorias pelos clientes.

A SEF/MG já se manifestou sobre a questão em consultas respondidas pelo órgão competente. Dentre as várias respostas sobre a matéria encontramos a seguinte que se adequa ao caso em exame:

**CRÉDITO DE ICMS – EMBALAGEM – CARACTERIZAÇÃO** – *Conforme determinação contida no art. 222, inciso II, alínea d, c/c art. 66, inciso V, alínea a, ambos da Parte Geral do RICMS/2002, para efeitos tributários, considera-se embalagem o produto que importe em alterar a apresentação da mercadoria pela sua colocação, ainda que em substituição à original, incluindo*

*todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.*

Destarte, as sacolas plásticas não são embalagens no sentido de acondicionar o produto em algo para compor, dar segurança e resistência no momento do transporte ou da comercialização, e, portanto, não integram as mercadorias comercializadas nos termos das definições apresentadas pelas normas estaduais que disciplinam a matéria.

As sacolas plásticas cedidas à clientela para acondicionar as mercadorias não se agregam aos produtos vendidos, por serem item de conveniência e conforto fornecido aos clientes, que podem, inclusive, dispensá-las no ato da compra.

A Consulta de Contribuinte nº 40/99 (após a reformulação), e mais recentemente a de nº 276/06, consolidou o entendimento quanto à inadmissibilidade do creditamento nas operações de entrada das sacolas plásticas em comento:

*No conceito de embalagem deve ser considerado o invólucro ou recipiente que tenha por função principal embalar outra mercadoria, como também aqueles elementos que a componham, protejam ou assegurem a resistência desta embalagem, estando destinada a alterar a apresentação do produto. Dessa forma, as sacolas plásticas cedidas à clientela não se caracterizam como material para embalagem, visto que se prestam ao transporte de mercadoria, não alterando a apresentação da mesma, portanto, não dão direito a crédito do ICMS.*

O Fisco pautou-se pela estrita observância dos preceitos legais contidos nas Consultas de Contribuinte nºs 40/99 (a pós reformulação) e 276/06, bem como no disposto na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75.

Conseqüentemente, não se enquadrando no conceito de embalagens, as sacolas adquirem características de material de uso e consumo, para o qual existe restrição temporal ao creditamento expresso no art. 33, inciso I da LC nº 87/96, bem como no art. 70, inciso III, Parte Geral do RICMS/02.

Há a destacar-se que o entendimento adotado inicialmente pelo Fisco, seguido pelo contribuinte, foi o exposto na Consulta de Contribuinte nº 40/99, que vigorou da data de publicação em 21/04/99 até 17/11/06, reformulada em razão de mudança de entendimento, com publicação no dia Diário Oficial do Estado, MG de 18/11/06.

Por outro lado, o art. 152 da Lei nº 6.763/75, determina:

**Art. 152.** *A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o*

entendimento nela consubstanciado, *exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.*

*Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação.[g.n.]*

Pela interpretação da norma supracitada, conclui-se que a dispensa do recolhimento do tributo produz efeitos apenas, e exclusivamente, em favor do consulente, que não é a ora Autuada. Porquanto, correta a exigência do imposto.

Entretanto, é pacífico na doutrina que, se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, não deve suportar multas e juros moratórios. Neste sentido, o magistério do Professor Sacha Calmon:

*Se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando atos administrativos normativos mencionados no artigo 100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força de orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas normas complementares.*

Ademais, é indubitável que a Impugnante, como tantos outros contribuintes e o próprio Fisco, atuaram conforme o entendimento inicial da Consulta nº 40/99, por isso, cabível a aplicação do disposto no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do Código Tributário Nacional, que prescreve a seguinte ordem:

**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.*

Desta forma, conforme argumentou a Impugnante no Memorial apresentado e na sustentação oral que agiu de conformidade com a Consulta nº 40/99, presume-se que a Autuada agiu com boa-fé, ao adotar a orientação emanada e seguida pela própria SEF/MG.

Quanto à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, é importante ressaltar que a referida norma jurídica só se aplica a fatos

geradores posteriores ao momento em que produziu efeitos, isto é, a partir de 1º/11/03, nos seguintes termos:

**Art. 55**

*XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;*

**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**.

Frise-se, a multa isolada aplicada nessa irregularidade deve ser excluída para os fatos geradores anteriores a 1º/11/03.

Portanto, parcialmente corretas as exigências consubstanciadas no Auto de Infração em análise, devendo ser excluídas as multas (de revalidação e isolada remanescente) e os juros de mora nos termos do art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN, sendo que os juros moratórios devem ser decotados na vigência do entendimento inicial exposto na Consulta nº 40/99, devendo incidir a partir de 18/11/06.

**Subitem 1.2 do Auto de Infração – apropriação a maior de crédito de ICMS**

Constatou-se, também, que a Autuada apropriou de imposto destacado a maior em notas fiscais de entrada de mercadorias recebidas em transferência (subitem 1.2 do Auto de Infração). Tal irregularidade ocorreu em relação aos documentos nº 259.749 de 03/08/04 e 034.032 de 19/05/05 (fls. 115/126), relacionados no Anexo II (fls. 21).

Resta configurada a infringência ao disposto no Inciso X do art. 70 do RICMS/02 que veda o aproveitamento de imposto destacado a maior no documento fiscal. Infração admitida pela Impugnante, apesar de discordar das exigências alegando inexistência de prejuízo ao Erário.

Inadmissível a compensação pretendida pela Impugnante, uma vez que a irregularidade é decorrente de erro na emissão do documento fiscal (pelo estabelecimento matriz), caracterizado pela supervalorização da base de cálculo (multiplicada por 100) que resultou em destaque a maior do imposto, tornando-se indevida a apropriação da parcela excedente pelo estabelecimento autuado (filial).

Acrescenta-se que em situação de idêntica natureza, houve o reconhecimento da irregularidade pela própria Impugnante, conforme consta no Termo de Autodenúncia (fls. 232).

Salienta-se que a hipótese de compensação de saldos, credor e devedor, entre estabelecimentos da mesma titularidade está prevista no § 2º do art. 65 da Parte Geral do RICMS/02, devendo, na eventualidade, serem observados os procedimentos estabelecidos nos respectivos incisos.

Os valores apropriados indevidamente, constantes nos Anexos I (fls.18/20) e II (fls.21), foram levados à recomposição da conta gráfica da Autuada resultando no crédito tributário de fls. 378.

Portanto, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXVI, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

No tocante às arguições de ilegalidade da aplicação das multas, à suposta infringência aos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, bem como à cobrança de juros de mora, não se inclui na competência deste órgão julgador a negativa de lei, decreto ou ato normativo, conforme o disposto no art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Ressalte-se que a cobrança de juros de mora está prevista no art. 226 da Lei nº 6.763/75, disciplinada por meio da Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75 para os fatos geradores anteriores a 01/11/2003, data que a norma jurídica citada produziu efeitos. Excluir, ainda, as multas remanescentes do item 1.1 do Auto de Infração, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, sendo que os juros moratórios devem ser excluídos na vigência da consulta nº 40/99, reformulada em 18/11/2006. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Henrique Machado Rodrigues de Azevedo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Maria de Lourdes Medeiros e Edélcio José Cançado Ferreira.

**Relator: Mauro Heleno Galvão**

---

**Acórdão: 19.275/09/3ª**

Publicado no "MG" de 10/10/2009

---

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO – BEM ALHEIO A ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO E MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação de recolhimento a menor de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de aquisições de bens do ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento e materiais de uso e consumo. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Constatada a decadência do direito de lançar, em relação às aquisições realizadas no exercício de 2003, cancelam-se as exigências fiscais.**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO A ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Imputação de recolhimento a menor de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto proveniente de aquisição de bem do ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Exigências fiscais canceladas por restar caracterizada a utilização do bem na atividade fim do estabelecimento.**

## **Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação que a Autuada, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2008, efetuou recolhimento a menor de ICMS, em razão da apropriação indevida de créditos relativos a aquisição no exterior de um aparelho de Raios-X, bem como suas partes, peças, equipamentos e materiais afins, utilizados em linha marginal de produção, qualificados como ativo permanente e materiais de uso e consumo, conforme apurado em recomposição da conta gráfica.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada (50%) capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 127/136, juntando os documentos de fls. 137/186 e pedindo pela improcedência do Auto de Infração.

O Fisco, em manifestação às fls. 189/195, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 197/204, opina pela procedência parcial do lançamento, de modo a se excluir as exigências relativas aos bens considerados alheios pelo Fisco.

---

### **DECISÃO**

#### **Das Preliminares**

#### **Da Arquição de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante argui a nulidade do lançamento por ausência de prova das alegações do Fisco quanto ao aparelho de Raio-X, pois não teriam sido realizadas visitas ou diligências *in loco* no estabelecimento, para comprovar em que momento se dá a utilização do mencionado aparelho no processo produtivo.

Alega, também, que o lançamento seria nulo pela ausência de motivação em relação aos materiais considerados como de uso e consumo, uma vez que o Fisco teria classificado estes materiais com base em sua "própria natureza", não observando o que dispõe o art. 142 do CTN.

Não procedem as alegações da defesa, pois antes da lavratura do Auto de Infração (AI) o Fisco realizou visita técnica ao estabelecimento, juntamente com outro colega Fiscal, ocasião em que foram atendidos por três funcionários da Impugnante: um engenheiro responsável, um manipulador do aparelho de Raio-X e um funcionário da área contábil da empresa.

Nesta visita foram repassados ao Fisco diversas informações e esclarecimentos sobre o processo produtivo das válvulas refratárias, sobre o controle de qualidade, o funcionamento e finalidade do aparelho de Raio-X e demais materiais utilizados no processo, a capacidade diária de inspeção do equipamento, o custo das válvulas produzidas, etc. O Fisco, inclusive, presenciou um teste de verificação da qualidade de uma peça produzida, no mencionado equipamento, conforme relatado às fls. 192/193.

Também foram analisados pela Fiscalização os manuais de funcionamento do aparelho de Raio-X, os documentos constantes dos processos completos de importação do equipamento e as respectivas notas fiscais, conforme comprovam os documentos às fls. 05 e 21/49.

É bem verdade que não foram lavrados termos da visita e da análise dos manuais do aparelho. Tal falha, no entanto, não leva à nulidade do lançamento, pois os documentos presentes nos autos permitem uma perfeita análise da utilização dos equipamentos.

Dessa forma, não procedem os argumentos da Impugnante, pois o Auto de Infração foi lavrado através de procedimento fiscal idôneo e previsto na legislação tributária, estando corretamente instruído com diversos anexos e planilhas (fls. 06/97 dos autos), demonstrando detalhadamente as irregularidades praticadas pela Autuada e a origem das exigências fiscais.

A descrição das irregularidades cometidas consta claramente no campo "Relatório" do AI, o mesmo acontecendo com os dispositivos legais relativos às infrações e penalidades, que constam do campo próprio da peça fiscal. O presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos no art. 89 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, bem como o disposto no art. 142 do CTN.

Ainda que se verificasse alguma falha no presente lançamento, cumpre lembrar que o RPTA estabelece, em seu art. 92, 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 arguida.

Observa-se que a própria peça impugnatória demonstra que os fatos alegados pela defesa não trouxeram qualquer prejuízo ou cerceamento ao amplo direito de defesa da Impugnante, uma vez que a mesma entendeu perfeitamente as imputações fiscais e se defendeu seguramente contra todos os pontos do Auto de Infração.

Ademais, ressalte-se que as questões levantadas pela Autuada se confundem com o mérito da autuação, pois o cerne da questão, no presente processo, é justamente saber se o aparelho de Raio-X constitui um bem alheio a atividade do estabelecimento e se os materiais considerados pelo Fisco como de uso e consumo (materiais diversos para Raio-X e Placa Frame) realmente possuem esta classificação.

Nesse sentido, impõe-se a rejeição das preliminares arguidas, não se vislumbrando qualquer ilegalidade ou nulidade no lançamento fiscal.

#### **Do pedido de Perícia**

A Impugnante requer a produção de prova pericial, formulando para tanto os quesitos arrolados às fls. 135 dos autos.

Analisando os quesitos apresentados pela Autuada, constata-se que os mesmos são desnecessários para a elucidação da questão, pois encontram respostas em documentos já acostados aos autos ou na legislação tributária pertinente, conforme será abordado no exame do mérito da presente autuação.

Assim, a prova pericial deve ser indeferida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

*§ 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;*

### **Do Mérito**

#### **Da Arquição de Decadência**

A Impugnante argui a decadência parcial de crédito tributário, em relação ao período de janeiro a maio de 2004, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

A decadência, no entanto, em se tratando de lançamento de ofício, é regida pelo art. 173, I, do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Logo, diante da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/05, findando-se em 31/12/09. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 17/04/09 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 08/06/09 (fls. 04), verifica-se, em tese, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

No presente caso, no entanto, muito embora o lançamento se reporte ao estorno do crédito relativos às parcelas de 1/48 (um quarenta e oito) avos, compreendendo o período de janeiro de 2004 a dezembro de 2008, as aquisições dos bens e produtos, à exceção do “computador de controle do sistema de raio x”, se deram no exercício de 2003, com início da apropriação no livro CIAP no mesmo exercício.

Neste caso, o marco para contagem da decadência, nos termos do art. 173, I do CTN é o primeiro dia do exercício seguinte à data de aquisição e respectivo lançamento do crédito, encerrando-se, assim, em 31/12/08.

Neste caso, ultrapassado o mencionado quinquênio, não é mais possível rever a utilização e classificação dos bens e produtos, não podendo, por conseguinte, estornar as parcelas futuras do crédito, uma vez que este encontra-se devidamente homologado, pelo autolancamento, estando, a toda evidência, também homologada a definição (conceituação/classificação) dada ao produto ou bem pela Impugnante.

Entendimento equivalente demonstrou a Superintendência de Tributação ao exarar a Consulta de Contribuintes nº 1226/07, na qual firma entendimento de que o direito ao crédito pelo contribuinte conta-se a partir da data



de aquisição dos bens, e que ultrapassado o prazo de cinco anos, não tem ele direito às parcelas que se estenderam ao prazo decadencial. Eis a consulta em seu inteiro teor:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 226/2007  
(MG DE 21/11/2007)

PTA Nº : 16.000170719-13  
CONSULENTE : INDÚSTRIAS FLÓRIDA LTDA.  
ORIGEM : JUIZ DE FORA – MG

*ICMS – CRÉDITO – ATIVO PERMANENTE – APROPRIAÇÃO – DECADÊNCIA – PARA EFEITOS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE, DEVERÁ SER CONSIDERADA A DATA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL RELATIVO AO BEM ADQUIRIDO, NOS TERMOS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 23 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96.*

**EXPOSIÇÃO:**

*A CONSULENTE, COM APURAÇÃO DE ICMS POR DÉBITO E CRÉDITO, INFORMA QUE NÃO VINHA SE APROPRIANDO DO CRÉDITO RELATIVO À ENTRADA DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE, PORQUE ESCRITURAVA A NOTA FISCAL CORRESPONDENTE NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS SEM PREENCHER A COLUNA “CRÉDITO DE ICMS” E NÃO ESCRITURAVA O LIVRO CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE – CIAP.*

*PARA REGULARIZAÇÃO E CORRETA APURAÇÃO E APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DO ATIVO PERMANENTE, ESCRITUROU O CIAP MOD. C A PARTIR DE AGOSTO DE 2000, DENUNCIOU O DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E COMUNICOU O APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DO CRÉDITO EM RELAÇÃO ÀS PARCELAS NÃO PRESCRITAS A PARTIR DE FEVEREIRO DE 2002.*

*AFIRMA QUE, EM VIRTUDE DE QUE O DIREITO AO ABATIMENTO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO RELATIVO ÀS ENTRADAS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE SER POSTERGADO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) POR MÊS, NOS TERMOS DO ART. 66, § 3º, INCISO I, DO RICMS/2002, ENTENDE QUE A PRESCRIÇÃO DO SEU DIREITO AO CREDITAMENTO SOMENTE OCORRE EM RELAÇÃO A CADA PARCELA, NÃO TENDO APLICAÇÃO O DISPOSTO*

*NO ART. 67, § 3º, DO MESMO RICMS, POR CONSTAR EXPLICITAMENTE EM SEU CAPUT RESSALVA QUANTO AO DISPOSTO NO ART. 66, § 3º, INCISO I.*

*COMO A DATA INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL SOMENTE COMEÇA A CONTAR A PARTIR DO MOMENTO EM QUE O DIREITO PODE SER EXERCIDO, EM RELAÇÃO AO CRÉDITO DO ATIVO PERMANENTE A PRESCRIÇÃO OCORRERÁ POR PARCELA A CONTAR DA DATA DO SURGIMENTO DESSE DIREITO.*

*TAMBÉM NÃO SE APLICA O PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS PARA A GUARDA DOS LIVROS E DOCUMENTOS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE, SENDO ESTE CONTADO A PARTIR DO MÊS EM QUE OCORRER O CRÉDITO REFERENTE À ÚLTIMA PARCELA.*

*ENTENDE QUE, ASSIM COMO FICA RESGUARDADO AO FISCO O DIREITO DE FISCALIZAR A CORRETA APROPRIAÇÃO DAS PARCELAS DO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO AOS BENS DESTINADOS AO ATIVO PELO PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS CONTADOS DA DATA DE SUA ENTRADA, TAMBÉM EM RELAÇÃO AO DIREITO DO CONTRIBUINTE DE CREDITAR-SE DAS PARCELAS NÃO APROPRIADAS NA ÉPOCA PRÓPRIA CONSIDERA-SE INICIADO O PRAZO PRESCRICIONAL NO MÊS EM QUE A PARCELA PODERIA TER SIDO CREDITADA.*

*ISSO POSTO, FORMULA A SEGUINTE*

*CONSULTA:*

*1 – ESTÁ CORRETO SEU ENTENDIMENTO QUANTO AO PRAZO PRESCRICIONAL DO CRÉDITO RELATIVO AO ATIVO PERMANENTE?*

*2 – SENDO O ABATIMENTO DO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO ÀS ENTRADAS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE POSTERGADO EM 48 PARCELAS MENSIS E SUCESSIVAS, DEVERÁ O CONTRIBUINTE MANTER O ARQUIVO DOS LIVROS E DOCUMENTOS PELO PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS A CONTAR DO DIREITO DE CREDITAMENTO DA ÚLTIMA PARCELA?*

*RESPOSTA:*

*1 – O ENTENDIMENTO DA CONSULENTE NÃO ESTÁ CORRETO.*

*O ABATIMENTO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À ENTRADA DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO FICA CONDICIONADO AO*

ATENDIMENTO DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DEVERÁ SER OBSERVADA ESPECIALMENTE A NORMA ESTABELECIDADA NO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, COM NOVA REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 102/00, DISCIPLINADA NO § 3º DO ART. 66, E NOS §§ 7º A 10 DO ART. 70, TODOS DA PARTE GERAL DO RICMS/2002.

O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DEVERÁ SER EFETUADO 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, POR DETERMINAÇÃO CONTIDA NO INCISO I, § 5º, ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR SUPRACITADA, OBSERVADOS OS REQUISITOS PREVISTOS NO § 5º DO REFERIDO ART. 66.

PARA EFEITOS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL QUINQUÊNIAL, DEVERÁ SER CONSIDERADA A DATA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL RELATIVO AO BEM ADQUIRIDO, NOS TERMOS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 23 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. O FATO DO CREDITAMENTO TER-SE INICIADO A DESTEMPO OU DA APROPRIAÇÃO SER PARCELADA NÃO AUTORIZA MUDANÇA NO MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

VERIFICADO O DIREITO AO CRÉDITO, A CONSULENTE PODERÁ EFETUAR A APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA, DESDE QUE DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL, OBSERVADA A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, ESPECIALMENTE O DISPOSTO NO § 2º, ART. 67, PARTE GERAL DO RICMS/2002.

2 – REGRA GERAL, OS LIVROS DEVERÃO SER MANTIDOS POR 5 (CINCO) ANOS CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, OBSERVADO O DISPOSTO NO INCISO I, § 1º, ART. 96, PARTE GERAL DO RICMS/2002.

POR FIM, SE DA SOLUÇÃO DADA À PRESENTE CONSULTA RESULTAR IMPOSTO A PAGAR, O MESMO PODERÁ SER RECOLHIDO SEM A INCIDÊNCIA DE PENALIDADES, OBSERVANDO-SE O PRAZO DE 15 (QUINZE) DIAS CONTADOS DA DATA EM QUE A CONSULENTE TIVER CIÊNCIA DA RESPOSTA, DESDE QUE O PRAZO NORMAL PARA SEU PAGAMENTO TENHA VENCIDO POSTERIORMENTE AO PROTOCOLO DESTA CONSULTA, OBSERVADO O DISPOSTO NOS §§ 3º E 4º,

ART. 21 DA CLTA/MG, APROVADA PELO DECRETO Nº 23.780/84.

DOLT/SUTRI/SEF, 20 DE NOVEMBRO DE 2007.

INÊS REGINA RIBEIRO SOARES

DIRETORIA DE ORIENTAÇÃO E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

ANTONIO EDUARDO M. S. P. LEITE JUNIOR

SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Desta forma, resta caracterizada a decadência, exceto em relação ao equipamento vinculada à Nota Fiscal nº 21879, adquirido em 17/12/04.

#### **Das Irregularidades Apuradas pelo Fisco**

Conforme mencionado anteriormente, o presente processo versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto, relativos à aquisição no exterior de um aparelho de Raios-X, bem como suas partes, peças, equipamentos e materiais afins, utilizados em linha marginal de produção, qualificados como ativo permanente e materiais de uso e consumo.

Compõem o Auto de Infração os seguintes anexos: o Relatório da Verificação Fiscal de fls. 06/08, no qual são detalhadas as irregularidades apuradas e onde é demonstrado o crédito tributário exigido; a relação das notas fiscais cujos créditos foram estornados (às fls. 15 e 17/19); e a planilha de verificação fiscal analítica e recomposição da conta gráfica, às fls. 16.

Também foram anexadas as cópias das notas fiscais objeto da autuação e dos documentos pertinentes a importação dos bens cujos créditos foram estornados (fls. 20/49) e as cópias dos livros CIAP e LRAICMS do Contribuinte (fls. 50/97).

A Impugnante alega, em sua defesa, que os créditos de ICMS são legítimos, pois o aparelho de Raio-X, bem como os equipamentos e materiais que o compõem, são utilizados no processo produtivo do estabelecimento em caráter de essencialidade, não se configurando como linha marginal de controle de qualidade. Afirma que as válvulas refratárias fabricadas pela empresa passam pelo aparelho de Raio-X antes da finalização do processo produtivo, conforme fluxograma de produção anexado à defesa.

O Fisco, por sua vez, sustenta a acusação fiscal argumentando que não existe previsão legal para o creditamento do imposto sobre a aquisição de ativo permanente que não seja utilizado diretamente no processo produtivo da empresa, bem como sobre as partes, peças e materiais utilizados no mesmo. Alega que é irrelevante se o controle de qualidade ocorre na fase final ou em fase intermediária de produção, uma vez que a utilização do equipamento de Raio-X ocorre em uma linha marginal de produção. Entende que o controle de qualidade agrega valor ao produto, mas não se insere no conceito de matéria-prima e nem de produto intermediário.

Examinando os documentos anexos ao Auto de Infração, depara-se com o Relatório da Verificação Fiscal (fls. 06), onde o Fisco esclarece quais foram os produtos adquiridos que tiveram o crédito do imposto estornado e faz uma

distinção entre aqueles produtos que classificou como bens do ativo permanente e aqueles que foram enquadrados como materiais de uso e consumo.

Observa-se que no mesmo relatório o Fisco afirma que "... Com exceção das aquisições de 'Materiais diversos para raio-X', e Placa Frame, classificáveis pela sua própria natureza como de uso e consumo, as demais são classificáveis como ativo permanente, porém para utilização em sua linha marginal de produção, para emprego no controle de qualidade das válvulas refratárias após as mesmas terem sido produzidas".

Assim, depreende-se do mencionado relatório que os produtos foram classificados da seguinte forma pela Fiscal Autuante:

1) bens do ativo permanente: "Aparelho de Raio-X", "Gerador de Imagem", "Componentes de Controle do Sistema de Raio-X", "Sistema de Imagem", "Sistema Manipulador de Raio-X" e "Computador de Controle do Sistema de Raio-X".

2) materiais de uso e consumo: "Materiais para o Sistema Raio-X" e "Placa Frame".

### **Dos Bens Classificados como Ativo Permanente**

Não obstante a fundamentação relativa à caracterização da decadência, em relação aos bens classificados como do ativo permanente, resta a análise quanto ao "computador de controle do sistema de raio X", lançado na NF 21879, adquirido em 17/12/04.

No tocante aos estornos de créditos sobre as aquisições de bens do ativo permanente, ressalte-se que o Fisco, ao descrever sucintamente o processo produtivo da empresa autuada (após a visita técnica realizada no estabelecimento), esclarece em sua manifestação fiscal que presenciou um teste de inspeção (varredura) de uma válvula refratária produzida, constatando que:

*"... dentro do Galpão de Fabricação das Válvulas existe um compartimento tipo 'Trailer', blindado, contendo:*

*1 - de um lado, uma sala de controle, onde as peças podem ser vistas sofrendo o processo de varredura por Raios-X de cima para baixo em 360°, onde qualquer trinca ou corpo estranho pode ser detectado pelo o Operador do Equipamento;*

*2 - de outro lado, uma abertura onde as peças são inseridas para investigação, através de carro-trilho; ficando o Aparelho de Raios-X, propriamente dito, entre a sala de controle e as peças inspecionadas".*

*"O Fisco antecipa de que é desnecessária a realização de Perícia Técnica, pois seja em fase final de produção ou em fase intermediária de produção, a utilização do equipamento de Raios- X ocorre em linha marginal de produção para o controle de qualidade das peças produzidas".*

Analisando os documentos constantes dos autos e a legislação pertinente à matéria, percebe-se que o Fisco faz uma certa confusão entre os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso e consumo, estabelecidos

na Instrução Normativa nº 01/86 (IN nº 01/86), e a definição de bens alheios a atividade do estabelecimento, estampada na Instrução Normativa nº 01/98 (IN nº 01/98).

Ocorre que o conceito de “linha marginal” foi inserido na IN nº 01/86, visando fazer uma distinção entre os materiais classificados como produtos intermediários e aqueles classificados como materiais de uso e consumo.

O conceito de “linha marginal” não é utilizado na Instrução Normativa nº 01/98, quando é feita a classificação de bens do ativo imobilizado alheios à atividade do estabelecimento. Ou seja, em se tratando de bens do ativo imobilizado, não importa se o bem é utilizado em linha principal ou linha marginal de produção. Importa, tão somente, se o bem é utilizado ou não na consecução da atividade econômica do estabelecimento.

Sob a ótica da IN nº 01/86, os produtos utilizados em laboratórios de análise e controle de qualidade (não passíveis de imobilização), são tipificados como materiais de uso e consumo, uma vez utilizados em linhas marginais ao processo produtivo, ou seja, tais produtos não são empregados diretamente no processo de industrialização, não se integram ao novo produto e não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização.

No entanto, quanto aos bens do ativo imobilizado, não se aplicam os conceitos contidos na IN nº 01/86 e sim aquelas previstas na Instrução Normativa nº 01/98, ou seja, caso o bem esteja vinculado à consecução da atividade econômica da empresa, esta tem direito a apropriar-se dos créditos relativos às aquisições desses bens, observadas as normas regulamentares quanto à forma dessa apropriação.

A referida instrução normativa prescreve:

*IN nº 01/98:*

*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.*

A partir do relato feito pela Fiscalização sobre o processo produtivo do Contribuinte, bem como através do fluxograma juntado pela defesa (fls. 185), constata-se que os bens pertencentes ao ativo imobilizado utilizados em “controle de qualidade”, são empregados na consecução da atividade econômica da empresa, e, assim sendo, geram direito a créditos do imposto, devendo-se ressaltar que tais bens não se confundem com os materiais de uso e consumo utilizados no mesmo “setor”, pois esses não são passíveis de imobilização.

Nesse sentido, verifica-se que os produtos que o Fisco classificou como “bens do ativo permanente” se adequam à conceituação de “Ativo

Imobilizado”, porém, são utilizados na consecução da atividade principal do estabelecimento, ou seja, não são bens alheios a atividade da empresa.

Com efeito, o “Aparelho de Raio-X”, o “Gerador de Imagem”, os “Componentes de Controle do Sistema de Raio-X”, o “Sistema de Imagem”, o “Sistema Manipulador de Raio-X” e o “Computador de Controle do Sistema de Raio-X”, são equipamentos utilizados dentro do galpão principal de produção, tendo a finalidade de inspecionar a qualidade dos produtos fabricados, a fim de detectar eventuais rachaduras, fissuras e outros defeitos de fabricação, caracterizando-se com bens do ativo utilizados na atividade fim da empresa.

Portanto, em relação a esses bens é legítimo o aproveitamento do crédito de ICMS, à razão de 1/48 mês, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/MG, devendo ser excluídas as exigências fiscais apuradas pelo Fisco.

### **Dos Materiais de uso e Consumo do estabelecimento**

Quanto aos demais produtos que o Fisco classificou como materiais de uso e consumo (“Materiais para o Sistema Raio-X” - Nota Fiscal nº 000217, fls. 22 e “Placa Frame” - Nota Fiscal nº 013849, fls. 25), não podem ser classificados como produtos intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa SLT nº 01/86 define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, 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.

Pela própria descrição dos produtos objeto da presente autuação, percebe-se nitidamente que os mesmos não se enquadram no conceito de produtos intermediários.

Os “Materiais para o Sistema Raio-X” utilizados nos equipamentos do “Setor de Controle de Qualidade” são caracterizados como materiais de uso e

consumo, uma vez utilizados (estes sim) em linhas marginais ao processo produtivo.

Estes materiais não são empregados diretamente no processo de industrialização, não se integram ao novo produto e não são consumidos imediatamente e integralmente no curso da industrialização.

Da mesma forma, a “Placa Frame” também utilizada no “Setor de Controle de Qualidade” deve ser considerada material de uso e consumo, uma vez que se refere a peça sobressalente para os aparelhos do sistema de raio-X (conforme se extrai dos documentos do processo de importação às fls. 39 e 45). Caracteriza-se como partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, e dessa forma não atende à conceituação de produtos intermediários estabelecido na IN nº 01/86, pelo fato de não se constituir em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Portanto, os “Materiais para o Sistema Raio-X” e a “placa Frame”, estão enquadrados no conceito de materiais de uso e consumo, pois não possuem os requisitos necessários que possibilitem considerá-los como produtos intermediários ou integrantes do ativo imobilizado da empresa, nos termos das Instruções Normativas nºs 01/86 e 01/98, caracterizando-se como materiais de uso e consumo por serem utilizados em linha marginal ao processo produtivo.

Assim sendo, em tese, afigura-se correto o estorno dos créditos efetuado pelo Fisco, nos termos do art. 70, III do RICMS/02, que veda o aproveitamento do imposto a título de crédito, quando se tratar de entrada de materiais destinados a uso ou consumo do estabelecimento.

No entanto, não prevalecem as exigências fiscais, por força da decadência anteriormente mencionada, uma vez que os produtos foram adquiridos em 05/03/03 e 19/03/03, não sendo possível ao Fisco rediscutir sua classificação, de forma a imputar-lhes a condição de materiais de uso e consumo, pois isso somente seria admissível até 31/12/08.

No tocante à multa isolada aplicada, estaria correta em tese, mas resta prejudicada sua análise, por força da exclusão das parcelas de estorno do crédito.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as arguições de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Frederico Menezes Breyner e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Sauro Henrique de Almeida.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**



**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrentes de: aquisição de material de uso ou consumo; bens alheios diversos; bens do ativo permanente (veículos de passageiros); bens alheios utilizados na construção de veículos "protótipos"; estornos de débitos; valores lançados como outros créditos nas DAPI e no RAICMS; valores não estornados por saídas que ocorreram com não incidência do imposto, com destino a companhias seguradoras; valores não estornados por saídas que ocorreram com isenção, com destino a contribuintes localizados no Estado do Amapá. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, incisos XIII, XIII, alínea "b" e XXVI da Lei n.º 6.763/75. Crédito tributário, em parte, reconhecido e quitado. Exclusão das exigências fiscais relativas aos produtos utilizados para construção de protótipos; aos veículos de passageiros; e, em relação aos bens alheios e de uso e consumo, as exigências referentes aos bens destinados ao ativo imobilizado ou caracterizados como produtos intermediários, bem como exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso XIII e alínea "b" do mesmo dispositivo, do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75. Matéria não foi objeto de recurso.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ATIVO PERMANENTE CEDIDO EM COMODATO –** Constatado que os bens cujos créditos foram estornados pelo Fisco são do ativo permanente afetos à atividade da Recorrente e, nesta condição, mesmo tendo sido cedidos em comodato a empresas que fabricam peças para a própria Recorrida, devem ser objeto de creditamento em cumprimento ao princípio da não-cumulatividade. Assim, não deve ser reformada a decisão recorrida.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE NÃO TRIBUTADA.** Constatadas saídas interestaduais em comodato, de bens importados com diferimento do imposto, nos termos do Regime Especial concedido à Recorrida. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Infração reconhecida pela Impugnante, que recolheu as exigências correspondentes. Matéria não argüida no Recurso.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL QUE NÃO CORRESPONDE A UMA EFETIVA SAÍDA DE MERCADORIA.** Imputação de emissão de notas fiscais que não corresponderam efetivamente a saídas de mercadorias do estabelecimento. Exigência de Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso III da Lei n.º 6.763/75. Infração não caracterizada, justificando o cancelamento da exigência fiscal. Matéria não argüida no Recurso.

**ICMS – RECOLHIMENTO.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente de irregularidade descrita no Auto de Infração nº. 01.000142915-74, emitido em 07 de agosto de 2003, uma vez que o crédito tributário não foi integralmente

**formalizado no citado Auto de Infração, em razão da existência de sucessivos saldos credores na conta gráfica da Contribuinte. A irregularidade correspondente ao valor ora formalizado refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido, decorrente do encerramento do diferimento do imposto pelas saídas em comodato de bens do ativo permanente importados, conforme relatório do citado Auto de Infração que resultou em decisão final na esfera administrativa (Acórdão 16.400/03/1ª). Matéria não foi objeto do Recurso. Recurso conhecido por unanimidade e não provido por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a autuação ora discutida em sede recursal sobre a constatação de que a Recorrida deixou de recolher e/ou recolheu a menor o ICMS devido, no período de 1º de janeiro de 2001 a 31 de dezembro de 2005, pela imputação de cometimento das seguintes irregularidades:

1- aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de documentos fiscais escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, relativos a aquisições de material de uso ou consumo, de bens alheios à atividade e de bens com saídas sem incidência do ICMS (saídas em comodato);

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS (extra CIAP), mediante escrituração no livro Registro de Entradas, relativos a aquisições de bens do ativo permanente (veículos de passageiros) alheios à atividade do estabelecimento;

3 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS (extra CIAP), mediante escrituração no livro Registro de Entradas, relativos a aquisições de bens do ativo permanente (moldes e estampos) com posteriores saídas sem incidência do imposto (saídas em comodato);

4 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante escrituração nos livros Registro de Entradas, relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento (peças "protótipo", utilizadas na construção de "veículos protótipos");

5 - estorno indevido na DAPI de julho/2003 de débitos de ICMS relativos aos anos de 2000 e 2001, em virtude da aplicação incorreta de dispositivo de isenção do imposto prescrito no item 57-B do Anexo I do RICMS/96;

6 - aproveitamento indevido como "Outros Créditos", mediante escrituração no livro Registro de Apuração do ICMS e na DAPI de março/2003 de créditos de ICMS sem comprovação da origem;

7 - aproveitamento indevido como "Outros Créditos", nas DAPIs dos meses de novembro e dezembro/2004 de créditos de ICMS depois de decorridos 05 (cinco) anos contados das datas de emissão dos documentos fiscais;

8 - emissão, nos meses de setembro a dezembro/2004, de documentos fiscais que não corresponderam à efetivas saídas de mercadorias;

9 - aproveitamento indevido na DAPI de novembro/2001 de crédito de ICMS a título de “estorno de débito”, destacado na Nota Fiscal nº 126557, emitida em 29 de novembro de 2001, referente à venda de ativo fixo imobilizado há menos de 12 meses;

10 - aproveitamento indevido como “Outros Créditos”, nas DAPIs do período de janeiro/2001 a julho/2002 de créditos de ICMS referentes a material de uso ou consumo;

11 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a materiais de uso ou consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, mediante escrituração no livro Registro de Entradas;

12 - falta de estorno de créditos aproveitados, no período de julho/2002 a maio/2003, referentes à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos, cujas saídas ocorreram com isenção e com destino a estabelecimentos de contribuinte do imposto localizados no Estado do Amapá (Betral Veículos Ltda.);

13 - falta de estorno de créditos aproveitados, no período de janeiro/2001 a dezembro/2002, referentes a entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos, cujas saídas ocorreram com não-incidência do ICMS e com destino a companhias seguradoras (em virtude de sinistro);

14 - falta de recolhimento do ICMS devido, no período de janeiro/2003 a novembro/2004, face ao encerramento do diferimento do ICMS pelas saídas interestaduais em comodato de bens importados nos termos do Regime Especial PTA. nº 16.000012976.91;

15 - falta de recolhimento do ICMS decorrente de irregularidade descrita no Auto de Infração nº 01.000142915-74, emitido em 07 de agosto de 2003. O valor apurado em referida ação fiscal, que alcançou o período de julho/2001 a junho/2003, não foi integralmente formalizado no citado Auto de Infração, em razão da existência de sucessivos saldos credores na conta gráfica do Contribuinte. A irregularidade correspondente ao valor formalizado no presente lançamento refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido, decorrente do encerramento do diferimento do imposto pelas saídas em comodato de bens do ativo permanente importados, conforme relatório do Auto de Infração nº 01.000142915.74 anteriormente emitido, que resultou em decisão final na esfera administrativa (Acórdão 16.400/03/1ª).

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.921/08/1ª, em preliminar, a unanimidade, deferiu requerimento de juntada de documento de desistência do Recurso de Agravo. Também em preliminar, à unanimidade, negou provimento ao Agravo Retido. No mérito, por maioria de votos, foi julgado parcialmente procedente o lançamento para:

- a) cancelar as exigências relativas aos itens 6.2; 6.4 e 6.8;
- b) cancelar a multa isolada capitulada nas alíneas “a” e “b” do inciso XIII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75;
- c) cancelar as exigências relativas às saídas de bens em comodato;

d) em relação ao estorno de crédito de bens alheios e de uso e consumo, cancelar as exigências em relação aos seguintes produtos: fonte filtrada; transformadores monofásicos; multímetro; agitador/oscilador; termoanemometro; espátula; ferramentas manuais (lixadeira, politriz, parafusadeira, apertadeira); gás natural encanado; GLP; óleos refrigerantes ST; tirroiol stamp; bobinas kraft; álcool; fita crepe alta temperatura; finesse rest. líquido lustrador pto; boina preta; fita adesiva PE vermelha; lixa F 828-100; malha 100% algodão; panos de limpeza agulhado; lima diamantada; pastilha intercambiável; syntilo 910; eletrodo; eletrodo de cobre; mecafluid P EPC; pincel chato; macho M; gás nitrogênio; kit pálio; kit máscara descartável; marcador industrial traço forte; tinta; talco em pó industrial; folha de lixa; disco de corte; desengraxante; clorodine I; massa para gravação; fluído desoxidante.

Ficaram vencidos, em parte, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), que excluía, também, as exigências relativas aos produtos destacados no parecer da Assessoria do CC/MG com a informação “O Fisco não se manifestou”; a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que, em relação ao voto majoritário, mantinha integralmente as exigências relativas às saídas em comodato, bem como a multa isolada capitulada nas alíneas “a” e “b” do inciso XIII, do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75 e não excluiu, em relação aos bens alheios e materiais de uso e consumo, aqueles informados como de utilização na Powertrain e, o Conselheiro Edécio José Cançado Ferreira, que, em relação ao voto condutor, acrescia a exclusão do produto “óleo hidráulico”.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído o Recurso de Revisão de fls. 2.627/2.640, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- a decisão merece ser reformada, pois é manifestamente ilegal e contraria as provas dos autos, contrariando ainda a jurisprudência predominante deste órgão;

- o objeto deste recurso se restringe à questão relacionada com o aproveitamento de crédito de ICMS de bens do ativo permanente em poder de terceiros, cedidos em comodato;

- conforme demonstra o paradigma n.º 17.618/07/2ª, tratando de caso exatamente igual, o estorno do crédito levado a efeito pelo Fisco é legal e legítimo, uma vez tratar-se de creditamento irregular (art. 21, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96);

- o acórdão apontado como paradigma reconheceu, em situação semelhante, a legalidade e necessidade de se efetuar o estorno do crédito no caso em questão por estar certa a ocorrência de aproveitamento indevido;

- a divergência entre as soluções jurídicas encontradas pela decisão recorrenda e pelo Acórdão 17.928/06/1ª para a mesma questão de fato fica evidenciada pelas ementas e fundamentos dos acórdãos recorridos e paradigma;

- o direito ao aproveitamento de crédito cobrado em operações anteriores decorre do princípio da não-cumulatividade do ICMS, todavia, necessário dar contornos ao alcance deste princípio, o que foi feito pelo próprio

texto constitucional seguido pela Lei Complementar nº 87/96, e repetido pela Lei Estadual nº 6.763/75 e pelo RICMS;

- a Lei Complementar nº 87/96 limita o aproveitamento do crédito de ICMS do bem à proporção das operações de saídas ou prestações tributadas, ou seja, o bem do ativo imobilizado deve estar participando da produção, do estabelecimento, de mercadorias cujas saídas posteriores sejam tributadas;

- em sendo assim, os bens cedidos em comodato não estão participando da produção do estabelecimento da FIAT, mas sim da produção do estabelecimento do fornecedor das partes e peças;

- não procede, ainda, a assertiva de que o comodato tem por objetivo viabilizar a atividade da FIAT e que os bens cedidos em comodato são necessários à execução da atividade-fim da mesma, pois a atividade fim da FIAT é montagem de veículos a partir de partes e peças adquiridas de diversos fornecedores;

- a lei tributária não pode desvirtuar, ignorar ou subverte os conceitos e institutos privados;

- admitir que a atividade da FIAT abrangesse também parte das atividades das empresas que recebam, em comodato, maquinário que integre o seu ativo permanente, seria admitir o absurdo;

- muitos dos moldes e ferramentas são cedidos em comodato para contribuintes de outros Estados, contribuindo para a geração de receita tributária de outras Unidades da Federação, ficando Minas Gerais com o ônus dos créditos;

- o crédito dos bens saídos em comodato fere o princípio da não-cumulatividade, já que nunca haverá a geração de débito, para a montadora, a partir da produção das partes e peças com a utilização de moldes ou ferramentas cedidos;

- o Fisco não afirma que ocorre a transferência da propriedade na operação de comodato, sendo o embasamento legal do estorno a saída com não-incidência;

- trata-se de uma interpretação objetiva da legislação de regência; não se discutindo se há ou não operação mercantil;

- se a FIAT optou em não usar bens integrantes de seu ativo fixo em suas dependências, transferindo-os para as de terceiros, através da figura do comodato, não pode, como o fez, aproveitar o crédito de ICMS correspondente na medida que deu saída aos respectivos bens;

- o Fisco não contesta a informação que os bens saídos em comodato estão registrados no ativo permanente da FIAT e sujeitos à depreciação, mas este fato não guarda nenhuma relação com o estorno dos créditos em razão da saída em comodato;

- nem se argumente que para os bens do ativo permanente existem regras específicas, apartando-os das regras previstas para mercadorias, pois tal entendimento contraria a Lei Complementar n.º 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar n.º 102/00;

- cita a Consulta Interna nº 245/2008;

- no que tange ao aspecto fático do caso, o raciocínio apresentado pela decisão combatida é muito amplo e contraria a autonomia dos estabelecimentos;

- a legislação mineira é clara no sentido de que havendo saídas com não incidência, os créditos de ICMS devem ser estornados;

- cita decisões do CC/MG afirmando que a partir de novembro/2007 houve mudança de entendimento que ignorou a legislação que obriga o estorno do crédito quando das saídas com não-incidência;

- não tendo ocorrido alteração na legislação, é de indagar-se porque houve mudança de entendimento neste Conselho;

- existem várias decisões nos Tribunais de Justiça dos Estados de MG, RJ e do PR sobre a vedação de crédito de ICMS dos bens cedidos em comodato;

- está demonstrado que a decisão recorrenda deixou de aplicar dispositivo legal que, necessariamente deveria ser levado em consideração no exame da matéria.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do Recurso.

A Recorrida se manifesta às fls. 2.653/2.684, contraditando o Recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, em síntese, aos fundamentos que se seguem:

- destaca que o Estado aviou o recurso apenas no que toca ao estorno de créditos de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado cedidos em comodato;

- a Fazenda Pública não demonstrou de forma precisa a decisão divergente devendo ser imposta a pena de deserção;

- existem principalmente dois argumentos fáticos que dão suporte ao seu procedimento no sentido de adquirir o maquinário necessário à produção de seus fornecedores, cedendo-o a estes em comodato, quais sejam, todos os bens continuam operando na consecução de seu objeto social e trata-se de estratégia negocial para garantir a qualidade, reduzir custos e riscos;

- não há na Constituição Federal, na legislação complementar ou estadual, dispositivo que determine o estorno do crédito dos bens adquiridos para ativo imobilizado e cedidos em comodato;

- a Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da não-cumulatividade para o ICMS, com o objetivo, em última análise, de permitir que o contribuinte de direito não arque com o ônus do tributo, mas tão-somente o consumidor final;

- nos casos de isenção ou não-incidência, o contribuinte de direito não terá ônus algum, motivo pelo qual o princípio da não-cumulatividade não clama que lhe seja assegurado o crédito pela entrada (não há do que ele ser desonerado);

- em relação aos bens do ativo imobilizado o direito ao crédito pela sua aquisição, conforme solidificado pela jurisprudência pátria, justifica-se como mero benefício fiscal e não para possibilitar que o contribuinte de direito se

desonere pela transferência ao comprador (não-cumulatividade) e não haverá "operação" subsequente que justifique o estorno do crédito;

- o crédito dos bens destinados ao ativo imobilizado não decorreria do dispositivo constitucional que garante a não-cumulatividade, mas sim de benefício fiscal concedido pelo legislador complementar (Lei Complementar nº 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar nº 102/00);

- os bens cuja saída se deu em comodato continuam a pertencer ao seu ativo imobilizado, sendo utilizados para sua atividade, que é alcançada pelo imposto;

- não se aplicaria *in casu* o artigo 155, § 2º, II, da CF/88, uma vez que os bens cedidos continuam a lhe pertencer, sendo utilizados em prol de seu objeto social;

- a lei complementar, seguindo a lógica da CF/88, também não determina o estorno do crédito relativo a bens do ativo imobilizado quando estes se submetam a saída em comodato, pois apenas determina o estorno do crédito de mercadorias e não dos bens do ativo imobilizado;

- em relação ao tratamento conferido pela Lei Complementar nº 87/96 ao aproveitamento de créditos do ativo permanente, merece ser ressaltado que, tendo em mira a lógica constitucional, não se determina o estorno dos créditos pela entrada quando ocorre saída isenta ou não-tributada do bem ativado;

- a lei complementar, ao regulamentar a venda de bem do ativo imobilizado, que é hipótese de não tributação pelo ICMS, corrobora toda a lógica argumentativa desenvolvida na presente defesa, ao não determinar o estorno do crédito, estabelecendo apenas, frise-se, a interrupção no seu aproveitamento;

- na sistemática originalmente estabelecida pela Lei Complementar nº 87/96, antes das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 102/00, o crédito do ativo permanente era tomado de forma integral e, na hipótese de alienação, determinava-se o seu estorno proporcional (se não passados mais de 5 anos);

- pela lógica da Lei Complementar nº 87/96, enquanto o contribuinte for proprietário, ele pode tomar crédito, se não é mais proprietário, tem que interromper o aproveitamento do crédito, mas sem a necessidade de estorno do que já foi aproveitado;

- havendo saída de bens do ativo imobilizado em comodato, não há falar-se em estorno do crédito já aproveitado, nem mesmo em interrupção no seu aproveitamento;

- a legislação mineira deve ser interpretada considerando a Constituição Federal e a Lei Complementar n.º 87/96, concluindo-se que somente se estorna o crédito quando a operação posterior é não tributada;

- a legislação mineira, como não poderia deixar de ser, traz regra específica para os casos de saída de bens do ativo imobilizado, apartando-os da regra geral prevista para os casos de saída de produtos e mercadorias produzidos pelo contribuinte (prevista nos arts. 70 e 71 do RICMS/96, repetida no RICMS/02, atualmente em vigor);

- o próprio Estado de Minas Gerais por vezes acaba por reconhecer os argumentos acima, no sentido de que a saída de bem do ativo imobilizado em comodato não configura hipótese de operação subsequente isenta ou não tributada, pois há regimes especiais concedidos prevendo o diferimento na aquisição de bens do ativo imobilizado, nos quais consta expressamente que quando o bem é cedido para fornecedores do contribuinte o diferimento não se encerra;

- cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Ao final, pede preliminarmente, seja reconhecido que o Recurso de Revisão interposto pela Fazenda Pública Estadual não atende ao disposto no artigo 165, inciso I do RPTA e, no mérito, seja negado provimento ao mesmo.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2685/2694, opina, em preliminar pelo conhecimento e, no mérito, pelo provimento do Recurso de Revisão.

---

## ***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 n.º 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 descon sideração 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 17.618/07/2ª e 17.928/06/1ª 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 quanto ao cabimento do presente Recurso, eis que a decisão tomada pela 1ª Câmara de Julgamento no Acórdão 18.921/08/1ª, refere-se a situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

Note-se a ementa do citado Acórdão nº 17.618/07/1ª no que tange à mesma matéria tratada nos presentes autos, *in verbis*:

**“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ATIVO PERMANENTE CEDIDO EM COMODATO –**  
CONSTATADO QUE OS BENS CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS PELO FISCO SÃO DO ATIVO PERMANENTE E ADQUIRIDOS COM A FINALIDADE DE CESSÃO EM COMODATO A CLIENTE, AO ABRIGO DA NÃO-INCIDÊNCIA. LEGÍTIMO O ESTORNO EFETUADO COM FULCRO NO ART. 66, § 5º, INCISO II C/C ART. 70, INCISO XIII, AMBOS DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MR E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ARTIGO 55, INCISO XXVI DA LEI N.º 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.  
LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.”

No mesmo sentido temos o Acórdão n.º 17.928/06/1ª, ratificado pelo Acórdão n.º 3.217/07/CE, a saber:

**“CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA -** CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS CONCERNENTE A AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO, EM FACE DA SAÍDA DE TAIS BENS EM OPERAÇÕES DE COMODATO, AMPARADAS PELA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS, ASSIM QUE ENTRARAM NO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA. LEGÍTIMO O

ESTORNO DO CRÉDITO ALIENADO NAS DISPOSIÇÕES  
CONTIDAS NO ART. 32, INCISO I DA LEI 6763/75.  
LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO  
DE QUALIDADE. “

Depreende-se dos Acórdãos cujas ementas foram acima transcritas, que naqueles casos o Conselho de Contribuintes concordou com o estorno do crédito procedido pelo Fisco tendo havido, pelo menos no caso do Acórdão n.º 17.618/007/1ª, a exigência inclusive da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei n.º 6.763/75, pelo aproveitamento indevido de créditos do ICMS.

A Recorrida requer seja declarado deserto o recurso apresentado pela Fazenda Pública Estadual, nos termos do artigo 165, inciso I, do RPTA/MG, por entender que não houve indicação de forma precisa do acórdão paradigma.

Isso porque, em seu entendimento a Fazenda Estadual teria indicado como paradigma o Acórdão 17.618/08/2ª, juntando a íntegra do mesmo e, ao adentrar na demonstração da divergência, teria citado a ementa de outro acórdão, qual seja, o de n.º 17.928/06/1ª.

Contudo, no caso em questão, a Fazenda Pública Estadual indicou como paradigma, num primeiro momento, o Acórdão n.º 17.618/07/2ª (fl. 2.628), cuja íntegra foi anexada às fls. 2.642/2.650, e, também, demonstrou a divergência através de outro acórdão citado e indicado de forma expressa (Acórdão n.º 17.928/06/1ª - fl. 2.630). Esta forma adotada pela Recorrente não prejudica o recurso interposto, pois ambos os acórdãos indicados contém decisões que efetivamente divergem da decisão recorrida.

Assim, considera-se ter havido a indicação precisa de dois acórdãos distintos, sendo o Recurso apresentado em petição escrita dirigida a Câmara Especial, com os fundamentos de cabimento e as razões de mérito, atendendo plenamente as normas contidas no artigo 165, inciso I c/c artigo 167, do RPTA/MG.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do artigo 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/2008 (divergência jurisprudencial), com o cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Via de consequência, configuram-se os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão devendo o mesmo ser conhecido.

#### **Da Preliminar de Extensão do Recurso**

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 único do mesmo artigo 168 assim determina:

“*Art. 168.....*”

*Parágrafo único. O recurso interposto com fundamento no art. 163, § 2º, devolverá à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria cuja*

*decisão tenha sido contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade.”*

Cumprido destacar que a interpretação das normas retrocitadas só pode ser admitida verificando-se todo o conjunto da Seção da Lei n.º 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. Não basta assim, que se faça uma mera citação ou manifestação de um desejo 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 em 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 restringe-se à matéria tratada em petição escrita dirigida à Câmara não podendo ser estendido sequer para analisar a Instrução Normativa n.º 02, de 13 de abril de 2009 que trata da matéria e que foi publicada posteriormente à interposição do presente Recurso.

Importante destacar que, no caso de análise de recurso, a possibilidade de apreciação da Câmara fica muitíssimo restrita aos exatos termos constantes da peça recursal. Lembre-se que em qualquer fase do processo, quer no âmbito do Poder Judiciário, quer no âmbito administrativo, deve ser preservada a ampla defesa e o contraditório. Admitir-se a aplicação de norma publicada após o julgamento de primeira instância e que não foi tratada no recurso, quebra tais princípios irreparavelmente.

Ademais, apenas para fechar a questão, tem-se que a Instrução Normativa n.º 02/09, não se constitui em norma meramente interpretativa e tão pouco vem socorrer o contribuinte nos termos do artigo 106 do Código Tributário

Nacional. Desta forma, por qualquer prisma que se observe, inaplicável ao presente caso a Instrução Normativa n.º 02/09.

Por derradeiro, registre-se que segundo a própria Recorrente, o objeto de seu recurso "*se restringe à questão relacionada com o aproveitamento de crédito de ICMS de bens do ativo permanente em poder de terceiros, cedidos em comodato, ponto este constante do voto vencido da Conselheira Maria de Lourdes Medeiros*", sem tecer, porém, qualquer comentário sobre a exclusão efetuada pela Câmara a quo da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XIII (efeitos até 31/10/03) e inciso XIII, alínea "b" (efeitos a partir de 01/11/03), da Lei n.º 6.763/75, vinculada às saídas de bens em comodato.

**Efeitos de 28/12/1991 a 31/10/2003**

*"XIII - por utilizar crédito fiscal consignado em documento relativo a serviço ou acobertador de operação de circulação de mercadoria, cuja prestação ou saída sejam isentas do imposto ou sobre os quais este não incida - 5% (cinco por cento) do valor da prestação ou da operação;"*

**Efeitos a partir de 1º/11/2003**

*"XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:*

*b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;"*

Nesse sentido, lembre-se novamente que o caput do artigo 168 do RPTA/MG, estabelece que "*o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada*".

Segundo interpretação dada pelo CC/MG através da Deliberação 05/08, "*a expressão 'matéria nele versada' deve ser entendida como exigência para que o recorrente apresente, no texto do recurso, as razões de mérito que revele eventual necessidade de reforma ou de revisão da decisão recorrida, no tocante à matéria examinada*", acrescentando que "*a Câmara Revisora não conhecerá da matéria objeto de pedido genérico desacompanhado de fundamentação*".

No caso presente, diferentemente da multa de revalidação, a multa isolada em questão não foi excluída pura e simplesmente pelo cancelamento das exigências do ICMS e da MR, mas por ter sido considerada erroneamente capitulada ou inaplicável ao caso dos autos, conforme trechos a seguir reproduzidos da decisão hostilizada.

Assim, o recurso apresentado pela Fazenda Pública Estadual deve ser apreciado apenas e tão somente no que toca ao estorno de créditos de bens cedidos em comodato (ICMS e MR), sem qualquer discussão no tocante a penalidade acima citada, uma vez que a Recorrente não apresentou, no texto do

recurso, as razões de mérito que revelassem eventual necessidade de reforma ou de revisão da decisão recorrida, no tocante a multa isolada em apreço.

### **Do Mérito**

Cumpra repetir, pela importância, que nos termos do artigo 168 do RPTA/MG, admitido o presente Recurso de Revisão, esta devolvida à Câmara Especial o conhecimento apenas da matéria nele versada.

No presente caso, como já definiu a própria Recorrente, o presente Recurso restringe-se à questão relacionada com o aproveitamento de crédito de ICMS de bens do ativo permanente em poder de terceiros, cedidos em comodato.

Neste diapasão, deve ser mantida a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos que se encontram a seguir reproduzidos, salvo pequenas alterações.

Portanto, adentrando-se ao mérito das discussões, tem-se dos autos que, para estornar os créditos, o Fisco classifica os bens do ativo permanente da Recorrida cedidos em comodato como alheios à atividade da empresa, uma vez que esta não teria como atividade o fornecimento de peças de veículos, mas sim a montagem de veículos automotores novos.

Por outro lado, destaca o Fisco que as saídas de bens em comodato estão amparadas pelo instituto da não-incidência, o que enseja o estorno de eventual crédito apropriado em relação aos bens adquiridos.

Ressalte-se que a Lei Complementar nº 87/96, ao exercer a prerrogativa estatuída no artigo 146 da Constituição Federal de 1988, como não poderia deixar de ser, estabeleceu crédito amplo para o ICMS trazendo apenas prazo para a implantação da sistemática e o mesmo impedimento constante do texto constitucional acima transcrito.

Já no primeiro momento, a Lei Complementar n.º 87/96 instituiu o sistema de crédito do ICMS, autorizando o creditamento do imposto pago nas aquisições de mercadorias e bens do ativo permanente.

As aquisições destinadas a uso ou consumo ainda não foram validadas no tocante ao crédito, após sucessivas alterações da Lei Complementar n.º 87/96.

Neste sentido, o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 assim prescreve:

*“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”.*

Por sua vez, o § 1º do retro transcrito artigo, na mesma linha do desígnio constitucional, limitou o alcance do crédito, restringindo-o apenas em

relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento, *in verbis*:

*“Art.20..*

*§ 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.*

A análise dos dispositivos acima transcritos demonstra que a possibilidade de crédito ditada pela Lei Complementar n.º 87/96 é ampla, abrangendo até mesmo o material de uso e consumo, apenas encontrando limitação em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento.

O RICMS/96, em consonância com o disposto no artigo 31, inciso III, da Lei n.º 6.763/75, disciplinou a matéria da seguinte forma:

*“Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de 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 direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”*  
*(grifos não constam do original)*

Na ausência de entendimento claro que pudesse definir o alcance da expressão “bens alheios”, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/096 se limitou a tratar dos “veículos de transporte pessoal”, a hoje Superintendência de Tributação editou a Instrução Normativa nº 01/98, com o seguinte teor:

*“INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE  
06 DE MAIO DE 1998*

*Dispõe sobre bens ou serviços alheios  
à atividade do estabelecimento, para  
fins de vedação ao crédito do ICMS.*

*O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DA  
RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições,  
e tendo em vista o disposto no artigo 24 da  
Consolidação da Legislação Tributária  
Administrativa do Estado de Minas Gerais*

*(CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e*

*considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 20, assegura ao contribuinte do ICMS o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao ativo permanente ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir do ano 2000, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação;*

*considerando, no entanto, que, consoante o disposto no § 1º do mencionado artigo, não fazem jus ao respectivo crédito as entradas de mercadorias ou a 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;*

*considerando que a Lei Complementar nº 87/96 não definiu o que sejam mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, limitando-se, somente, a prescrever, em seu artigo 20, § 2º, que:*

*"Salvo disposição em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal."*

*considerando que o inciso III do artigo 31 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o inciso XIII do artigo 70 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, vedam a apropriação do imposto, a título de crédito, quando o mesmo se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;*

*considerando, ainda, que o inciso XIII do § 3º do artigo 70 do RICMS define como alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação;*

*considerando a necessidade de orientar os funcionários fiscais, os contribuintes e os*

*profissionais que atuam na área jurídico-tributária, por meio de norma interpretativa, RESOLVE:*

*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.*

Destaque-se que todas as normas estaduais apenas podem ser vistas dentro dos limites traçados pela Constituição Federal e pela Lei Complementar n.º 87/96 não lhes sendo dado reduzir ou ampliar os mesmos.

De se notar, portanto, que os bens objeto do estorno de crédito, quando cedidos em comodato, são aqueles mencionados no item "c" da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98 e § 3º do artigo 70 acima, conceituados pelo Fisco como de uso fora da atividade comercial e industrial da empresa.

Para o deslinde da questão, portanto, necessário se faz buscar a exata conceituação da expressão "*bens do ativo permanente*", adotada no citado artigo 20 da Lei Complementar n.º 87/96.

Com efeito, o ativo permanente de uma empresa compõe-se dos grupos de contas denominados Ativo Imobilizado, Ativo Diferido e Investimentos, conforme artigo 178, § 1º, alínea "c" da Lei n.º. 6.404/76, sendo posteriormente acrescido o grupo dos bens Intangíveis, com a nova redação dada pela Lei n.º 11.638/07.

A Lei Complementar n.º 87/96 não estabeleceu nenhum conceito de ativo imobilizado. Desta forma, cabe resgatar o conceito contábil, buscando no artigo 179, inciso IV, da Lei n.º 6.404/76, então vigente, que define como contas a serem classificadas no Ativo Imobilizado, "*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*".

Desta definição subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade, destinados a constituir os meios de



produção, com os quais as empresas atingem seus propósitos comerciais e industriais.

Cabe destacar que as expressões Ativo Permanente e Ativo Fixo são geralmente utilizadas como sinônimas e designam a parte do patrimônio composta pelos bens de uso da empresa, tais como máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, instalações, imóveis e tudo o mais que esteja no patrimônio empresarial de modo permanente.

Pelo que consta, em especial pelo conceito contábil, é inegável que os bens objeto da presente discussão são utilizados, num contexto maior, no incremento das vendas e expansão dos negócios, constituindo-se em “bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade”.

Ou, no dizer da Instrução Normativa 01/98 e do RICMS/96, são bens “utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação”.

Afunilando cada vez mais a discussão, importa saber se a remessa em comodato desnatura o vínculo do bem com o estabelecimento, uma vez que a ora Recorrida mantém apenas a sua propriedade, mas não sua posse.

Para obtenção da resposta, é preciso buscar conceitos e regras da legislação Federal, que rege a matéria.

Neste caso, o Decreto nº 3.000/99, que regulamenta a instituição, apuração, fiscalização e cobrança do Imposto de Renda, ao tratar da tributação das pessoas jurídicas, admite a dedução, a título de despesas, da depreciação de bens do Ativo Imobilizado, estabelecendo em seu artigo 305:

**“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**

**Tributação das Pessoas Jurídicas**

**(Livro 2 - Parte 2 - Art 305 a 461)**

**Subseção II**

**Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**

**Dedutibilidade**

*Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).*

*§ 1A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).*

*§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados*

*com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).”*

Autoriza, portanto, a legislação federal, que a depreciação ocorra somente em relação aos bens vinculados à produção ou comercialização, e por quem suportar o encargo econômico do desgaste.

Interpretando a legislação no tocante à possibilidade de utilização da parcela de depreciação como despesa dedutível para o IRPJ, a Receita Federal, ao ser questionada sobre o conceito de despesas operacionais, assim se expressou:

*“São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.*

*As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (RIR/1999, art. 299 e seus §§ e PN CST nº 32, de 1981).*

Delimitando ainda mais a questão, a então Receita Federal, ao ser indagada sobre depreciação de bens cedidos em comodato, assim manifestou:

*“A pessoa jurídica cedente poderá considerar dedutível a despesa com depreciação dos bens cedidos em comodato?*

*A depreciação será deduzida somente pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.*

*Não é admitida a dedutibilidade de quotas de depreciação de bens que não estejam sendo utilizados na produção dos rendimentos, nem nos destinados à revenda.*

*Pelo exposto, se os bens cedidos em comodato estiverem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços fornecidos pela cedente, considera-se a depreciação reconhecida desses bens despesa necessária, usual e normal naquele tipo de atividade, e, estando a relação entre as partes devidamente amparada por documentação legal, hábil e suficiente, admite-se a dedutibilidade das quotas de depreciação para estes bens.*

*Normativo: RIR/1999, art. 305.”*

Ao analisar matéria equivalente, o Conselho Federal de Contribuintes, adotando o entendimento consubstanciado na consulta acima, decidiu pela possibilidade de deduzir como despesa para apuração do Lucro Real a quota de depreciação relativa a bens cedidos em comodatos em matéria similar à ora em litígio.

*“RECURSO Nº 135108.*

*RECORRENTE: COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES*

*DESPESA DE DEPRECIAÇÃO - GARRAFAS/GARRAFEIRAS, ENGRADADOS – NÃO CABE A CONSIDERAÇÃO DE QUALQUER TAXA DE DEPRECIAÇÃO EM RELAÇÃO ÀS GARRAFAS, GARRAFEIRAS E ENGRADADOS NA MEDIDA EM QUE A SUA UTILIZAÇÃO, AINDA QUE PROLONGADA, NÃO GERA DETERIORAÇÃO PARCIAL. ESTA, SE VERIFICADA É DEFINITIVA E ABRANGE A TOTALIDADE DO BEM, ASSIM DETERMINANDO, QUANDO O EVENTO SE IMPLEMENTA, A BAIXA DO BEM NO INVENTÁRIO.*

*ATIVO IMOBILIZADO – BENS ENTREGUES EM COMODATO – A ENTREGA PELO SUJEITO PASSIVO DE BENS EM COMODATO A TERCEIRA EMPRESA COLIGADA NÃO ELIDE A POSSIBILIDADE DE SE CONSIDERÁ-LOS COMO DO ATIVO PERMANENTE ATÉ PORQUE NÃO POSSUEM CARACTERÍSTICAS QUE POSSAM ADMITIR SEU TRATAMENTO COMO DESPESAS OPERACIONAIS.”*

No âmbito deste Conselho, discutindo matéria de igual valia, ou seja, saída de congeladores em comodato, a Câmara Especial decidiu por considerar tais bens inerentes ao processo de produção e comercialização das empresas fabricantes de bebidas, decisão essa consubstanciada no Acórdão nº 2.723/02/CE, na parte pertinente, com a seguinte ementa:

*“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENS ALHEIOS. INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ARTIGO 70, INCISO XIII DO RICMS/96, ARTIGO 31, INCISO III, DA LEI 6763/75, ARTIGO 20, § 1º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96 E ARTIGO 1º DA IN DLT/SRE Nº 01/98. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, EM DECORRÊNCIA DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS RELATIVAS À ENTRADA DE MATERIAIS UTILIZADOS NA REFORMA OU REPARO DO ESTABELECIMENTO E DE BENS ADQUIRIDOS COM A FINALIDADE ESPECÍFICA DE CESSÃO EM COMODATO. EXCLUSÃO PARCIAL DAS*

EXIGÊNCIAS FISCAIS EM RELAÇÃO AOS BENS OBJETO DE COMODATO, MANTENDO SOMENTE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFERENTES A LUMINOSOS, MESA E CADEIRAS.”

Mais recentemente pode ser citado também o Acórdão 3.408/09/CE cuja decisão, no que pertine à matéria ora discutida, foi no sentido de não restabelecer as exigências fiscais relativas aos congeladores cujas saídas ocorreram sob o instituto do comodato, por serem estes perfeitamente vinculados à atividade da empresa.

Desta forma, não se mostra correta uma das conclusões do Fisco, ou seja, a de que os bens são alheios à atividade da ora Recorrida.

Noutro giro, deve-se analisar a segunda afirmativa fiscal, lastreada na impossibilidade de manutenção dos créditos pelas entradas, na ocorrência de saídas subseqüentes não tributadas.

Na esteira do texto constitucional, o § 3º do artigo 20 e o artigo 21, ambos da Lei Complementar 87/96 assim prescrevem:

*“Art.20 - § 3º É vedado o crédito relativo a 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;*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subseqüente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

*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:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

Na mesma linha, o artigo 70 do RICMS dispõe:

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

*I - a operação ou prestação que ensejar a entrada ou recebimento de bem, inclusive mercadoria, ou serviço estiver beneficiada por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;*

*II - a operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III e § 1º, ambos do artigo 5º;”*

Neste aspecto, a discussão travada diz respeito à interpretação a ser dada à expressão “saída subsequente”, uma vez que dúvidas não existem quanto à não-incidência do imposto nas operações de remessa de bens em comodato, nos termos do inciso XVI, do artigo. 7º, do RICMS/96, a saber:

*“Art. 7º - O imposto não incide sobre:*

*XVI - a saída de bem em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, observado o disposto no § 6º;*

A doutrina majoritária é uníssona em registrar que a matriz constitucional do ICMS diz respeito às saídas de mercadorias e bens, quando materializada a circulação jurídica centrada na realização de negócio mercantil.

Não obstante outros tratamentos tenham sido dados pelos legisladores ordinários e infra-legais, cabe aqui analisar se as saídas não tributadas ou isentas que impedem a manutenção do crédito do ICMS são aquelas definitivas, decorrentes de negócios jurídicos ou, ainda que meras saídas físicas, mas com transferência de titularidade, assim tratada diante da autonomia dos estabelecimentos, ou de modo diverso, quaisquer saídas sem tributação ensejam o imediato estorno dos créditos pelas entradas das mercadorias.

A interpretação sistemática é aquela em que se 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 e outros elementos materiais presentes no contexto da norma jurídica.

Analisando o Regulamento do ICMS, é possível identificar outros casos de saídas não definitivas, ou seja, provisórias, sem a realização de negócios jurídicos, com transferência da posse da mercadoria ou bem, sem transferência da propriedade, em que, até hoje, o Fisco não promoveu nenhum estorno de crédito pelas entradas.

Para exemplificar, dois casos merecem destaque. O primeiro deles diz respeito às saídas “de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial”, previstas no item I do Anexo III do RICMS/96, amparadas pelo instituto da suspensão.

Neste caso, poderá a mercadoria permanecer na posse do destinatário, sem tributação pela sua saída, por até 360 dias, mantendo-se integralmente os créditos decorrentes do ingresso da mercadoria ou bem no estabelecimento, sem qualquer oposição fiscal.

Se não bastasse, por ser uma questão de suspensão, o segundo exemplo é mais claro. Trata-se de saída de mercadoria para depósito, em estabelecimento próprio ou de terceiro, sem incidência do imposto, conforme disposto no inciso IX do art. 7º, da Lei nº 6763/75, a saber:

*“Art. 7º - O imposto não incide sobre:*

*IX - a saída de mercadoria com destino a armazém-geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no Estado, para guarda em nome do remetente;*

Também neste caso, não há qualquer objeção do Fisco à manutenção dos créditos, independentemente do tempo em que a mercadoria permanecer depositada.

Na mesma toada, a Superintendência de Tributação promoveu a divulgação da Consulta Interna nº 225/2008, que muito embora não produza efeitos contra terceiros, demonstra o entendimento presente na esfera fazendária.

Com efeito, ao examinar questionamento do Fisco sobre as saídas de paletes utilizados para transporte de mercadorias, que se faz sob o amparo da isenção de ICMS, esclareceu aquela Diretoria que *“a vedação estabelecida no inciso II, art. 70 do RICMS/02, não se aplica à presente hipótese, considerado o fato de que, nesse caso, não se verifica a saída definitiva dos paletes (não ocorre alienação), mas, tão-somente, sua utilização para transporte da mercadoria e seu retorno. Ou seja, o bem continua a pertencer ao ativo da empresa remetente”*

Conclui a autoridade que, no caso em análise, as saídas dos paletes devem ocorrer amparadas pela isenção, com a manutenção dos créditos auferidos nas aquisições dos bens do ativo imobilizado.

Verifica-se, portanto, que não é a mera saída física da mercadoria, em operação isenta ou não tributada, que determina o estorno do crédito relativo à sua aquisição, mas sim a saída definitiva do estabelecimento.

Além do mais, o Princípio da não-cumulatividade, se mostra presente *“compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

Ora, se o crédito não for legitimado para o adquirente e proprietário dos bens, também não o será, conforme mencionado nas próprias consultas destacadas pelo Fisco, para aquele que estiver na posse dos bens.

Com efeito, ocorrendo tal situação, restará ferida a não-cumulatividade, perdendo-se, no meio da cadeia econômica, uma parcela de créditos de ICMS.

Matéria idêntica (comodato) foi apreciada pelo Poder Judiciário. Na ocasião, o Fisco estornou os créditos da empresa Nestlé Brasil Ltda, em decorrência de saída de congeladores, em comodato, para os estabelecimentos revendedores de sorvetes e picolés.

Rejeitada a possibilidade de utilização dos créditos em 1ª Instância, a empresa buscou provimento judicial junto ao TJMG, que lhe negou o apelo. Eis a decisão:

*APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.00.338141-5/000 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): 1º) FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS, 2º) NESTLÉ BRASIL LTDA - APELADO(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS, NESTLÉ BRASIL LTDA - RELATOR: EXMO. SR. DES. JARBAS LADEIRA*

*EMENTA: ICMS - AÇÃO ANULATÓRIO DE DÉBITO FISCAL - AUTO DE INFRAÇÃO - DIFERENÇAS DE RECOLHIMENTO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO - AQUISIÇÕES DE BENS, PARA O ATIVO PERMANENTE, DESTINADOS A COMODATO, CUJAS ENTRADAS SE ENCONTRAVAM BENEFICIADAS PELA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO (TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE) - NÃO INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PEDIDO JULGADO IMPROCEDENTE. SEGUNDO APELO IMPROVIDO E PRIMEIRO RECURSO ACOLHIDO EM PARTE, APENAS PARA AUMENTAR OS HONORÁRIOS, FIXADOS COM EXCESSIVA SINGELEZA.*

Na ocasião, o Sr. Des. José Domingues Ferreira Esteves proferiu voto divergente destacando:

“COM O PEDIDO DE VISTA, PUDE, COM MAIS TEMPO, REEXAMINAR AS QUATRO QUESTÕES POSTAS NA PEÇA APELATÓRIA DA POSTULANTE, E COM A DEVIDA VÊNIA, ESTOU DIVERGINDO, EM PARTE, DO ENTENDIMENTO SUSTENTADO NO VOTO DO EM. DES. RELATOR.

A PRIMEIRA QUESTÃO POSTA EM JULGAMENTO DIZ RESPEITO AO ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO FIXO QUE FORAM CEDIDOS EM COMODATO.

E NESTE PONTO CREIO QUE INTEIRA RAZÃO ASSISTE À POSTULANTE.

A 2ª APELANTE FOI AUTUADA POR APROVEITAR CRÉDITOS DE ICMS DAS AQUISIÇÕES DE EQUIPAMENTOS QUE FUTURAMENTE FORAM CEDIDOS EM COMODATO AOS SEUS CLIENTES VAREJISTAS PARA EXPOSIÇÃO, ACONDICIONAMENTO E CONSERVAÇÕES DOS SEUS PRODUTOS, SOB O FUNDAMENTO DE QUE O ART. 70, DO RICMS, BEM COMO O ART. 155, §2º, II, DA CF/88, VEDA TAL

APROVEITAMENTO, NA MEDIDA EM QUE A OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQÜENTE OCORREU COM A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO (COMODATO).

A MEU VER, ENTENDO QUE O LEGISLADOR CONSTITUINTE AO PREVER A ANULAÇÃO DO CRÉDITO DE ICMS QUANDO DA SAÍDA DE MERCADORIA BENEFICIADA PELA ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA, REFERIU-SE UNICAMENTE ÀS SAÍDAS COM TRADIÇÃO DE PROPRIEDADE, PORQUANTO, SOMENTE ASSIM, CONTINUARIA O CICLO DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA.

COMO BEM SALIENTA O I. PROFESSOR ROQUE CARRAZZA, "AS EXCEÇÕES CONTIDAS NAS ALÍNEAS A E B DO INCISO II DO §2º DO ART. 155 SÓ CABEM PARA AQUELAS SITUAÇÕES EM QUE O CRÉDITO DE UM IMPOSTO QUE NÃO INCIDIU EM OPERAÇÃO ANTERIOR CONDUZISSE A UM EFEITO OPOSTO AO DA ACUMULAÇÃO, POIS LEVARIA A UMA INCIDÊNCIA FINAL INFERIOR À QUE RESULTARIA DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA NOMINAL DO TRIBUTO AO PREÇO DE VAREJO. ISSO CRIARIA PARA O ÓRGÃO ARRECADADOR UMA SITUAÇÃO DESIGUAL EM QUE, POR CAUSA DA NÃO-CUMULATIVIDADE, ELE SERIA PREJUDICADO." (ICMS, 9ª EDIÇÃO, P. 281) - GRIFEI.

ORA, ESTE NÃO É O CASO DOS AUTOS.

COMO BEM DISSE A EMPRESA AUTUADA "O COMODATO É UM EMPRÉSTIMO PARA USO TEMPORÁRIO, A TÍTULO GRATUITO, DE BEM INFUNGÍVEL, QUE DEVERÁ SER DEVOLVIDO, APÓS O USO OU DENTRO DE PRAZO PREDETERMINADO, MEDIANTE CONTRATO" - FLS. 199.

ASSIM, CONSIDERO QUE OS EQUIPAMENTOS ADQUIRIDOS PELA EMPRESA APELANTE, QUE POSTERIORMENTE FORAM CEDIDOS AOS SEUS CLIENTES A TÍTULO DE COMODATO, PERTENCEM, NA VERDADE, AO SEU ATIVO IMOBILIZADO, O QUAL, AO TEMPO DO PERÍODO FISCALIZADO, GERAVA DIREITO AMPLO E IRRESTRITO AO CRÉDITO."

Foram interpostos recursos especiais pelas partes. O juízo de admissibilidade negou seguimento ao recurso especial do Estado de Minas Gerais e admitiu o recurso da empresa (fls. 402/403). Inadmitiu-se, contudo, o recurso extraordinário da Nestlé Brasil LTDA. que interpôs agravo de instrumento, que restou provido, com decisão definitiva transitada em julgado.

Ao apreciar o recurso, o STJ decidiu pela manutenção dos créditos na hipótese de cessão dos bens em comodato. Eis os verbetes:



RECURSO ESPECIAL Nº 791.491/MG  
(2005/0172026-8)  
RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO  
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO LUIZ FUX  
RECORRENTE : NESTLÉ BRASIL LTDA  
ADVOGADO : RAQUEL RIOS DE OLIVEIRA E  
OUTROS  
RECORRIDO : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : FRANCISCO DE ASSIS V  
BARROS E OUTROS

EMENTA

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. COMODATO. NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. CREDITAMENTO. ESTORNO. DESCABIMENTO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO, E PROVIDO.

Por outro lado, destaca o Fisco que os bens, via de regra, não retornam ao estabelecimento da ora Recorrida ou são produzidos pela própria comodatária. Ora, neste caso, não se revelaria presente o instituto do comodato, e caberia ao Fisco a desconsideração no negócio jurídico, mas atacando a ausência de tributação nas saídas, com a manutenção do crédito, não mais em avos, mas com direito ao montante total.

A possibilidade de descaracterizar o regime de comodato constitui matéria já apreciada nesta Casa, com manutenção dos lançamentos fiscais, quando a acusação restou demonstrada nos autos.

A hipótese também é admitida no Poder Judiciário, conforme fundamentação do voto do Desembargador Penna Amorim, no processo 1.0525.020914-8/001, cujo teor se transcreve em parte:

*“DA ANÁLISE DOS AUTOS, PORTANTO, VERIFICA-SE QUE, DE FATO, QUE A APELANTE CELEBROU CONTRATO DE COMODATO COM A EMPRESA USIPARTS S/A SISTEMAS AUTOMOTIVOS EM QUE SE COMPROMETE A EMPRESTAR FERRAMENTAS, MÁQUINAS E ACESSÓRIOS À COMODATÁRIA, A FIM DE QUE ESTA PRODUZA PEÇAS PARA ELA (F. 70/74). NAS NOTAS FISCAIS DE Nº 010503 E 010504 (AINDA QUE EMITIDAS A DESTEMPO) CONSTA QUE A REMESSA VIRTUAL DAS MERCADORIAS À USIPARTS S/A SE DEU EM VIRTUDE DE CONTRATO DE COMODATO (F. 81/82). NESTES TERMOS, TEM-SE QUE O CONTRATO DE COMODATO HÁ DE SER CONSIDERADO COMO VÁLIDO, NÃO HAVENDO FALAR QUE O SUPOSTO FATO DE NÃO ESTAR REGISTRADO EM CARTÓRIO O INVALIDARIA, PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AO REVÉS,*

CABERIA À FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DEMONSTRAR A EXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO (OU "DISSIMULAÇÃO") PARA DESCONSTITUIR O CONTRATO DE COMODATO CELEBRADO ENTRE A APELANTE E A USIPARTS S/A, E CONSIDERAR COMO OCORRIDA UMA OPERAÇÃO SUJEITA AO ICMS, DESDE QUE O PROCEDIMENTO FOSSE FEITO EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN E 55-A DA CLTA, O QUE NÃO É O CASO." (GRIFO NÃO CONSTA DO ORIGINAL).

Por todo o exposto, a melhor interpretação para as normas relativas a matéria é de que o legislador constituinte ao prever a anulação do crédito de ICMS quando da saída de mercadoria beneficiada pela isenção ou não-incidência, referiu-se unicamente às saídas com tradição de propriedade, porquanto, somente assim, continuaria o ciclo de circulação da mercadoria.

Registre-se que o comodato é um empréstimo para uso temporário, a título gratuito, de bem infungível, que deverá ser devolvido, após o uso ou dentro de prazo predeterminado, mediante contrato.

Assim, as peças e moldes de propriedade da Recorrida, que foram cedidos aos seus fornecedores a título de comodato, pertencem, na verdade, ao seu ativo imobilizado, o qual, ao tempo do período fiscalizado, gerava direito amplo e irrestrito ao crédito.

Resta configurado, portanto, que a utilização dos bens na hipótese presente dos autos não os caracteriza como alheios à atividade da empresa, também não se exigindo o estorno do crédito em razão da saída em comodato, devendo-se excluir as exigências pertinentes a tal estorno de crédito.

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 negar provimento ao Recurso. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que lhe dava provimento parcial, para restabelecer apenas o ICMS em face das disposições do artigo 100, § 1º, do Código Tributário Nacional. O Conselheiro Roberto Nogueira Lima irá consignar voto divergente. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Werther Botelho Spagnol e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), André Barros de Moura, Edwaldo Pereira de Salles e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.**

A divergência entre este voto e aquele apresentado pela Conselheira relatora diz respeito apenas à fundamentação quanto a Instrução Normativa SUTRI nº 02/2009.

De início frise-se que, ainda que dúvidas existam quanto à vinculação do Conselho de Contribuintes aos termos de instruções normativas, tal fato, no momento, não é importante para delinear o voto, mas sim para fatos geradores futuros.

Neste caso, importa definir se a matéria versada na instrução normativa se refere a interpretação da legislação existente, se ela retorna no tempo, se aplica aos atos em andamento ou se prende-se exclusivamente aos atos (fatos geradores) futuros.

Analisando o ato normativo em questão, cabe destacar que o artigo 6º da referida instrução remete sua aplicação para o futuro, ao definir que “esta instrução normativa entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Na mesma linha, observando a ementa da IN, não se verifica nenhuma conotação de matéria interpretativa. Ao contrário, em outros atos de igual valia, quando a Administração pretendeu dar a interpretação oficial, não deixou nenhuma dúvida, bem como indicou, de forma absolutamente clara, a retroatividade da norma. A título de exemplo, compara-se a seguir as Instruções Normativas 01/2003 e 02/2009:

IN	EMENTA	CLÁUSULA DE VIGÊNCIA
01/2003	DISPÕE SOBRE A INTERPRETAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS RELATIVOS À NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES, COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS, E ENERGIA ELÉTRICA.	ESTA INSTRUÇÃO NORMATIVA ENTRA EM VIGOR NA DATA DE SUA PUBLICAÇÃO, PRODUZINDO EFEITOS A CONTAR DA DATA DE EDIÇÃO DOS DISPOSITIVOS A QUE SE REFERE.
02/2009	DISPÕE SOBRE A VEDAÇÃO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO ICMS EM RELAÇÃO AOS BENS DESTINADOS À INCORPORAÇÃO AO ATIVO PERMANENTE, QUANDO DA SAÍDA DESTES BENS EM OPERAÇÃO DE CESSÃO DE COMODATO.	ESTA INSTRUÇÃO NORMATIVA ENTRA EM VIGOR NA DATA DE SUA PUBLICAÇÃO E REVOGA AS DISPOSIÇÕES EM CONTRÁRIO.

Com certeza, o simples fato de o dispositivo revogar disposições em contrário, já remete para uma análise mais pormenorizada em relação ao conteúdo, pois há uma admissão clara que o ato está tratando de matéria nova, ou seja, não há que se falar em interpretação, mas sim de revogação de texto anterior, ainda que pela via oblíqua da instrução normativa.

Nesta linha de raciocínio, é possível destacar:

\* o artigo 1º da IN veda expressamente a apropriação de créditos de ICMS decorrentes da entrada no estabelecimento de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato, matéria essa ainda não presente do RICMS/02, caso não se faça uma busca de outros dispositivos genéricos

limitadores de crédito, como na hipótese de saídas com isenção ou não-incidência;

\* o parágrafo único do mesmo artigo trata de uma modalidade relativamente nova de comodato, ou seja, quando os bens cedidos em comodato se destinem à industrialização de mercadorias por encomenda do estabelecimento comodante, matéria essa ainda sem tratamento no regulamento, pois não se trata de comodato puro, mas sim de adoção de um contrato por ausência de outro mais específico, pois o bem será operado no destino por funcionários do estabelecimento proprietário do equipamento e vai gerar faturamento para o estabelecimento comodante, regularmente tributado pelo ICMS;

\* o artigo 2º altera a regra geral de escrituração de documentos fiscais, estabelecendo modo próprio para lançamento das aquisições destinadas às saídas subsequentes em comodato, modificando o critério de escrituração do livro CIAP;

\* os artigos 3º e 4º autorizam o lançamento dos créditos remanescentes, na hipótese do retorno do bem em comodato, matéria também sem tratamento no atual regulamento do ICMS, uma vez que tal retorno ocorre sem incidência do ICMS, logo, acobertado por documento fiscal sem destaque do imposto;

\* neste caso, a IN autoriza uma escrituração a crédito, sem lastro no documento de retorno, reportando-se ao documento de aquisição, modificando, mais uma vez, a regra de escrituração do CIAP.

Assim, não resta qualquer dúvida de que a matéria posta na instrução normativa não deveria ser veiculada por tal ato, de natureza hierárquica inferior, mas sim em decreto do Poder Executivo.

Desta forma, não se pode falar em retroatividade ou em norma interpretativa, pois a mesma contém determinações que o contribuinte não tem como retroagir para corrigir, uma vez que acompanhou a legislação anterior, especialmente no tocante à escrituração do CIAP.

Por outro lado, o momento processual diz respeito a uma fase recursal, em que se decide, julgando ou revisando, com a legislação posta no momento de ocorrência dos fatos geradores, exceto em determinadas circunstâncias mais favoráveis ao atuado.

Noutra vertente, ao analisar o Recurso de Revisão interposto pela Advocacia Geral do Estado, esta Câmara Especial está vinculada ao disposto no art. 168 do RPTA.

Com efeito, o mencionado dispositivo cuida de regra limitadora da revisão em fase recursal, ao definir os limites da revisão, estabelecendo que o recurso de revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Desta forma, em se tratando de norma publicada após o aviamento do recurso pela Advocacia Geral do Estado, é evidente que as razões recursais não contemplam o disposto na IN, razão pela qual a mesma sequer pode ser apreciada nesta fase processual.

Por tudo, nego provimento ao recurso.

**Conselheiro: Roberto Nogueira Lima**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.**

No Acórdão 18.779/08/3ª, decorrente da sessão da 3ª Câmara de Julgamento realizada em 10 de setembro de 2008, em voto separado, deixei consignado, com vários argumentos, que o bem cedido em comodato continua na propriedade do comodante, não havendo alienação do bem (saída jurídica), mas tão somente a transferência da sua posse direta.

Por isso, não se aplicaria às saídas de bens cedidos em comodato a regra específica do art. 20, § 5º, inciso V da Lei Complementar 87/97, com redação da LC 102/2000, que veda o aproveitamento de crédito do ICMS quando houver alienação de bens do ativo imobilizado.

Saliente-se que argumentei, no acórdão acima referido, que na cessão de bem em comodato não há uma típica operação de circulação de mercadoria, mas simples movimentação física do bem, não se constituindo em hipótese de incidência do ICMS. Justamente por isso, é que a doutrina chama de não incidência genérica (sem qualificação na Constituição ou na lei) a mera saída física de bens.

Há precedentes deste Conselho tratando a matéria por outras vertentes, oportunidade que destaquei, no Acórdão 18.779 já citado, o voto proferido pelo Conselheiro Roberto Nogueira Lima no Acórdão nº 18.823/08/1ª, reproduzindo-o parcialmente.

Relativamente ao objeto deste voto vencido, constata-se que a SEF/MG celebrou Regime Especial com a Recorrente desde 1997, PTA nº 16.000012976-91, tendo a seguinte EMENTA:

*“REGIME ESPECIAL - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: DIFERIMENTO NA ENTRADA DE MERCADORIAS EM DECORRÊNCIA DE IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR E DE AQUISIÇÃO INTERNA [...]”.*

O referido RE prescreve:

*“Art. 1º - Fica diferido o pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e bens do ativo permanente, com o fim específico de industrialização, [...], em decorrência de importação do exterior, para operação subsequente praticada por FIAT AUTOMÓVEIS S/A (FIAT).” (grifos nossos)*

O art. 24 das Disposições Gerais, Capítulo V, do Regime Especial do PTA nº 16.000012976-91, está assim redigido:

*“Art. 24 - Não descaracteriza o diferimento a cessão, em comodato, pelo Contribuinte, de bens*

*adquiridos na forma deste Regime Especial e nos termos do subitem 41.12 da Parte 1 do Anexo II do RICMS, desde que:*

*(...) – incisos especificam as condições.*

*(...)*

*Art. 27. O contribuinte deverá recolher o imposto diferido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:*

*I - a mercadoria, adquirida para emprego em processo de industrialização, vier a ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º;*

*(...)*

*§ 1º Considera-se devido o imposto no mês em que tenha ocorrido qualquer dos fatos previstos neste artigo, hipótese em que será observado, para fixação da base de cálculo, o disposto no artigo 43 do RICMS.*

*§ 2º Na hipótese do inciso I, 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.*

*§ 3º Não havendo o recolhimento do imposto diferido, em razão do disposto no parágrafo anterior, é vedado o lançamento do valor como crédito do imposto.*

*Art. 29. Encerra-se o diferimento, quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no artigo 12 do RICMS, exceto a hipótese de mercadoria que tiver por fim a imobilização.”*

Ora, vê-se que o Regime Especial, acima descrito, deu tratamento diferenciado aos bens destinados à imobilização, mantendo-se o diferimento do imposto na importação de bens destinados a integrar o ativo imobilizado do Contribuinte e posteriormente cedidos em comodato, nas condições que especifica.

Neste diapasão, se os bens adquiridos com diferimento do imposto, importados ou não, que integram o ativo imobilizado da contribuinte-comodante mantiveram o regime do diferimento, mesmo ocorrendo a saída em comodato, é de se admitir, por coerência lógica, que outros bens do imobilizado que geram crédito quando adquiridos com incidência do ICMS e que sejam, posteriormente,

cedidos em comodato, tenham o mesmo tratamento dos adquiridos com diferimento, ou seja, a manutenção do direito ao crédito.

Isso porque, segundo dispõe o art. 12, Parte Geral do RICMS/02, é motivo de encerramento do diferimento a saída isenta ou não tributada. E a saída de bens em comodato seria uma hipótese de não-incidência, implicando em exigência do imposto dispensado nas operações anteriormente diferidas.

Daí a necessidade da regra expressa do art. 24 do citado Regime Especial, mantendo-se o diferimento nas saídas de bens cedidos em comodato.

Destarte, se o próprio órgão que autorizou o Regime Especial (SUTRI) entendeu não ser motivo de descaracterização do diferimento, com exigência do ICMS, a saída de bens cedidos em comodato, pode-se inferir que prevaleceu o entendimento que esta operação ocorre com a não-incidência genérica. Vale dizer, não-incidência que diz respeito à consideração da saída de bens em comodato como um simples deslocamento físico de bens do comodante, não se constituindo em hipótese de incidência do ICMS.

Assim, se a Administração Fazendária concede um regime especial, com todas as particularidades deste ato administrativo, considerando que os bens pertencentes ao ativo imobilizado e cedidos em comodato ao abrigo da não-incidência não desnatura o diferimento, é de se entender que o mesmo tratamento deva ser dado às operações de aquisição dos bens que gerem direito ao crédito do imposto e que também sejam cedidos em comodato.

Daí o meu entendimento em manter os créditos anteriormente apropriados.

Todavia, houve modificação do entendimento do Fisco, mediante publicação da Instrução Normativa nº 02, de 13/04/2009, onde se prevê, expressamente, que para os bens do ativo imobilizado cedidos em comodato há vedação de apropriação de crédito ICMS, sem entrar, mais uma vez, na natureza jurídica da cessão em comodato.

É importante ressaltar que o art. 100, parágrafo único do CTN procura mitigar os efeitos dessas mudanças de interpretação da Administração Tributária, ao dispor que a observância das práticas administrativas reiteradas exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e atualização monetária.

Acrescente-se, ainda, o disposto na Lei 9.784/99 que regula o Processo Administrativo Geral da Administração Pública Federal, em seu art. 3º, inciso XII veda à Administração Pública aplicação retroativa de nova interpretação.

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim*

*público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.” (grifo nosso)*

É bem verdade que a Lei Estadual nº 14.184/02, que também regula o Processo Administrativo Geral no âmbito estadual, bastante análoga à lei federal, não dispõe de norma semelhante.

No entanto, apesar do dispositivo constar apenas da lei federal e ainda que se o processo tributário administrativo disponha de normas próprias, não se pode olvidar que se trata de importante sinalização do direito positivo brasileiro na direção da importância da observância pela Administração Pública do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Diante do exposto, e com o devido respeito às opiniões divergentes, dou provimento parcial ao Recurso da Fazenda, acolhendo o efeito retroativo da IN 02/99, para restabelecer o ICMS exigido, excluindo-se do lançamento as multas e juros com base no art. 100, parágrafo único do CTN.

**Conselheiro: Mauro Heleno Galvão**

## **5 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA**

---

**Acórdão: 19.275/09/3ª**

Publicado no “MG” de 10/10/2009

---

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO – BEM ALHEIO A ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO E MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Imputação de recolhimento a menor de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de aquisições de bens do ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento e materiais de uso e consumo. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Constatada a decadência do direito de lançar, em relação às aquisições realizadas no exercício de 2003, cancelam-se as exigências fiscais.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO A ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Imputação de recolhimento a menor de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto proveniente de aquisição de bem do ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Exigências fiscais canceladas por restar caracterizada a utilização do bem na atividade fim do estabelecimento.

**Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---



---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação que a Autuada, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2008, efetuou recolhimento a menor de ICMS, em razão da apropriação indevida de créditos relativos a aquisição no exterior de um aparelho de Raios-X, bem como suas partes, peças, equipamentos e materiais afins, utilizados em linha marginal de produção, qualificados como ativo permanente e materiais de uso e consumo, conforme apurado em recomposição da conta gráfica.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada (50%) capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 127/136, juntando os documentos de fls. 137/186 e pedindo pela improcedência do Auto de Infração.

O Fisco, em manifestação às fls. 189/195, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 197/204, opina pela procedência parcial do lançamento, de modo a se excluir as exigências relativas aos bens considerados alheios pelo Fisco.

---

**DECISÃO****Das Preliminares****Da Arquição de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante argui a nulidade do lançamento por ausência de prova das alegações do Fisco quanto ao aparelho de Raio-X, pois não teriam sido realizadas visitas ou diligências *in loco* no estabelecimento, para comprovar em que momento se dá a utilização do mencionado aparelho no processo produtivo.

Alega, também, que o lançamento seria nulo pela ausência de motivação em relação aos materiais considerados como de uso e consumo, uma vez que o Fisco teria classificado estes materiais com base em sua "própria natureza", não observando o que dispõe o art. 142 do CTN.

Não procedem as alegações da defesa, pois antes da lavratura do Auto de Infração (AI) o Fisco realizou visita técnica ao estabelecimento, juntamente com outro colega Fiscal, ocasião em que foram atendidos por três funcionários da Impugnante: um engenheiro responsável, um manipulador do aparelho de Raio-X e um funcionário da área contábil da empresa.

Nesta visita foram repassados ao Fisco diversas informações e esclarecimentos sobre o processo produtivo das válvulas refratárias, sobre o controle de qualidade, o funcionamento e finalidade do aparelho de Raio-X e demais materiais utilizados no processo, a capacidade diária de inspeção do equipamento, o custo das válvulas produzidas, etc. O Fisco, inclusive, presenciou um teste de verificação da qualidade de uma peça produzida, no mencionado equipamento, conforme relatado às fls. 192/193.

Também foram analisados pela Fiscalização os manuais de funcionamento do aparelho de Raio-X, os documentos constantes dos processos

completos de importação do equipamento e as respectivas notas fiscais, conforme comprovam os documentos às fls. 05 e 21/49.

É bem verdade que não foram lavrados termos da visita e da análise dos manuais do aparelho. Tal falha, no entanto, não leva à nulidade do lançamento, pois os documentos presentes nos autos permitem uma perfeita análise da utilização dos equipamentos.

Dessa forma, não procedem os argumentos da Impugnante, pois o Auto de Infração foi lavrado através de procedimento fiscal idôneo e previsto na legislação tributária, estando corretamente instruído com diversos anexos e planilhas (fls. 06/97 dos autos), demonstrando detalhadamente as irregularidades praticadas pela Autuada e a origem das exigências fiscais.

A descrição das irregularidades cometidas consta claramente no campo "Relatório" do AI, o mesmo acontecendo com os dispositivos legais relativos às infringências e penalidades, que constam do campo próprio da peça fiscal. O presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos no art. 89 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, bem como o disposto no art. 142 do CTN.

Ainda que se verificasse alguma falha no presente lançamento, cumpre lembrar que o RPTA estabelece, em seu art. 92, 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 arguida.

Observa-se que a própria peça impugnatória demonstra que os fatos alegados pela defesa não trouxeram qualquer prejuízo ou cerceamento ao amplo direito de defesa da Impugnante, uma vez que a mesma entendeu perfeitamente as imputações fiscais e se defendeu seguramente contra todos os pontos do Auto de Infração.

Ademais, ressalte-se que as questões levantadas pela Autuada se confundem com o mérito da autuação, pois o cerne da questão, no presente processo, é justamente saber se o aparelho de Raio-X constitui um bem alheio a atividade do estabelecimento e se os materiais considerados pelo Fisco como de uso e consumo (materiais diversos para Raio-X e Placa Frame) realmente possuem esta classificação.

Nesse sentido, impõe-se a rejeição das preliminares arguidas, não se vislumbrando qualquer ilegalidade ou nulidade no lançamento fiscal.

#### **Do pedido de Perícia**

A Impugnante requer a produção de prova pericial, formulando para tanto os quesitos arrolados às fls. 135 dos autos.

Analisando os quesitos apresentados pela Autuada, constata-se que os mesmos são desnecessários para a elucidação da questão, pois encontram respostas em documentos já acostados aos autos ou na legislação tributária pertinente, conforme será abordado no exame do mérito da presente autuação.

Assim, a prova pericial deve ser indeferida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea "a" do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

*(...)*

*§ 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;*

## **Do Mérito**

### **Da Arguição de Decadência**

A Impugnante argui a decadência parcial de crédito tributário, em relação ao período de janeiro a maio de 2004, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

A decadência, no entanto, em se tratando de lançamento de ofício, é regida pelo art. 173, I, do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Logo, diante da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/05, findando-se em 31/12/09. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 17/04/09 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 08/06/09 (fls. 04), verifica-se, em tese, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

No presente caso, no entanto, muito embora o lançamento se reporte ao estorno do crédito relativos às parcelas de 1/48 (um quarenta e oito) avos, compreendendo o período de janeiro de 2004 a dezembro de 2008, as aquisições dos bens e produtos, à exceção do “computador de controle do sistema de raio x”, se deram no exercício de 2003, com início da apropriação no livro CIAP no mesmo exercício.

Neste caso, o marco para contagem da decadência, nos termos do art. 173, I do CTN é o primeiro dia do exercício seguinte à data de aquisição e respectivo lançamento do crédito, encerrando-se, assim, em 31/12/08.

Neste caso, ultrapassado o mencionado quinquênio, não é mais possível rever a utilização e classificação dos bens e produtos, não podendo, por conseguinte, estornar as parcelas futuras do crédito, uma vez que este encontra-se devidamente homologado, pelo autolancamento, estando, a toda evidência, também homologada a definição (conceituação/classificação) dada ao produto ou bem pela Impugnante.

Entendimento equivalente demonstrou a Superintendência de Tributação ao exarar a Consulta de Contribuintes nº 1226/07, na qual firma entendimento de que o direito ao crédito pelo contribuinte conta-se a partir da data

de aquisição dos bens, e que ultrapassado o prazo de cinco anos, não tem ele direito às parcelas que se estenderam ao prazo decadencial. Eis a consulta em seu inteiro teor:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 226/2007  
(MG DE 21/11/2007)**

**PTA Nº : 16.000170719-13**

**CONSULENTE : INDÚSTRIAS FLÓRIDA LTDA.**

**ORIGEM : JUIZ DE FORA – MG**

**ICMS – CRÉDITO – ATIVO PERMANENTE – APROPRIAÇÃO – DECADÊNCIA – PARA EFEITOS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE, DEVERÁ SER CONSIDERADA A DATA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL RELATIVO AO BEM ADQUIRIDO, NOS TERMOS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 23 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96.**

**EXPOSIÇÃO:**

**A CONSULENTE, COM APURAÇÃO DE ICMS POR DÉBITO E CRÉDITO, INFORMA QUE NÃO VINHA SE APROPRIANDO DO CRÉDITO RELATIVO À ENTRADA DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE, PORQUE ESCRITURAVA A NOTA FISCAL CORRESPONDENTE NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS SEM PREENCHER A COLUNA “CRÉDITO DE ICMS” E NÃO ESCRITURAVA O LIVRO CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE – CIAP.**

**PARA REGULARIZAÇÃO E CORRETA APURAÇÃO E APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DO ATIVO PERMANENTE, ESCRITUROU O CIAP MOD. C A PARTIR DE AGOSTO DE 2000, DENUNCIOU O DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E COMUNICOU O APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DO CRÉDITO EM RELAÇÃO ÀS PARCELAS NÃO PRESCRITAS A PARTIR DE FEVEREIRO DE 2002.**

**AFIRMA QUE, EM VIRTUDE DE QUE O DIREITO AO ABATIMENTO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO RELATIVO ÀS ENTRADAS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE SER POSTERGADO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) POR MÊS, NOS TERMOS DO ART. 66, § 3º, INCISO I, DO RICMS/2002, ENTENDE QUE A PRESCRIÇÃO DO SEU DIREITO AO CREDITAMENTO SOMENTE OCORRE EM RELAÇÃO A CADA PARCELA, NÃO TENDO APLICAÇÃO O DISPOSTO**

*NO ART. 67, § 3º, DO MESMO RICMS, POR CONSTAR EXPLICITAMENTE EM SEU CAPUT RESSALVA QUANTO AO DISPOSTO NO ART. 66, § 3º, INCISO I.*

*COMO A DATA INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL SOMENTE COMEÇA A CONTAR A PARTIR DO MOMENTO EM QUE O DIREITO PODE SER EXERCIDO, EM RELAÇÃO AO CRÉDITO DO ATIVO PERMANENTE A PRESCRIÇÃO OCORRERÁ POR PARCELA A CONTAR DA DATA DO SURGIMENTO DESSE DIREITO.*

*TAMBÉM NÃO SE APLICA O PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS PARA A GUARDA DOS LIVROS E DOCUMENTOS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE, SENDO ESTE CONTADO A PARTIR DO MÊS EM QUE OCORRER O CRÉDITO REFERENTE À ÚLTIMA PARCELA.*

*ENTENDE QUE, ASSIM COMO FICA RESGUARDADO AO FISCO O DIREITO DE FISCALIZAR A CORRETA APROPRIAÇÃO DAS PARCELAS DO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO AOS BENS DESTINADOS AO ATIVO PELO PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS CONTADOS DA DATA DE SUA ENTRADA, TAMBÉM EM RELAÇÃO AO DIREITO DO CONTRIBUINTE DE CREDITAR-SE DAS PARCELAS NÃO APROPRIADAS NA ÉPOCA PRÓPRIA CONSIDERA-SE INICIADO O PRAZO PRESCRICIONAL NO MÊS EM QUE A PARCELA PODERIA TER SIDO CREDITADA.*

*ISSO POSTO, FORMULA A SEGUINTE*

*CONSULTA:*

*1 – ESTÁ CORRETO SEU ENTENDIMENTO QUANTO AO PRAZO PRESCRICIONAL DO CRÉDITO RELATIVO AO ATIVO PERMANENTE?*

*2 – SENDO O ABATIMENTO DO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO ÀS ENTRADAS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE POSTERGADO EM 48 PARCELAS MENSAS E SUCESSIVAS, DEVERÁ O CONTRIBUINTE MANTER O ARQUIVO DOS LIVROS E DOCUMENTOS PELO PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS A CONTAR DO DIREITO DE CREDITAMENTO DA ÚLTIMA PARCELA?*

*RESPOSTA:*

*1 – O ENTENDIMENTO DA CONSULENTE NÃO ESTÁ CORRETO.*

*O ABATIMENTO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À ENTRADA DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO FICA CONDICIONADO AO*

ATENDIMENTO DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DEVERÁ SER OBSERVADA ESPECIALMENTE A NORMA ESTABELECIDADA NO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, COM NOVA REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 102/00, DISCIPLINADA NO § 3º DO ART. 66, E NOS §§ 7º A 10 DO ART. 70, TODOS DA PARTE GERAL DO RICMS/2002.

O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DEVERÁ SER EFETUADO 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, POR DETERMINAÇÃO CONTIDA NO INCISO I, § 5º, ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR SUPRACITADA, OBSERVADOS OS REQUISITOS PREVISTOS NO § 5º DO REFERIDO ART. 66.

PARA EFEITOS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL QUINQUÊNIAL, DEVERÁ SER CONSIDERADA A DATA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL RELATIVO AO BEM ADQUIRIDO, NOS TERMOS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 23 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. O FATO DO CREDITAMENTO TER-SE INICIADO A DESTEMPO OU DA APROPRIAÇÃO SER PARCELADA NÃO AUTORIZA MUDANÇA NO MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

VERIFICADO O DIREITO AO CRÉDITO, A CONSULENTE PODERÁ EFETUAR A APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA, DESDE QUE DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL, OBSERVADA A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, ESPECIALMENTE O DISPOSTO NO § 2º, ART. 67, PARTE GERAL DO RICMS/2002.

2 – REGRA GERAL, OS LIVROS DEVERÃO SER MANTIDOS POR 5 (CINCO) ANOS CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, OBSERVADO O DISPOSTO NO INCISO I, § 1º, ART. 96, PARTE GERAL DO RICMS/2002.

POR FIM, SE DA SOLUÇÃO DADA À PRESENTE CONSULTA RESULTAR IMPOSTO A PAGAR, O MESMO PODERÁ SER RECOLHIDO SEM A INCIDÊNCIA DE PENALIDADES, OBSERVANDO-SE O PRAZO DE 15 (QUINZE) DIAS CONTADOS DA DATA EM QUE A CONSULENTE TIVER CIÊNCIA DA RESPOSTA, DESDE QUE O PRAZO NORMAL PARA SEU PAGAMENTO TENHA VENCIDO POSTERIORMENTE AO PROTOCOLO DESTA CONSULTA, OBSERVADO O DISPOSTO NOS §§ 3º E 4º,

ART. 21 DA CLTA/MG, APROVADA PELO DECRETO Nº 23.780/84.

DOLT/SUTRI/SEF, 20 DE NOVEMBRO DE 2007.

INÊS REGINA RIBEIRO SOARES

DIRETORIA DE ORIENTAÇÃO E LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA

ANTONIO EDUARDO M. S. P. LEITE JUNIOR

SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

Desta forma, resta caracterizada a decadência, exceto em relação ao equipamento vinculada à Nota Fiscal nº 21879, adquirido em 17/12/04.

### **Das Irregularidades Apuradas pelo Fisco**

Conforme mencionado anteriormente, o presente processo versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto, relativos à aquisição no exterior de um aparelho de Raios-X, bem como suas partes, peças, equipamentos e materiais afins, utilizados em linha marginal de produção, qualificados como ativo permanente e materiais de uso e consumo.

Compõem o Auto de Infração os seguintes anexos: o Relatório da Verificação Fiscal de fls. 06/08, no qual são detalhadas as irregularidades apuradas e onde é demonstrado o crédito tributário exigido; a relação das notas fiscais cujos créditos foram estornados (às fls. 15 e 17/19); e a planilha de verificação fiscal analítica e recomposição da conta gráfica, às fls. 16.

Também foram anexadas as cópias das notas fiscais objeto da autuação e dos documentos pertinentes a importação dos bens cujos créditos foram estornados (fls. 20/49) e as cópias dos livros CIAP e LRAICMS do Contribuinte (fls. 50/97).

A Impugnante alega, em sua defesa, que os créditos de ICMS são legítimos, pois o aparelho de Raio-X, bem como os equipamentos e materiais que o compõem, são utilizados no processo produtivo do estabelecimento em caráter de essencialidade, não se configurando como linha marginal de controle de qualidade. Afirma que as válvulas refratárias fabricadas pela empresa passam pelo aparelho de Raio-X antes da finalização do processo produtivo, conforme fluxograma de produção anexado à defesa.

O Fisco, por sua vez, sustenta a acusação fiscal argumentando que não existe previsão legal para o creditamento do imposto sobre a aquisição de ativo permanente que não seja utilizado diretamente no processo produtivo da empresa, bem como sobre as partes, peças e materiais utilizados no mesmo. Alega que é irrelevante se o controle de qualidade ocorre na fase final ou em fase intermediária de produção, uma vez que a utilização do equipamento de Raio-X ocorre em uma linha marginal de produção. Entende que o controle de qualidade agrega valor ao produto, mas não se insere no conceito de matéria-prima e nem de produto intermediário.

Examinando os documentos anexos ao Auto de Infração, depara-se com o Relatório da Verificação Fiscal (fls. 06), onde o Fisco esclarece quais foram

os produtos adquiridos que tiveram o crédito do imposto estornado e faz uma distinção entre aqueles produtos que classificou como bens do ativo permanente e aqueles que foram enquadrados como materiais de uso e consumo.

Observa-se que no mesmo relatório o Fisco afirma que "... Com exceção das aquisições de 'Materiais diversos para raio-X', e Placa Frame, classificáveis pela sua própria natureza como de uso e consumo, as demais são classificáveis como ativo permanente, porém para utilização em sua linha marginal de produção, para emprego no controle de qualidade das válvulas refratárias após as mesmas terem sido produzidas".

Assim, depreende-se do mencionado relatório que os produtos foram classificados da seguinte forma pela Fiscal Autuante:

1) bens do ativo permanente: "Aparelho de Raio-X", "Gerador de Imagem", "Componentes de Controle do Sistema de Raio-X", "Sistema de Imagem", "Sistema Manipulador de Raio-X" e "Computador de Controle do Sistema de Raio-X".

2) materiais de uso e consumo: "Materiais para o Sistema Raio-X" e "Placa Frame".

### **Dos Bens Classificados como Ativo Permanente**

Não obstante a fundamentação relativa à caracterização da decadência, em relação aos bens classificados como do ativo permanente, resta a análise quanto ao "computador de controle do sistema de raio X", lançado na NF 21879, adquirido em 17/12/04.

No tocante aos estornos de créditos sobre as aquisições de bens do ativo permanente, ressalte-se que o Fisco, ao descrever sucintamente o processo produtivo da empresa autuada (após a visita técnica realizada no estabelecimento), esclarece em sua manifestação fiscal que presenciou um teste de inspeção (varredura) de uma válvula refratária produzida, constatando que:

*"... dentro do Galpão de Fabricação das Válvulas existe um compartimento tipo 'Trailer', blindado, contendo:*

*1 - de um lado, uma sala de controle, onde as peças podem ser vistas sofrendo o processo de varredura por Raios-X de cima para baixo em 360°, onde qualquer trinca ou corpo estranho pode ser detectado pelo o Operador do Equipamento;*

*2 - de outro lado, uma abertura onde as peças são inseridas para investigação, através de carro-trilho; ficando o Aparelho de Raios-X, propriamente dito, entre a sala de controle e as peças inspecionadas".*

*(...)*

*"O Fisco antecipa de que é desnecessária a realização de Perícia Técnica, pois seja em fase final de produção ou em fase intermediária de produção, a utilização do equipamento de Raios- X ocorre em linha marginal de produção para o controle de qualidade das peças produzidas".*



Analisando os documentos constantes dos autos e a legislação pertinente à matéria, percebe-se que o Fisco faz uma certa confusão entre os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso e consumo, estabelecidos na Instrução Normativa nº 01/86 (IN nº 01/86), e a definição de bens alheios a atividade do estabelecimento, estampada na Instrução Normativa nº 01/98 (IN nº 01/98).

Ocorre que o conceito de “linha marginal” foi inserido na IN nº 01/86, visando fazer uma distinção entre os materiais classificados como produtos intermediários e aqueles classificados como materiais de uso e consumo.

O conceito de “linha marginal” não é utilizado na Instrução Normativa nº 01/98, quando é feita a classificação de bens do ativo imobilizado alheios à atividade do estabelecimento. Ou seja, em se tratando de bens do ativo imobilizado, não importa se o bem é utilizado em linha principal ou linha marginal de produção. Importa, tão somente, se o bem é utilizado ou não na consecução da atividade econômica do estabelecimento.

Sob a ótica da IN nº 01/86, os produtos utilizados em laboratórios de análise e controle de qualidade (não passíveis de imobilização), são tipificados como materiais de uso e consumo, uma vez utilizados em linhas marginais ao processo produtivo, ou seja, tais produtos não são empregados diretamente no processo de industrialização, não se integram ao novo produto e não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização.

No entanto, quanto aos bens do ativo imobilizado, não se aplicam os conceitos contidos na IN nº 01/86 e sim aquelas previstas na Instrução Normativa nº 01/98, ou seja, caso o bem esteja vinculado à consecução da atividade econômica da empresa, esta tem direito a apropriar-se dos créditos relativos às aquisições desses bens, observadas as normas regulamentares quanto à forma dessa apropriação.

A referida instrução normativa prescreve:

*IN nº 01/98:*

*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.*

A partir do relato feito pela Fiscalização sobre o processo produtivo do Contribuinte, bem como através do fluxograma juntado pela defesa (fls. 185), constata-se que os bens pertencentes ao ativo imobilizado utilizados em “controle de qualidade”, são empregados na consecução da atividade econômica da

empresa, e, assim sendo, geram direito a créditos do imposto, devendo-se ressaltar que tais bens não se confundem com os materiais de uso e consumo utilizados no mesmo “setor”, pois esses não são passíveis de imobilização.

Nesse sentido, verifica-se que os produtos que o Fisco classificou como “bens do ativo permanente” se adequam à conceituação de “Ativo Imobilizado”, porém, são utilizados na consecução da atividade principal do estabelecimento, ou seja, não são bens alheios a atividade da empresa.

Com efeito, o “Aparelho de Raio-X”, o “Gerador de Imagem”, os “Componentes de Controle do Sistema de Raio-X”, o “Sistema de Imagem”, o “Sistema Manipulador de Raio-X” e o “Computador de Controle do Sistema de Raio-X”, são equipamentos utilizados dentro do galpão principal de produção, tendo a finalidade de inspecionar a qualidade dos produtos fabricados, a fim de detectar eventuais rachaduras, fissuras e outros defeitos de fabricação, caracterizando-se com bens do ativo utilizados na atividade fim da empresa.

Portanto, em relação a esses bens é legítimo o aproveitamento do crédito de ICMS, à razão de 1/48 mês, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/MG, devendo ser excluídas as exigências fiscais apuradas pelo Fisco.

### **Dos Materiais de uso e Consumo do estabelecimento**

Quanto aos demais produtos que o Fisco classificou como materiais de uso e consumo (“Materiais para o Sistema Raio-X” - Nota Fiscal nº 000217, fls. 22 e “Placa Frame” - Nota Fiscal nº 013849, fls. 25), não podem ser classificados como produtos intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa SLT nº 01/86 define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, 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.

Pela própria descrição dos produtos objeto da presente autuação, percebe-se nitidamente que os mesmos não se enquadram no conceito de produtos intermediários.

Os “Materiais para o Sistema Raio-X” utilizados nos equipamentos do “Setor de Controle de Qualidade” são caracterizados como materiais de uso e consumo, uma vez utilizados (estes sim) em linhas marginais ao processo produtivo.

Estes materiais não são empregados diretamente no processo de industrialização, não se integram ao novo produto e não são consumidos imediatamente e integralmente no curso da industrialização.

Da mesma forma, a “Placa Frame” também utilizada no “Setor de Controle de Qualidade” deve ser considerada material de uso e consumo, uma vez que se refere a peça sobressalente para os aparelhos do sistema de raio-X (conforme se extrai dos documentos do processo de importação às fls. 39 e 45). Caracteriza-se como partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, e dessa forma não atende à conceituação produtos intermediários estabelecido na IN nº 01/86, pelo fato de não se constituir em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Portanto, os “Materiais para o Sistema Raio-X” e a “placa Frame”, estão enquadrados no conceito de materiais de uso e consumo, pois não possuem os requisitos necessários que possibilitem considerá-los como produtos intermediários ou integrantes do ativo imobilizado da empresa, nos termos das Instruções Normativas nºs 01/86 e 01/98, caracterizando-se como materiais de uso e consumo por serem utilizados em linha marginal ao processo produtivo.

Assim sendo, em tese, afigura-se correto o estorno dos créditos efetuado pelo Fisco, nos termos do art. 70, III do RICMS/02, que veda o aproveitamento do imposto a título de crédito, quando se tratar de entrada de materiais destinados a uso ou consumo do estabelecimento.

No entanto, não prevalecem as exigências fiscais, por força da decadência anteriormente mencionada, uma vez que os produtos foram adquiridos em 05/03/03 e 19/03/03, não sendo possível ao Fisco rediscutir sua classificação, de forma a imputar-lhes a condição de materiais de uso e consumo, pois isso somente seria admissível até 31/12/08.

No tocante à multa isolada aplicada, estaria correta em tese, mas resta prejudicada sua análise, por força da exclusão das parcelas de estorno do crédito.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as arguições de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Frederico Menezes Breyner e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando

Castro Trópia (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Sauro Henrique de Almeida.

**Relator: Roberto Nogueira Lima.**

## **6 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO – DEPÓSITO JUDICIAL**

---

**Acórdão: 19.347/09/3ª**

Publicado no "MG" de 16/12/2009

---

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - DEPÓSITO JUDICIAL. A Autuada, amparada em ação ordinária efetuou depósito judicial referente aos valores que, segundo a legislação tributária mineira, seriam devidos a título de estorno de crédito de ICMS, em razão de aquisição interestadual de produtos da cesta básica, com saídas subsequentes amparadas pela redução da base de cálculo. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multas Isoladas previstas nos arts. 55, XXVI e 57, todos da Lei nº 6.763/75. O depósito judicial não tem o efeito de impedir o lançamento, pois não consiste em modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156 do CTN. O mérito da exigência do ICMS foi levado à via judicial por opção do Contribuinte, aplicando-se, assim, o disposto no art. 157 da Lei nº 6.763/75. E, com relação às exigências de multas e juros, as mesmas são indevidas uma vez que a Impugnante recorreu ao Poder Judiciário antes da ação fiscal mencionada no art. 56, inciso II, da citada lei. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS, no período de outubro de 2002 a dezembro de 2006, decorrente da aquisição, em operação interestadual, de mercadorias da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorrem com redução da base de cálculo, em face da vedação integral do crédito, nos termos do art. 71, IV do RICMS/02 e art. 31, § 1º da Lei nº 6.763/75.

Sendo assim, lavrou-se o Auto de Infração para cobrança de ICMS, Multa de Revalidação (50%) e Multas Isoladas, previstas respectivamente nos art. 56, inciso II e art. 57, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219 e 220, X, RICMS/02 e art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2.886/2.890, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 2.978/2.981.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão de 09/10/07, decide pelo encaminhamento dos autos à Subadvocacia-Geral de Defesa Contenciosa para manifestação sobre a ação judicial, resultando no parecer de fls. 2.985/2.986, em

que aquela AGE opina pela apreciação da defesa, no tocante à incidência das multas de revalidação e isolada, juros e pedido de perícia.

---

**DECISÃO**

**Do pedido de realização de Prova Pericial**

A Impugnante avia, juntamente com a peça de defesa, o pedido de realização de prova pericial, no sentido de se esclarecer as diferenças entre os depósitos efetuados e os montantes mensais cobrados no Auto de Infração.

A matéria, no entanto, é de mérito, devendo ser tratada no instante oportuno, razão pela qual há de se indeferir o pedido de realização de prova pericial.

**Do Mérito**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS, no período de outubro de 2002 a dezembro de 2006, decorrente da aquisição, em operação interestadual, de mercadorias da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorrem com redução da base de cálculo, em face da vedação integral do crédito, nos termos do art. 71, IV do RICMS/02 e art. 31, § 1º da Lei nº 6.763/75.

Os valores exigidos a título de ICMS e os respectivos períodos encontram-se demonstrados conforme quadros elaborados pelo Fisco, presentes às fls. 07/12.

Questiona-se nos autos se o Fisco poderia ou não proceder à constituição do crédito tributário e, caso constituído, se o mesmo poderia exigir a multa de revalidação, multas isoladas e os juros moratórios.

O crédito tributário é constituído pelo lançamento, que deve ser formalizado mediante a lavratura do Auto de Infração, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN c/c art. 85, II do RPTA/MG.

Por sua vez, o depósito judicial não tem o efeito de impedir o lançamento do crédito tributário, pois não consiste em modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156 do CTN. Ademais, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

Assim, pertinente é a lavratura do Auto de Infração no sentido de formalizar a exigência do imposto, cuja exigibilidade fica suspensa nos termos dos incisos II e IV do art. 151 do CTN.

Ocorre, no entanto, que o mérito da exigência do ICMS foi levado à via judicial por opção do Contribuinte, aplicando-se ao caso o disposto no art. 157 da Lei nº 6.763/75, que assim prescreve:

*Art. 157. As ações judiciais propostas contra a Fazenda Pública estadual sobre matéria tributária, inclusive mandado de segurança contra atos de autoridades estaduais, prejudicarão, necessariamente, a tramitação e o julgamento do respectivo PTA, importando em solução final do*

*caso na instância administrativa, com referência à questão discutida em juízo.*

*Parágrafo único. Na ocorrência do disposto no caput deste artigo, os autos ou a peça fiscal serão remetidos, com urgência e independentemente de requisição, à advocacia do Estado para exame, orientação e instrução da defesa cabível.*

Vale ressaltar, ainda, que os valores depositados judicialmente, a título de ICMS, são pertinentes aos valores exigidos pelo Fisco, de conformidade com os quadros de fls. 07/12 e "Guias de Depósito Judicial" juntados pela defesa.

A divergência entre os valores, levantada pela Impugnante, ocorre em face da recomposição da conta gráfica elaborada pelo Fisco, enquanto a Autuada depositou em juízo os valores inerentes aos estornos de crédito que deveria realizar, sem considerar a conta gráfica. Vale dizer: enquanto o Fisco considerou débito e créditos para efetuar o lançamento, a Autuada depositou diretamente o montante inerente à diferença da carga tributária interestadual e a interna.

Conforme destacou o Fisco, todos os depósitos, cujas cópias foram juntadas pela Impugnante (fls. 2.916/2.966), foram considerados na apuração do crédito tributário, como pode-se verificar na coluna "Ajustes – Estorno de Créditos" das planilhas de Verificação Fiscal Analítica – Exercícios 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006 (fls. 08/12).

A título de exemplo, o estorno de crédito do mês de agosto de 2003 (fls. 09) e o depósito efetuado pela empresa em 09/09/03 (fls. 2.926) são idênticos, no valor de R\$ 4.874,85 (quatro mil, oitocentos e setenta e oitenta e cinco centavos); já em fevereiro de 2004, o valor levantado pelo Fisco (fls. 10) e o depósito efetuado em 09/03/2004 (fls. 2.932) também coincidem.

Muito embora a divergência quanto ao resultado final, a situação é favorável à Impugnante, não obstante poder-se afirmar que, em caso de decisão favorável ao Estado de Minas, deverá o mesmo converter em renda a totalidade dos depósitos. O quadro a seguir destaca a relação entre o estorno do crédito e os depósitos efetuados:

<i>Ano</i>	<i>Valor depositado</i>	<i>Estorno Fisco</i>	<i>Valor Aí Recomposição</i>
<i>2002</i>	<i>24.596,33</i>	<i>24.596,33</i>	<i>20.574,93</i>
<i>2003</i>	<i>80.061,31</i>	<i>80.061,31</i>	<i>84.126,01</i>
<i>2004</i>	<i>69.662,47</i>	<i>69.662,47</i>	<i>69.662,47</i>
<i>2005</i>	<i>50.756,13</i>	<i>50.756,13</i>	<i>38.938,38</i>
<i>2006</i>	<i>64.565,56</i>	<i>64,565,56</i>	<i>0,00</i>
<i>Total</i>	<i>289.641,80</i>	<i>289.641,80</i>	<i>213.301,80</i>

A diferença entre os valores (289.641,80 x 213.301,80) decorre da existência de saldos credores no exercício de 2006, conforme Verificação Fiscal

Analítica (fls. 12), ocasião em que a Autuada permaneceu com saldos em seu favor durante todo o período.

Por outro lado, a exigência das multas de revalidação e isoladas deve sim ser discutida na esfera administrativa, uma vez que a mesma não foi objeto da referida ação judicial.

Dispõe o art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 o seguinte:

*"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 reduções previstas nos itens 1 a 3 do § 9º do artigo 53".(g.n.)*

A Impugnante exerceu o seu direito de recorrer ao Poder Judiciário contra o que considera indevido, fazendo-o antes da ação fiscal mencionada no dispositivo supra, efetuando judicialmente os depósitos do ICMS, que, em fase posterior, foram convertidos em renda.

O depósito judicial tem a exata finalidade de se prevenir contra as penalidades decorrentes do não pagamento do imposto e os juros, na hipótese de insucesso na esfera judicial. Ao realizá-lo, a ora Impugnante transfere do seu caixa recursos que ficarão sob a guarda do Poder Judiciário, árbitro maior na questão litigiosa entre Fisco e Autuada.

Retirar do depósito judicial tal eficácia é o mesmo que neutralizar o instituto, descaracterizá-lo, negar os efeitos que lhe são próprios. Nesse sentido, indevida a penalidade aplicada.

Noutro giro, e do mesmo modo que em relação às multas, não ocorre a fluência de juros no decurso da ação, na modalidade de lançamento de ofício. A atualização a ser percebida pela Fazenda Pública é aquela do sistema financeiro. Tanto é que as parcelas depositadas podem ser antecipadamente convertidas em renda com a devida atualização, nos moldes dos acréscimos previstos para as contas judiciais. Se menor que os juros exigidos pelo Fisco, é possível que o defeito esteja na norma validamente aplicada.

Decisões de idêntico teor já foram tomadas por esta Casa, resultando nos Acórdãos nºs 13.983/99/1ª e 17.400/05/1ª, cuja cópia da última decisão acompanha a peça de defesa.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, em relação ao ICMS, aplicar o disposto no art. 157 da Lei nº 6.763/75, cancelando-se, em seguida, as exigências de multas e juros. Vencido, em parte, o Conselheiro José Luiz Drumond, que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além do

signatário e do vencido, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

## **7 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE**

---

**Acórdão: 19.407/091<sup>a</sup>**

Publicado no "MG" de 12/12/2009

---

### ***EMENTA***

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR. Constatado vício formal do lançamento, tendo em vista que a inércia injustificada do Fisco por aproximadamente sete anos, além de violar os princípios da oficialidade, da duração razoável do processo e da segurança jurídica, impossibilitou qualquer providência para apuração da liquidez e certeza do crédito tributário sem as quais não pode o lançamento ser convalidado. Declarou-se a nulidade do lançamento do crédito tributário. Decisão unânime.**

---

### ***RELATÓRIO***

Trata-se de Auto de Infração (fls. 222), lavrado em 24 de julho de 1997, em razão da imputação fiscal de realização de entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal nos períodos de janeiro de 1993 a setembro de 1995.

O Auto de Infração tem como fundamentação a análise comparativa realizada entre o levantamento quantitativo das mercadorias localizadas no estabelecimento da Autuada e seus registros contábeis à época dos fatos.

Indicou-se infração aos incisos VI e IX, do art. 16, da Lei nº 6.763/75, e, pela falta de pagamento do imposto supostamente devido pelas saídas exige-se Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento), conforme previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, pela falta de emissão de documento fiscal exige-se a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) das operações de saída, nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 55, pela entrada de mercadoria desacoberta a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXII (vigente à época) da mesma Lei nº 6.763/75. Assim está sendo exigido o ICMS não pago e as multas de revalidação e isolada devidas, acrescidos dos juros legais.

Inconformada a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação, às fls. 229/231, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- durante a realização de levantamento de dados e elementos pelo agente de Fiscalização, foram apresentados fatos novos que no mínimo ensejariam o aprofundamento da ação fiscal em oportunas diligências, entretanto a Administração Fazendária, cômoda e irresponsavelmente, preferiu indeferir as alegações produzidas pela fiscalizada e dar curso a um nefasto e irresponsável lançamento fiscal;



- em seus cálculos, utilizando-se dos mesmos documentos fiscais analisados pelo Fisco, a quantidade de entrada e saída eram absolutamente compatível com suas informações reais e contábeis;

- a autuação se fundamenta em “Declaração de Estoque” conseguida pelo Fiscal mediante coação de funcionário que se viu obrigado a assinar os documentos de “Levantamento Quantitativo” e os quais teriam alcançado status de prova absoluta superior a toda documentação fiscal emitida pelo estabelecimento;

- impossibilidade de levantamento quantitativo - de proceder a um inventário físico - utilizando apenas os métodos adotados pelo Fiscal, isso em razão do grande volume de produtos armazenados, que chegavam a escala de alguns milhões de quilos;

- o levantamento físico dos produtos armazenados somente poderia ser feito de uma única maneira: com a pesagem dos produtos, o que não foi feito;

- as operações de entrada e saída de mercadorias de seu estabelecimento são sempre feitas com a utilização dos respectivos documentos fiscais, até porque não é contribuinte do imposto estadual, e por isso não tem qualquer interesse em arriscar receber mercadoria sem nota fiscal ou mesmo promover a sua saída;

- em relação as operações tributadas o imposto era devido pelo proprietário da mercadoria, não pelo armazém;

- os demonstrativos anexados em que se compara o levantamento fiscal com os por ela elaborados e lista todas as notas emitidas, é por si só suficiente para derrogar as absurdas e inconsistentes exigências fiscais, pois demonstram de forma clara que jamais houve a alegada entrada e saída de mercadorias sem notas fiscais.

Ao final, pugna pela produção de prova pericial contábil apresentando quesitos e pelo integral provimento de sua peça de defesa.

Em 30 de março de 2000, foi juntada aos autos, fls. 289, manifestação da Fazenda Pública sugerindo a revisão do Auto de Infração tendo em vista que a sanção aplicada em virtude da entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal somente tem aplicação a partir de 1º de abril de 1994, em razão da vigência estabelecida pela Lei nº 11.363/93. Sugere ainda a exclusão da penalidade referente ao inciso I, art. 55 da Lei nº 6.763/75, que apesar de lançada no Termo de Ocorrência perdeu coerência no Auto de Infração meio a tantas reformulações fiscais, a exigência se perdeu antes mesmo da formalização. Por fim sugere a intimação da Impugnante para que regularize o instrumento de procuração do seu representante.

Somente em 09 de outubro de 2007, ou seja, mais de sete anos depois, às fls. 292, apresenta-se parecer do Superintendente Regional da Fazenda ratificando as sugestões de revisão do Auto de Infração e de intimação do sujeito passivo para regularizar o instrumento de representação. Em razão disso determinou a intimação da Impugnante nos termos do art. 100, §1º da CLTA/MG – vigente à época.

A primeira tentativa de intimação foi realizada em 12 de novembro de 2007 (fl. 304), por carta com Aviso de Recebimento, tentativa frustrada em razão do destinatário ter sido atestado como desconhecido (fl. 306). Em 15 de janeiro de 2008 e 04 de outubro de 2008 foram realizadas intimações por edital (fls. 307 e 311).

O Fisco, em 29 de dezembro de 2008, às fls. 314/317, se manifesta contrariamente ao alegado pela defesa, com seguintes argumentos:

- a alegação da Autuada de que o agente fiscal coagiu os funcionários a assinar a Declaração de Estoque que motiva a autuação é totalmente infundada;

- os levantamentos quantitativos realizados em 09 de junho de 1993 e 24 de maio de 1994 foram precedidos de um Termo de Intimação, em que o contribuinte toma ciência e indica um funcionário para acompanhar o Fiscal na contagem do estoque, a empresa teve acesso a todos esses documentos e não há registro de qualquer queixa relativa a uma possível 'coação';

- a alegação de que as quantidades de entradas e saídas apresentadas pela Autuada são compatíveis com as utilizadas pelo Fisco é irreal, pois são compatíveis apenas aquelas apuradas por meio de documento fiscal;

- as entradas e saídas reais apuradas são incompatíveis, uma vez que os estoques finais e iniciais dos períodos apresentados pela Autuada não coincidem com aquele apurado pelo Fisco por meio do levantamento quantitativo;

- a afirmação de que a Autuada não é contribuinte do imposto e que, portanto, não teria interesse algum em arriscar realizar operações sem documentos fiscais é uma inverdade, pois se trata de empresa que realiza com habitualidade atividades típicas do fato gerador do imposto, e portanto, deve recolhê-lo regularmente;

- a afirmação de que a documentação fiscal apresentada pela Autuada seria suficiente para derrogar os argumentos dos autos também deve ser refutada, pois, apresenta estoques inicial e final de mercadorias diferentes daqueles apurados em contagem física;

- embora em quantidades diferentes daquelas apuradas pelo Fisco, a própria Autuada aponta entradas e saídas de mercadorias sem nota fiscal conforme documentação apresentada às fls. 119, 154 e 189.

- quanto ao requerimento de perícia contábil, salienta-se que esta seria inócua, pois os documentos contábeis apresentados pela Autuada apontam estoque final e/ou inicial diferentes dos estoques físicos verificados na contagem.

Ao final, requer que seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação efetuada à fl. 296.

Para sanar todo o procedimento, antes do seu julgamento por esse Conselho de Contribuintes, foi determinada às fls. 331, em maio de 2009, uma nova intimação do Sujeito Passivo, e dos respectivos Coobrigados. Tais intimações foram efetivadas em 02 de junho de 2009, fls. 337 e 338.

Nova procuração para representação da Impugnante é juntada às fls. 349/351 com pedido de obtenção de cópias dos autos, mas não houve manifestação posterior.

Às fls. 358/363 é juntado Termo de Alteração Contratual da Impugnante.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual foi lavrado para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, em face da imputação fiscal de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal hábil.

#### **Da Preliminar**

Sustenta o Fisco ter apurado, mediante realização de Levantamento Quantitativo, crédito tributário devido pela Impugnante decorrente de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal nos períodos de janeiro de 1993 a setembro de 1995. Indicou-se infração aos incisos VI e IX do art. 16, da Lei nº 6.763/75, e pela falta de pagamento do imposto supostamente devido pelas saídas exige-se ainda Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento), conforme previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e pela falta de emissão de documento fiscal exige-se a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) das operações de saída, nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 55, pela entrada de mercadoria desacobertada a multa isolada prevista no art. 55, inciso XXII (vigente à época) da mesma Lei nº 6.763/75.

Apesar de todas as discussões que envolvem o mérito do Auto de Infração, antes de verificá-las, deve-se destacar a existência de vício, insanável, em relação ao procedimento do presente processo administrativo.

Conforme apresentado no relatório e constatado nos autos, o presente Processo Tributário Administrativo iniciou-se em 12 de maio de 1995 com a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 02), que culminou, primeiramente, com a lavratura do Termo de Ocorrência (fls. 03/05), figura hoje já extinta e, posteriormente, com a lavratura do Auto de Infração em 24 de julho de 1997.

A Impugnante apresentou tempestivamente sua defesa em 12 de setembro de 1997, tendo sido apresentado em 30 de março de 2000 parecer fiscal pela reformulação do Auto de Infração.

Ocorre que, sem quaisquer justificativas, a partir deste último parecer fiscal repita-se, datado de 30 de março de 2000, e após sua ratificação em 18 de outubro de 2000 (fl. 291) o processo administrativo não sofreu nenhuma movimentação por um período de aproximadamente 07 (sete) anos. O próximo documento que se tem acostado aos autos data de 09 de outubro de 2007 (fls. 292/294).

Não há entre estes documentos notícia sequer de qualquer motivo que levasse a esta paralisação.

Importante observar que, mesmo admitindo-se o processo administrativo como um procedimento tendente a apuração do crédito tributário e do montante devido ao Sujeito Ativo, não é possível admitir-se que, sem demonstração de qualquer ação do Fisco, ocorra uma paralisação de tal procedimento. Entende-se como procedimento o conjunto de atos produzidos com uma finalidade.

Somente em 09 de outubro de 2007 o feito voltou a tramitar, com a nova manifestação fiscal que acolheu a sugestão de reformulação do Auto de Infração.

Assim, após aproximadamente 07 (sete) anos, houve uma reformulação do crédito tributário da qual se procurou dar ciência à Impugnante.

Sabe-se que ao contrário do que ocorre com os processos judiciais, os processos administrativos estão sujeitos ao princípio da oficialidade, onde compete ao próprio julgador – no caso à Administração Pública – o dever de impulsionar o procedimento, até mesmo sem existir qualquer pedido ou manifestação do administrado neste sentido.

O Professor James Marins, em seu livro *“Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)”*, Editora Dialética, São Paulo – 2001. p. 175, assim define o princípio em questão:

*“Princípio da oficialidade. Entende-se por princípio da oficialidade a obrigação cometida à autoridade administrativa em promover a impulsão oficial ao procedimento e ao processo administrativo, mesmo nos casos em que tenha sido iniciado pelo contribuinte. Diferentemente do regime processual civil, o prosseguimento do procedimento ou do processo administrativo independe da promoção ou do requerimento pelo contribuinte das providências atinentes ao processo, pois no âmbito administrativo não vigora o princípio do dispositivo que atribui às partes o ônus processual concernente à continuidade do feito.*

*Este princípio relaciona-se diretamente com os postulados da legitimidade objetiva, dever de investigação, e autotutela vinculada, pois o avanço do procedimento ou do processo promovido ex officio é condição para que o interesse público seja objetivamente realizado, cumprindo-se adequadamente com o dever de investigação e promovendo – autonomamente mas sob a estrita vinculação legal – a tutela dos interesses tributários do Estado.”*

No caso concreto é patente a violação do princípio da oficialidade que deixou de movimentar esse processo por aproximadamente de 07 (sete) anos, e sem qualquer justificativa.

Simplesmente o processo deixou de tramitar por um período maior que o permitido até mesmo pela lógica do razoável.

Lembrando a lição acima transcrita verifica-se que a condição do interesse público em buscar um tributo que porventura tenha deixado de ser pago, pereceu face a inércia da própria administração pública. Inércia esta que o Código Tributário Nacional, na mesma linha de todo o Direito, abomina.

Tal fato sem dúvida prejudica demasiadamente o contribuinte, inclusive porque o Auto de Infração tem como fundamento levantamento quantitativo realizado pelo Fisco, fato rechaçado e expressamente contestado na peça de Impugnação.

Registre-se que não se está aqui a discutir a idoneidade da técnica utilizada pelo Fisco. Contudo, esta técnica, como grande parte das demais, não produz uma prova de caráter absoluto, ou seja, havendo alegações e indícios que levam a outras conclusões devem os mesmos, obrigatoriamente, serem analisados.

Observe-se que, no caso dos autos, há um pedido de prova pericial que atende plenamente aos ditames do hoje vigente art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, pois apresentados os quesitos e não se trata de pedido protelatório ou mesmo alheio à matéria dos autos. Assim, seria obrigação da Câmara de Julgamento analisar o pedido.

Contudo, como realizar uma perícia, que é necessária frente a controvérsia postas nos autos, já transcorridos tantos anos. A perícia tornou-se materialmente uma prova impossível, mas tal fato se deu por inércia da administração pública e portanto, não se trata de caso de aplicação pura e simples da regra contida na alínea “b” do inciso II do § 1º do já citado art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Para justificar sua discordância a Impugnante deixa claro que o levantamento quantitativo do seu estoque somente poderia ser feito com precisão mediante o critério da pesagem, sendo impossível utilizar outro método, tendo em vista o grande volume de mercadorias no estabelecimento – argumentação que apresenta coerência diante da suposta constatação apresentada em um dos termos de levantamento quantitativo, o qual aponta existir no estabelecimento autuado mais de 11 milhões de quilos de mercadorias.

Assim, para comprovar suas argumentações a Defendente solicitou a realização de perícia contábil, requerimento não acolhido pelo Fisco, que o julgou desnecessário – neste ponto pertinente transcrever citação dos ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado, feita pela Doutrinadora Fabiana Del Padre Tomé em sua obra “*A Prova no Direito Tributário*.” 2ª Edição. Editora Noeses. São Paulo – 2008. pp. 129/130.

*“Advém, então, a seguinte pergunta: o que perícia prescindível ou impraticável? A perícia mostra-se prescindível quando o fato que se pretende demonstrar com ela é irrelevante, por não interferir*

*no desenvolvimento da relação jurídica. Tem-se caracterizada a prescindibilidade também nas hipóteses de o fato que se deseja comprovar já estar suficientemente demonstrado, advertindo Hugo de Brito Machado, porém, para a circunstância de que não se pode considerar prescindível exame pericial destinado a provar fato favorável ao contribuinte em razão de entender a autoridade julgadora pela existência de prova cabal em sentido contrário, prejudicial ao sujeito passivo.”*

Ocorre que, como já visto, a regra processual vigente no momento do julgamento, e que deve ser aplicada, determina que a Câmara de Julgamento deve apreciar o pedido de perícia.

O transcurso do tempo que, diante dos documentos constantes dos autos, foi provocado pelo Fisco, impede o deferimento de prova pericial que não seria feita apenas com os quesitos postos pela Impugnante, mas também por outros necessários ao julgamento e a liquidez e certeza do crédito tributário.

Portanto, sobre um trabalho iniciado em 1995, ou seja, há aproximadamente de 14 (quatorze) anos pairam questionamentos e dúvidas que hoje são impossíveis de serem solucionadas, e são impossíveis por responsabilidade exclusiva da Administração Pública que deixou de cumprir como seu dever de impulsionar o processo, o que inviabiliza qualquer realização de novo procedimento, até porque considerando a natureza das mercadorias essas sequer existem atualmente, e a Impugnante já não possui mais estabelecimento neste Estado.

Sem dúvidas, os autos encontram-se diante de hipótese que justifica até mesmo a aplicação do instituto da prescrição intercorrente no processo administrativo, instituto amplamente difundido por parte da Doutrina Tributária.

Entende-se como prescrição intercorrente a perda do direito do Fisco de cobrar crédito tributário corretamente constituído em razão de sua mora injustificada, e superior a cinco anos, no julgamento de impugnação ou de recurso administrativo apresentado pelo Contribuinte. A aplicação desse instituto se justifica sobremaneira em razão do princípio da segurança jurídica e da previsão do art. 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal de 1988 que assegura a todos, no âmbito judicial ou administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade da sua tramitação.

Assim, mesmo considerando a previsão dos arts. 151, inciso III e 174, ambos do Código Tributário Nacional, uma vez apresentada a impugnação administrativa não se pode admitir que o Fisco permaneça inerte e simplesmente não dê o devido andamento ao processo, situação em que o feito duraria eternamente.

Esse é exatamente o entendimento do Jurista Hugo de Brito Machado Segundo, no livro *“Processo Tributário”*, da Editora Atlas, 3ª edição. São Paulo – 2008. p. 187:

*“É certo que o oferecimento da impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, suspendendo também o curso da prescrição. Mas se o Fisco abandona o processo por mais de cinco anos, já não se pode dizer que é o simples oferecimento de uma impugnação que o estará impedindo de propor a execução fiscal: é o abandono do processo – que implica a indevida não-apreciação da impugnação – que enseja a demora na propositura da execução, sendo plenamente cabível falar-se, sim, em prescrição intercorrente.”*

Pela pertinência também merece ser citada manifestação do Professor Eduardo Domingos Bottallo, no obra *“Curso de Processo Administrativo Tributário”*, da Malheiros Editores - São Paulo – 2006. pp. 148-150:

*“É certo que, por injunção do art. 151, III, do CTN, a instauração deste processo, mediante regular oferecimento, pelo sujeito passivo, de impugnação ao lançamento, acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.*

*Todavia, se a Administração, por mais de cinco anos, deixa de praticar os atos de impulsão que lhe cabem, então, o perecimento do direito ao crédito ocorre por consequência direta desta inação.*

*De seu turno – e conquanto possa vir a se revelar casuístico - nenhuma dificuldade existe em identificar o termo a quo da contagem deste prazo. Tal marco será o momento em que o ato de movimentação processual que, ausente qualquer empecilho, poderia ser praticado não o foi.*

*Portanto, a conduta capaz de evitar a ocorrência da prescrição intercorrente expressa-se não no exercício do direito de mover ação contra o contribuinte (que efetivamente fica suspenso), e sim no dever, que cabe à Administração, de impulsionar (dar andamento) o processo administrativo, missão em nada afetada, prejudicada ou comprometida pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário.*

*3.3.5 – A Emenda Constitucional 45, de 8.12.2004, inseriu no rol dos direitos e garantias fundamentais o princípio da celeridade processual, segundo o qual ‘a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo*

e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação' (art. 5º, LXXVIII, da CF).

*Não se trata de novidade absoluta, pois, mesmo antes de se converter em preceito constitucional expresso, a observância de 'prazo processual razoável', inclusive em matéria fiscal, já se impunha por força do art. 7º, ns. 5 e 6, da Convenção Americana sobre Direito Humanos, que o Brasil subscreveu e ratificou (Decreto 678, de 6.11.1992).*

*De qualquer forma, a discussão em torno da ocorrência da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário não pode ficar alheia à compreensão do alcance da eficácia da garantia que se converteu no inciso LXXVIII do art. 5º da Lei Maior.*

*Uma das primeiras manifestações do STF a propósito do princípio da celeridade processual foi a decisão do Min. Celso de Mello na apreciação do MI 715-DF.*

*Independentemente do provimento jurisdicional nela fixado, importa estacar, desta manifestação, a seguinte passagem: "O excesso de prazo, quando exclusivamente imputável ao aparelho judiciário (...), traduz situação anômala que compromete a efetividade do processo, pois além de tornar evidente o desprezo estatal pela liberdade do cidadão, frustra um direito básico que assiste a qualquer pessoa: o direito à resolução do litígio, sem dilações indevidas e com todas as garantias reconhecidas pelo ordenamento constitucional".*

*Mostra-se de todo pertinente a aplicação dessas lições aos processos administrativos que, por exclusiva omissão da autoridade ou órgão competente, quedam-se, anos a fio, inconclusos.*

*(...)*

*Aos efeitos retro-apontados, e com base em idênticos fundamentos, é perfeitamente possível acrescentar a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo.*

*É que a injustificada inobservância, nesta espécie de processo, da garantia da duração razoável não pode deixar de gerar conseqüências para o Estado, a quem cabe assegurar seu andamento.*



*Tal consequência há de se traduzir na perda do direito de arrecadar o crédito tributário.*

*Não se perca de vista que a paralisação imotivada da tramitação do processo administrativo é defeito que não guarda relação com as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Trata-se, ao revés, de patologia que, longe de ser sanada pelo art. 115, III, do CTN, nele não encontra remissão.”*

Por derradeiro, observe-se ainda que procura-se, já no ano de 2009, a intimação de Coobrigados incluídos no Auto de Infração.

Também esta inclusão, neste momento, não seria mais possível visto que já esgotado o prazo para lançamento e, nos moldes adotados amplamente neste Conselho de Contribuintes, a inclusão de Coobrigados trata-se do próprio lançamento.

Destaque-se que tem a Fazenda o direito de promover o lançamento e constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

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

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

Portanto, à luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes contra aqueles que entender tenham materialmente realizado o fato gerador pertinente.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é

regulado pelo Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos.

Assim, no ano de 2009, já não poderia o Fisco promover a inclusão dos Coobrigados.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em declarar nulo o Auto de Infração. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edélcio José Cançado Ferreira.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

## **8 – DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO**

---

**Acórdão: 18.916/09/3ª**

Publicado no "MG" de 07/02/2009

---

### ***EMENTA***

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO – SUCATA. Constatado o transporte de mercadoria acobertada por notas fiscais sem o destaque do imposto, ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que restou comprovado não se tratar de sucata o material nelas discriminado, em face do disposto nos artigos 218, 219 e 220 do Anexo IX do RICMS/2002. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso VI, da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### ***RELATÓRIO***

O lançamento versa sobre transporte de material erroneamente discriminado como sucata e, portanto, sob o abrigo indevido do diferimento.

O Fisco constatou, nos dias 26/03/08 e 03/04/08, no Posto Fiscal Joaquim Laje Filho, através das NFs. 02363 e 02398, de emissão do remetente, o transporte de material discriminado como sucata, em desacordo com a legislação, à luz do disposto nos artigos 218, 219 e 220 do anexo IX ao RICMS/02 e em face do teor da consulta direta 257/92, que esclarece as características do material que pode ser considerado como sucata, nas quais não se enquadra o produto transportado naquelas ocasiões.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação - MR, prevista no artigo 56, II e Multa Isolada - MI, capitulada no artigo 54, VI, ambos da lei 6563/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 15/26, propugnando comprovar que o material transportado era efetivamente sucata, fundamentando a sua tese em suportes fáticos, argumentos jurídicos e, sobretudo, pleiteando confirmar o seu entendimento em critério técnico para a definição adotada na NF para o material, em laudo que junta ao processo.

O Fisco se manifesta às fls. 62/99, contestando as razões da Impugnante, mas reafirmando que para o esclarecimento da matéria é dispensável a prova técnica, bastando para tal a definição legal da mesma, corroborando os esclarecimentos contidos na consulta direta 257/92.

---

**DECISÃO**

Analisando a questão, constata-se que o material transportado era um sub-produto de industrialização, podendo ser considerado, sob o ponto de vista técnico, como sucata granulada de aço, conforme laudo juntado ao processo, às fls. 44/55, elaborado pelo Centro Tecnológico de Fundação – CETEC, para outro PTA.

Pelo aludido laudo, também se comprova que o material sob análise, similar ao transportado, tratava-se de uma espécie de escória, típica de uma aciaria produtora de aço, sendo o produto, portanto, primário da fonte produtiva.

A legislação estadual, contudo, tem o seu próprio critério para a definição de sucata, condição que confere ao produto assim classificado a possibilidade de uso do instituto do diferimento, nas hipóteses previstas na legislação, como se verifica dos artigos 218 a 220 do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

*"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, 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.*

Vê-se que a legislação considera como atributo insuperável, para que um material seja considerado sucata, que este tenha sido utilizado anteriormente com outra finalidade para a qual se tornou inservível, donde concluir-se que um produto não pode "nascer sucata", ante a sua definição normativa.

Este entendimento já emanava da Consulta Fiscal Direta 257/92, que à respeito, esclarece:

*“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”.*

Assim, sendo o material sob análise oriundo originariamente de um processo industrial, jamais tendo se prestado a outra finalidade, à luz da legislação citada, não pode ser considerado sucata, em decorrência do que se constata como indevida a utilização do diferimento, quanto às operações de que tratam os documentos fiscais de remessa.

Assim, corretas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava improcedente. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Revisor).

**Relator: Caio Júlio Cezar de Sousa Rêgo**

---

**Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

O deslinde da questão posta no Auto de Infração sob análise refere-se, basicamente a conceituação de sucata para efeito de aplicação da legislação tributária mineira e, conseqüentemente, do instituto do diferimento.

Assim, no caso presente, a Fiscalização discordou da conceituação dada pela Impugnante ao produto encontrado sendo transportado.

Entretanto, ao contrário do entendimento da Fiscalização e da decisão majoritária, entendo que se configura como sucata, à luz da legislação estadual, o resto de matéria-prima consumida e exaurida, que poderá ser aproveitada por outra indústria.

Pela legislação estadual as operações com sucata estão abarcadas pelo instituto do diferimento.

Comprovado está nos autos que há diferença físico-química entre teores e granulometria da matéria-prima adquirida pela Impugnante e da mercadoria objeto da autuação. Portanto, não se trata do mesmo produto. Assim, a mercadoria objeto da autuação foi considerada como sucata pela Impugnante porque inservível ao fim para o qual foi adquirida inicialmente. Desta forma, a Impugnante adquiriu matéria-prima, a utilizou em seu processo produtivo e estava dando saída, regularmente amparada pelo instituto do diferimento, em mercadoria distinta daquela original e que se classifica como sucata.

Importante destacar que a conceituação dada pela Impugnante ao material transportado está embasada no laudo técnico juntado ao processo, às fls. 44/55, elaborado pelo Centro Tecnológico de Fundação – CETEC.

O referido laudo comprova que a mercadoria objeto da autuação trata-se de uma espécie de escória, típica de uma aciaria produtora de aço, sendo o produto, portanto, sucata.

Por outro laudo a Fiscalização não fez acostar aos autos qualquer documento técnico que comprovasse sua fundamentação de que a mercadoria transportada, não era sucata, apenas sustentando que se trata de um produto acabado-final de consumo, pelo que nunca poderia ser, naquele momento da etapa do ciclo produtivo incompleto, sucata.

Não se discute aqui que o ICMS incida sobre todas as etapas da circulação de mercadoria. Entretanto, quis a norma legal que a etapa da circulação de sucata fosse alcançada pelo instituto do diferimento.

O termo mercadoria tem um conceito abrangente para o ICMS, qual seja, qualquer produto objeto de operação mercantil, em todas as etapas do ciclo produtivo e da vida do produto. Tudo o que se compra e vende, objeto de operação comercial, que dependa de circulação física é mercadoria, para fins de tributação.

Entretanto, o artigo 219 do Anexo IX do RICMS, apresenta dois conceitos de mercadorias, a saber:

*“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.”*

O conceito trazido pelo artigo acima transcrito abarca justamente o caso presente. Aqui trata-se de uma matéria-prima adquirida que, inservível ao adquirente após ter sofrido modificação química que já não permitia seu uso para a finalidade para a qual foi adquirida, é revendida como sucata.

Até mesmo a lógica das operações mercantis demonstra esta assertiva, pois a Impugnante, caso a matéria-prima adquirida ainda se prestasse para a mesma finalidade para a qual foi adquirida, não iria repassá-la, por preço inferior ao de aquisição para outra empresa. A operação objeto da autuação só é possível porque a matéria-prima já não se presta para a finalidade para a qual foi adquirida conceituando-se como sucata.

Ademais, é importante destacar que mesmo se a mercadoria objeto da autuação se prestar como matéria-prima para a adquirente, este fato não a descaracteriza como sucata. O legislador, parece-nos pensou até mesmo nesta situação ao determinar a utilização do instituto do diferimento, pois se a sucata vendida por uma empresa se presta como matéria-prima da adquirente, geraria para esta crédito do imposto senão fosse abrangida pelo diferimento.

Desta forma, o instituto do diferimento não traz qualquer benefício ao contribuinte e tão pouco prejuízo ao Estado uma vez que o imposto se realizará na etapa posterior da circulação da nova mercadoria.

Assim, parece-me que a razão teleológica do artigo 219 do Anexo IX do RICMS/MG é que já fechou seu ciclo produtivo tributário da matéria-prima inicial com a exaustão do produto para a finalidade para qual foi produzido, e sucateado, está retornando por outra via, para outros fins, à circulação. Se não fosse tributada só ao final, daí a necessidade do diferimento, haveria a bi-tributação, o que é vedado para o ICMS no Sistema Tributário.

Lembre-se que o diferimento acontece quando a exigência do recolhimento do tributo é adiada para um momento posterior à ocorrência do fato gerador. O diferimento não se confunde com a dispensa do pagamento do imposto, pois este é exigido numa etapa posterior, previamente estipulado.

O diferimento é previsto pela Lei n.º 6.763/75 que estabelece, *in verbis*:

*“Art. 9º - O Regulamento poderá dispor que o lançamento e o pagamento do imposto sejam diferidos para operações ou prestações subseqüentes”.*

Claramente a Lei transferiu ao Regulamento a responsabilidade de definir as mercadorias, operações ou prestações que poderão ser enquadradas neste regime.

A partir desta permissão legal, estabelece o RICMS/02, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, com suas alterações posteriores:

*“Art. 7º - 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 para operação ou prestação posterior.*

*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).”*

Já o Anexo II traz as operações com sucata como sujeitas ao diferimento, Veja-se, o item 42 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02:

*“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”.*

Diante da citação expressa no item 42, importante verificar-se também o teor dos artigos nele citados:

*“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”.*

Portanto, nas saídas, dentro do Estado, de sucatas, apara, resíduos ou fragmento aplica-se o diferimento do ICMS.

Frise-se, concebe-se a mesma conceituação para efeitos de aplicação do diferimento tanto para sucatas, quanto para resíduos, como para aparas ou fragmentos de mercadorias que não se prestarem para a mesma finalidade para qual foram produzidos.

É irrelevante a forma de sua comercialização ou a conservação de sua natureza.

O artigo 219 da Parte I do Anexo IX do RICMS/02 ao falar em sucata, apara, resíduo ou fragmento vincula estas definições à finalidade para a qual foram produzidos. É exatamente o caso dos autos. Se a Impugnante pudesse utilizar a matéria-prima adquirida para a mesma finalidade para a qual a mesma foi produzida e por ela adquirida, não estaria revendendo-a.

Assim, a saída de um resíduo industrial deve, até mesmo porque a utilização do instituto do diferimento não é uma opção do contribuinte, ser realizada amparada pelo diferimento. Basta, portanto, ser um produto de baixa qualidade que não possa mais ser utilizado para a finalidade para a qual foi adquirido para que se tenha que aplicar o diferimento.

É essencial à conceituação o fato do produto não mais se prestar ao uso na finalidade para a qual foi produzido, sendo irrelevante o fato do mesmo conservar a natureza do produto original. Para a aplicação do instituto do



diferimento, nos termos do RICMS/02, o material tem de cumprir inicialmente o objetivo para o qual foi produzido e adquirido e, só depois de usado na finalidade para o qual foi produzido e conseqüentemente adquirido, sendo inservível ao adquirente, vir a ser conceituado como sucata, resíduo, apara ou fragmento.

No caso em tela, a mercadoria objeto da autuação trata-se de sucata, porque não é a mesma matéria-prima que entrou no estabelecimento da Impugnante para ser trabalhada.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Conselheira: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Acórdão: 19.068/09/1ª**

Publicado no "MG" de 14/02/2009

---

**EMENTA**

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO – ENTREGA A DESTINATÁRIO DIVERSO – Imputação fiscal de descaracterização do diferimento uma vez que o destinatário teve seus documentos declarados inidôneos e, portanto, a mercadoria teria sido entregue a destinatário diverso do consignado no documento fiscal. Entretanto, restou demonstrado nos autos que a mercadoria foi acobertada por nota fiscal avulsa emitida pela Secretaria de Estado da Fazenda atestando que nem o próprio órgão tinha conhecimento da situação do destinatário à época da emissão do documento. Ademais, consta dos autos a nota fiscal emitida pelo destinatário referindo-se à nota fiscal avulsa. Não restou irrefutavelmente demonstrada a imputação fiscal, justificando-se o cancelamento das exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso V, da Lei nº 6.763/1975. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da descaracterização do diferimento e da formalização das exigências do ICMS (sobre a operação e prestação de serviço de transporte), Multa de Revalidação (50%) e Multa Isolada (20%), capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso V, ambos da Lei nº 6.763/75.

A imputação fiscal partiu do fato de ter o contribuinte requerido a emissão da Nota Fiscal Avulsa de Produtor (NFAP) nº 070762, na data de 06 de junho de 2003, retratando a venda de vinte sacas de 60 kg de café beneficiado conilon, tipo 7/8, no importe de R\$ 2.000,00. Entretanto, sustenta o Fisco que o destinatário constante do citado documento era diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinou, descaracterizando, assim, o instituto do diferimento do imposto que amparava a operação e a prestação de serviço de transporte respectiva.

Ainda segundo a acusação fiscal teria ficado evidenciada a situação de destinatário diverso ante a apresentação da nota fiscal modelo 1-A de nº 000454 datada de 07 de junho de 2003 (fl. 11), supostamente emitida pelo destinatário das mercadorias de nome Horizonte Indústria e Comércio de Café

Ltda., Inscrição Estadual (IE) nº 062.728116.0002, em cumprimento ao disposto no artigo 131, inciso II, Anexo IX, RICMS/02, declarada inidônea conforme Ato Declaratório de Inidoneidade Documental de nº 13.062.31000547, de 29 de dezembro de 2004.

Inconformada, a Autuada apresenta, Impugnação à fl. 16, instruindo-a com os documentos de fls. 17/26, aos argumentos que se seguem:

- o procedimento efetuado no dia 06 de junho de 2003 estava naquela data dentro do determinado pelo RICMS/MG;

- não poderia saber que dezoito meses após a efetivação do negócio a destinatária viria a ser declarada inidônea;

- a nota fiscal avulsa foi emitida pela AF de Mantena e a nota fiscal do destinatário era autorizada pela DT/SRF/Metropolitana/BH e tinha validade até 22 de novembro de 2005;

- com base no artigo 146 do Código Tributário Nacional discorda do argumento citado no Auto de Infração para o encerramento do diferimento do imposto que amparava a operação e a prestação de serviço de transporte respectiva.

Ao final, requer o cancelamento do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 29/33, contrariamente ao alegado pela defesa, em síntese, aos argumentos seguintes:

- discorre sobre o instituto do diferimento do imposto que ampara tanto as operações quanto as prestações de serviço de transporte com a mercadoria café;

- dentre as obrigações impostas aos contribuintes que realizem operações com café impõe-se ao produtor rural entregar, até o dia 15 (quinze) de cada mês, na repartição fazendária a que estiver circunscrito, ou na que houver emitido a nota fiscal avulsa de produtor, modelo 4, a quarta via da nota fiscal emitida pelo destinatário da mercadoria, relativamente à entrada correspondente à operação realizada no mês anterior (artigo 131, inciso II, Anexo IX, RICMS/02), sendo esta obrigação para controle fiscal da operação;

- se a Nota Fiscal de Entrada é inidônea, como cuidou de informar a AF/Belo Horizonte através de Ato Declaratório regularmente editado para esse fim, descabe dizer que o controle fiscal da mercadoria não se completou;

- se o destinatário das mercadorias encerrara suas atividades irregularmente, inegável, portanto, o fato de que a mercadoria a ele não chegara;

- a Notificada não cuidou de demonstrar que realmente entregara a mercadoria ao destinatário indicado na nota fiscal avulsa de produtor, mediante, por exemplo, apresentação de cópia do registro competente da nota fiscal de entrada no LRE do destinatário ou, de quaisquer outros documentos idôneos que comprovassem de maneira indubitosa que os recursos envolvidos na transação tenham como origem o destinatário das mercadorias e destino, a Autuada;

- a Notificada cumpriu, em parte, as determinações do Regulamento do ICMS vigente à época pois não bastava a simples emissão da NFA de Produtor,mas impunha-se a ela acautelar-se quanto ao real destino de suas

mercadorias para se valer por completo do instituto do diferimento do imposto que amparava a operação;

- o lançamento tributário foi instruído com o extrato do Ato Declaratório supracitado e cópia da Nota Fiscal modelo 1-A de nº 000454 declarada inidônea;

- após as diligências necessárias tendentes à apuração do fato que ensejou a irregularidade documental, foi providenciado o Ato Declaratório 13.062.31000547, cuja publicação no "MG" segue juntada a fls. 13;

- examinados os documentos trazidos à colação pela Impugnante, fls. 17/27, constata-se que a mesma não logrou êxito em provar que a utilização do instituto do diferimento correspondente à nota fiscal inidônea tenha sido correta;

- o fato da edição do ato declaratório de inidoneidade documental ter ocorrido em data posterior à utilização do referido instituto lançado na NFAP não legitima o seu uso pois é pacífico na doutrina o entendimento de que seus efeitos são *ex tunc*, até porque as fraudes só são descobertas depois de praticadas;

- a prevalecer a tese da Impugnante seria o mesmo que convalidar as fraudes com o seguinte efeito: o Estado suportaria os prejuízos pelo uso indevido do instituto do diferimento do imposto enquanto não declarasse a inidoneidade dos documentos fiscais em situação irregular, o que não se admite;

- não é possível vislumbrar o alcance pretendido pela Notificada ao fundar sua assertiva no artigo 146 do Código Tributário Nacional, posto que não ocorreu mudança alguma nos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento tributário encerrado no Auto de Infração;

- ocorreu, de fato, a perda do diferimento do imposto que amparava a operação praticada pela produtora rural exatamente em função do conflito entre a sua ação/omissão e o comando já inserto na legislação de regência há muito tempo.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento formalizado pelo Auto de Infração em epígrafe o qual contém as exigências de ICMS (sobre a operação e prestação de serviço de transporte), Multa de Revalidação (50%) e Multa Isolada (20%), capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 55, inciso V, ambos da Lei nº 6.763/75.

Tais exigências estão fundadas na imputação fiscal de que a ora Impugnante teria destinado as mercadorias (60 sacas de café) constantes da Nota Fiscal Avulsa de Produtor n.º 070762 (fl. 09) a destinatário diverso daquele constante do citado documento, ficando, assim, caracterizado o uso indevido do instituto do diferimento do imposto que amparava a operação e a prestação de serviço de transporte respectiva.

Segundo o Fisco, o fato teria ficado evidenciado pela apresentação da Nota Fiscal modelo I-A nº 000454, datada de 07 de julho de 2003, emitida pelo destinatário das mercadorias de nome Horizonte Indústria e Comércio de Café Ltda., Inscrição Estadual nº 062.728116.0002, em cumprimento ao disposto no

artigo 131, inciso II do Anexo IX do RICMS/02, declarada inidônea conforme Ato Declaratório de Inidoneidade Documental nº 13.062.31000547, de 29 de dezembro de 2004, editado pela AF/Belo Horizonte de 1º Nível, noticiado através do Comunicado nº 0311/2005 publicado no “Minas Gerais”, em 08 de janeiro de 2005 (fls. 12/13).

Tanto as operações quanto as prestações de serviço de transporte com a mercadoria café encontram-se abrangidas pelo instituto do diferimento.

Importante ressaltar que o diferimento não se constitui em um benefício fiscal caracterizando-se com uma técnica de tributação segundo a qual o lançamento e o pagamento do imposto são transferidos para operações ou prestações subseqüentes. É o que determina o artigo 9º da Lei nº 6.763/75.

O citado artigo 9º também prevê que o Regulamento do ICMS disporá em quais operações de circulação de mercadorias ocorrerá a aplicação do diferimento.

O diferimento, como técnica de tributação que é, necessita de controle fiscal. Por outro lado, como não é benefício fiscal, não necessita sujeitar-se a interpretação restritiva imposta pelo Código Tributário Nacional.

Ademais, o diferimento não é uma opção do contribuinte. Assim, se uma operação está prevista no Regulamento do ICMS como sujeita ao diferimento, não pode o contribuinte optar por tributá-la.

Por estes dois fatores, apesar de haver necessidade de documentos fiscais para acobertar as operações com diferimento como acontece com qualquer operação de circulação de mercadorias, este não está adstrito a obrigações condicionantes como ocorre com os benefícios fiscais.

No caso específico dos autos, em se tratando de operações com café saído de produtor rural com destino a empresa de torrefação ou moagem, consoante determinação regulamentar, o imposto é diferido nos termos do artigo 111, inciso I, alínea “g” do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

#### **“CAPÍTULO XI**

#### ***Das Operações Relativas a Café Cru***

#### **SEÇÃO I**

#### ***Do Diferimento***

*Art. 111 - O pagamento do imposto incidente nas operações com café cru, em coco ou em grão, fica diferido nas seguintes hipóteses:*

*I - saída da mercadoria de produção própria, em operação interna, promovida pelo produtor rural inscrito, com destino a:*

*g - indústria de torrefação e moagem de café;*

*§ 1º - Nas notas fiscais emitidas para acobertar as operações relacionadas no caput deste artigo, é vedado o destaque de qualquer valor a título de imposto, ressalvadas as hipóteses previstas no*

*parágrafo seguinte e no artigo 10 deste Regulamento.*

Já o artigo 112, do mesmo Anexo IX do Regulamento do ICMS, estabelece que será excluído do regime de diferimento previsto no artigo 111, o contribuinte que infringir ou concorrer para a prática de infração à legislação do imposto.

No presente processo não está comprovado que a Impugnante tenha infringido ou mesmo concorrido para a prática de infração à legislação tributária.

A Impugnante cumpriu as obrigações lhe impostas, estando comprovado nos autos que ela procurou a repartição fazendária para emitir o documento fiscal próprio para acobertamento da operação que realizava. E, como dito linhas acima, não era opção sua a aplicação do diferimento.

Além de emitir corretamente o documento para acobertar a operação que realizava a Impugnante também cumpriu as determinações do artigo 126 e seguintes do já citado Anexo IX do RICMS/02, entregando à repartição fazendária na qual emitiu a Nota Fiscal Avulsa de Produtor nº 070762 (fl. 09), a quarta via da nota fiscal emitida pelo destinatário da mercadoria, relativamente à entrada correspondente à operação realizada no mês anterior (fl. 11), nos termos do artigo 131, inciso II do Anexo IX do RICMS/02.

Esta obrigação, como sustenta o Fisco, na verdade, se traduz em controle fiscal da operação, pois é mediante a emissão da nota fiscal de entrada pelo destinatário das mercadorias do produtor rural, que se verifica o correto uso do instituto do diferimento do imposto nessas operações, completando o ciclo da mercadoria com a utilização do instituto do diferimento.

Não há qualquer dúvida nos autos de que esta obrigação foi cumprida, tendo o Fisco recebido a nota fiscal de entrada emitida pelo adquirente do café no caso em tela que, inclusive, se encontra acostada aos autos à fl. 11, antes da apresentação da Impugnação.

Esta nota fiscal de entrada foi emitida no dia 07 de junho de 2003. Portanto, mais de cinco anos antes da lavratura do presente Auto de Infração.

Acrescente-se ainda que, não há qualquer prova nos autos de que a Fiscalização tenha evidenciado problemas no documento por ela emitido (nota fiscal avulsa de produtor) ou no documento por ela recebido (nota fiscal de entrada), à época em que ocorreu a operação abrangida pelo diferimento.

Desta forma, ainda que se queira sustentar que a legislação tributária impõe obrigação ao produtor rural para assegurar-se de que o lançamento e o pagamento do imposto diferido na operação que o mesmo praticou sejam realmente transferidos à operação subsequente, a pretensa obrigação foi cumprida nos presentes autos.

Não é possível no caso dos autos, repita-se, mais de cinco anos após a emissão da nota fiscal avulsa e do recebimento da nota fiscal de entrada querer-se que a declaração de inidoneidade da segunda, possa descaracterizar a aplicação do instituto do diferimento, sob pena de desrespeito ao Princípio da Segurança Jurídica.

Não se discute aqui os efeitos do ato declaratório de inidoneidade. Entretanto, estes não podem atingir a operação nestes autos realizada, pelos fatos e fundamentos anteriormente destacados.

Argui o Fisco que a Impugnante não teria demonstrado que realmente entregou a mercadoria ao destinatário indicado na Nota Fiscal Avulsa de Produtor nº 070762.

Entretanto, esta comprovação foi feita da forma como determina o Regulamento do ICMS com a entrega da nota fiscal de entrada emitida pelo destinatário e constante dos autos à fl. 11.

Também não cuidou o Fisco de demonstrar que a mercadoria realmente foi entregue a destinatário diverso daquele constante no documento fiscal de fl. 09. este fato seria fundamental para aplicação da penalidade descrita no inciso V do artigo 55 da Lei nº 6.763/75 pois, conforme entendimento de grande parte da doutrina nacional, as penalidades no campo de Direito Tributário devem atender, quando de sua aplicação às mesmas regras do Direito Penal. Dentre tais regras, a perfeita configuração do procedimento do contribuinte ao tipo descrito na norma sancionatória. Tal não ocorreu nos presentes autos.

Se a Fiscalização sustenta que a Impugnante poderia trazer aos autos, por exemplo, cópia do registro competente da nota fiscal de entrada no LRE do destinatário referente à nota fiscal avulsa de produtor que ela requereu a emissão, para comprovar que a mercadoria foi entregue ao destinatário descrito no documento fiscal objeto da autuação, também o Fisco poderia apresentar estes mesmos documentos para sustentar o lançamento. Registre-se que o Fisco tem acesso mais fácil a estes documentos do que a ora Impugnante.

Caso o Fisco tivesse apresentado a comprovação de que a nota fiscal de entrada não foi objeto de registro, por exemplo, o feito fiscal estaria mais robusto e a decisão poderia ser diversa.

Também não há provas nos autos de que a Impugnante não tenha se acautelado quanto ao real destino de suas mercadorias.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

## **9 – EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO**

---

Acórdão: 19.368/09/2ª

Publicado no "MG" de 17/12/2009

---

### **EMENTA**

**EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - SAÍDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO – MINÉRIO DE FERRO BENEFICIADO. Descaracterização da não incidência do ICMS em operação de remessa de minério de ferro**

**beneficiado em transferência de um para outro estabelecimento da Autuada, com o fim específico de exportação, face à não comprovação de que a mercadoria transferida foi efetivamente exportada no mesmo estado em que saiu do território mineiro. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, III, §§ 1º e 2º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS quanto ao mérito da acusação fiscal, cabendo, no entanto, levar os valores apurados à recomposição da conta gráfica.**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENS DO ATIVO E ENERGIA ELÉTRICA. Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições energia elétrica e bens destinados ao ativo permanente, utilizados no mineroduto, área apartada da atividade principal do estabelecimento. Infração caracterizada. Correto o estorno do crédito, de forma a reduzir o saldo credor da Autuada, bem como a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.**

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

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/10/06 a 31/03/08, em face da constatação das seguintes irregularidades:

1. descaracterização da não incidência do ICMS, em operações interestaduais de remessa de minério de ferro beneficiado com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, localizado no Estado do Espírito Santo (CNPJ 16.628.281/0006-76), para fins de industrialização e posterior exportação;

2. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à energia elétrica e bens do ativo fixo utilizados em área marginal ou alheia à atividade principal do estabelecimento (mineroduto).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado no item “1”, acrescido da Multas de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº 6763/75, bem como a Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da mencionada lei, relativamente ao item “2” acima.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 180/201, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 232/256.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 259/275, opina pela procedência parcial do lançamento.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão de 25/08/09, exara despacho interlocutório, com a Autuada prestando as informações às fls. 282/285, enquanto o Fisco se manifesta às fls. 287.

Novamente nos autos, a Assessoria do Conselho retifica seu parecer anterior e opina pela procedência do lançamento.

---

**DECISÃO**

Tal qual fez a Assessoria ao fundamentar o seu parecer serão utilizados, basicamente, os mesmos argumentos contidos na Manifestação Fiscal de fls. 232/256, naquilo que se coaduna com a decisão da Câmara de Julgamento.

Saliente-se, desde já, que a matéria versada no presente processo já foi objeto de apreciação por este E. Conselho, em PTA de idêntica sujeição passiva, conforme Acórdão nº. 18.372/07/1ª, que também será objeto de citação e utilização no presente parecer.

Cumpra esclarecer desde logo, que a atividade operacional da Samarco Mineração S.A. (Autuada), inicia-se com a lavra ou extração do minério de ferro, tal qual encontrado na natureza, através da simples escavação ou mediante desmonte da rocha (minério) com uso de explosivos.

Após a lavra do minério, esse é transportado, utilizando-se caminhões “fora de estrada” e/ou correias transportadoras, para a planta de beneficiamento, responsável pela concentração do minério de ferro. Nesta fase, o minério sofre modificação química, pois a concentração do ferro, desejada, aumenta e o teor de sílica (areia), indesejada, diminui. Além disso, ocorre modificação física pelo tratamento mecânico submetido ao minério extraído (britagem, peneiramento, moagem), que o coloca em tamanho adequado ao processo de concentração e expedição via mineroduto.

Uma vez obtido o produto final, minério de ferro concentrado, chamado “pellet feed”, esse é misturado à água para formar uma massa homogênea chamada “polpa de minério”, também denominado “concentrado”.

Obtida a “polpa de minério” esta é, em sua totalidade, exclusivamente transportada para o estabelecimento da Samarco Mineração S.A., em Ponta Ubu, município de Anchieta, no Estado do Espírito Santo (CNPJ 16.628.281/0006-76).

O transporte da “polpa de minério” é realizado através de mineroduto (tubulação metálica), com 396 km de extensão, do estabelecimento de Mariana/MG até o estabelecimento em Ponta Ubu/ES.

Em Ponta Ubu a “polpa de minério” recebida é processada para a retirada da água, sendo o minério úmido (“pellet feed”) resultante misturado a outros produtos, basicamente: bentonita (argila), calcário e carvão mineral (coque metalúrgico), obtendo-se uma massa homogênea para a moldagem de pequenas esferas, com aproximadamente 15 mm de diâmetro, que serão queimadas (“assadas”) em fornos alimentados com óleo combustível para obtenção das chamadas “pelotas” ou “pellets”, produto final do estabelecimento da Samarco em Ponta Ubu.

Durante o processo de controle de qualidade das “pelotas”, exercido pela Samarco/ES, surge outro produto comercializável, denominado “pellet screening”, em decorrência das pelotas expurgadas, por estarem fora das especificações técnicas requeridas (material passante da peneira classificadora após o forno de pelotização - vide fls. 46).

A Samarco Mineração S/A, em Mariana/MG, processa apenas um único produto, o “pellet feed”, que por questões técnicas relacionadas especificamente à viabilização do transporte, via mineroduto, até seu único e exclusivo destinatário, a própria Samarco Mineração S/A em Anchieta/ES, mistura o “pellet feed” à água para obter a “polpa de minério”, também chamada de “concentrado”.



As saídas da “polpa de minério” ou “concentrado” promovidas pelo estabelecimento da Samarco Mineração S/A, em Mariana/MG, para a Samarco Mineração S/A, em Anchieta/ES, único e exclusivo destinatário da “polpa de minério”, são acobertadas:

a) Sistemáticamente, por uma única nota fiscal modelo 1, emitida via Processamento Eletrônico de Dados (PED) no final de cada período de apuração do ICMS, com CFOP 6.21 ou 6.151 (transferência interestadual de produção do estabelecimento), não tributada, constando, no campo “informações complementares” a citação: “não incidência ICMS conf. art. 3º, inciso II – Lei Complementar 87 de 13/08/96”. (vide fls. 22/39).

A quantidade dos produtos é igual àquela do “pellet feed” em forma de “polpa de minério” recebido e transformado em pelotas, no período de apuração, pelo estabelecimento da Samarco Mineração S/A em Anchieta/ES.

O valor da operação é aquele do “pellet feed”, médio de mercado, praticado apenas pela Samarco/ES (internas e para o exterior), segundo informação da Samarco/MG.

b) Eventualmente, se for o caso, por uma única nota fiscal modelo 1, emitida via PED no final de cada período de apuração do ICMS, com CFOP 6.21 ou 6.151 (transferência interestadual de produção do estabelecimento), tributada, descrevendo no campo “informações complementares” que se trataria de mercadorias transferidas para Ubu, sendo destinadas a vendas no mercado interno (Brasil). Neste período de verificação não houve ocorrência de operações desta natureza.

A quantidade dos produtos é igual àquela do “pellet feed” em forma de “polpa de minério” recebido pela Samarco/ES e destinado ao mercado interno, quando se realiza este tipo de operação.

O valor da operação é aquele de venda praticado pela Samarco/ES, segundo informação da Samarco/MG.

Em Ponta Ubu, o minério de ferro recebido em forma de “polpa de minério” pode resultar nos seguintes produtos comercializáveis: “pellet feed” (polpa de minério sem água), “pelotas” (esferas com aproximadamente 15 mm de diâmetro resultantes da queima da mistura do “pellet feed” com outros aditivos) e “pellet screening” (resultante das “pelotas” recusadas pelo controle de qualidade).

Os produtos da Samarco/ES (“pellet feed”, “pelotas” e “pellet screening”), quase que em sua totalidade, são destinados à exportação, sendo observadas exceções em saídas, desses mesmos produtos, para o mercado interno (Brasil).

As saídas do “pellet feed”, “pelotas” e “pellet screening”, promovidas pela Samarco/ES, com destino ao mercado externo, são cadastradas nos documentos de exportação como sendo exportações exclusivamente capixabas.

As saídas do “pellet feed”, promovidas pela Samarco/ES, com destino ao mercado interno, são tributadas normalmente, à luz do RICMS do Estado do Espírito Santo.

Em resumo, conforme descrito no relatório do Auto de Infração, a ação fiscal descaracterizou as operações de exportação da Samarco Mineração S.A. constantes das notas fiscais relacionadas no campo “Nota Fiscal” às fls. 18, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 22/39, que acobertaram as remessas de minério de ferro da Samarco/MG para a Samarco/ES, entre outubro de 2006 e março de 2008.

A descaracterização da exportação reside em dois fundamentos básicos, quais sejam:

(i) a Samarco/MG não apresenta documentos comprobatórios da exportação dos produtos constantes das notas fiscais autuadas, inexistindo, portanto, registros nos órgãos federais reguladores das exportações ou tampouco memorandos de exportação que vinculem saídas de mercadorias para o exterior à Samarco/MG (Autuada);

(ii) tanto a legislação federal, como a estadual, não consideram exportações as operações promovidas pela Samarco/MG: saída de matéria-prima (“pellet feed”), em forma de “polpa de minério” ou “concentrado”, destinada ao seu estabelecimento no Estado do Espírito Santo (Samarco/ES), componente principal de outro produto – “pelotas”- que é exportado diretamente pela Samarco/ES.

Quanto ao primeiro fundamento, já suficiente, por si só, para descaracterização das exportações promovidas pela Samarco/MG, apresenta-se límpido e cristalino, haja vista que a Impugnante não apresentou um único documento que pudesse comprovar as exportações do minério de ferro constantes das notas fiscais objeto da presente ação fiscal (fls. 22/39).

Entretanto, mesmo diante da certeza da ação fiscal, em função da ausência de comprovação das exportações, o Fisco Estadual ainda aprofundou as suas investigações para enquadrar as atividades comerciais da Autuada à legislação vigente, concluindo que a Samarco/MG não só não apresenta documentos comprobatórios das exportações, como também não promove exportações.

Para tanto, basta observar o item “2” do parecer da Assessoria deste Conselho, que descreve a forma de operação exercida pela Autuada, e nos seguintes dispositivos legais do RICMS/02, vigentes à época das operações:

*“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;*

*(...)*

*§ 2º - O disposto no inciso I do parágrafo anterior somente se aplica à operação de remessa da própria mercadoria a ser exportada posteriormente, no mesmo estado em que se encontre, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento.*

*(...)*

*§ 4º - A não-incidência prevista no inciso III do caput deste artigo não alcança, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 7º, as etapas anteriores de circulação da mesma mercadoria ou de outra que lhe tenha dado origem.”(G.N.)*

Enquadrando, agora, as operações tidas como exportação pela Samarco/MG aos dispositivos legais supracitados, logo se conclui que, em qualquer hipótese, as saídas do “pellet feed” destinadas ao estabelecimento da Samarco/ES não podem ser consideradas exportações: a uma porque a Samarco/MG não realizara exportação direta do seu único produto final (pellet feed) e a duas porque tampouco realiza exportação indireta, sob a regra de remessa com o fim específico de exportação de que trata o art. 5º, § 1º, I do RICMS/MG c/c arts. 243 a 253 do Anexo IX, do mesmo Regulamento.

Ora, a exportação direta seria aquela onde a própria Samarco/MG promoveria as operações de exportação do “pellet feed”. Entretanto, a Samarco/MG destinava o “pellet feed”, não ao mercado externo, mas sim a outro estabelecimento no Estado do Espírito Santo (Samarco/ES), que utiliza o “pellet feed” como matéria-prima principal para obtenção da “pelota”, que é exportada pela Samarco/ES.

Já a exportação indireta, em resumo, seria aquela onde a Samarco/MG destinasse a outro estabelecimento da mesma empresa a própria mercadoria a ser exportada posteriormente, no mesmo estado em que se encontrasse, ressalvados os casos de simples acondicionamento ou reacondicionamento. Entretanto, a Samarco/MG destina o “pellet feed” à Samarco/ES, não para a exportação, mas sim para ser utilizado como matéria-prima utilizada na obtenção da “pelota”, produto final exportado pela Samarco/ES.

Além disso, existem dois processos produtivos distintos (beneficiamento e pelotização, respectivamente) em estabelecimentos e Estados Federados distintos (Samarco/MG e Samarco/ES), sendo que toda a exportação é efetuada pela Samarco/ES. Neste ponto, deve-se observar o prescrito no § 4º do

art. 5º, que dispõe que a não incidência não se aplica às etapas anteriores de circulação da mesma mercadoria ou de outra que lhe tenha dado origem. É sabido que “pellet feed” não é “pellet” (mercadoria exportada). “Pellet feed” dá origem ao “Pellet” depois de um processo de industrialização.

Pode-se verificar que a polpa de minério (“pellet feed” misturado à água) encerra a industrialização a cargo da Samarco/MG. Neste ponto, toda a produção do “pellet feed” é transferida, via mineroduto, à Samarco/ES, que por sua vez acrescenta aditivos ao “pellet feed”, recebido da Samarco/MG, para formação das pelotas ou “pellets”. O fluxograma acostado às fls. 45/46, apresenta claramente os processos produtivos distintos, cada qual em unidades distintas, sendo reservado a extração e o beneficiamento do mineiro de ferro à Samarco/MG e a pelletização à Samarco/ES.

Então, fica claro que, em regra, o “pellet feed” produzido pela Samarco/MG é transformado em “pellets” pela Samarco/ES, sendo mercadorias com apresentações físicas diferentes: enquanto o “pellet feed” assemelha-se a uma areia fina o “pellet” é uma esfera aglomerada e rígida, com aproximadamente 15 mm de diâmetro, inclusive possuindo NCM ou NBM/SH diferenciadas.

Além dos dispositivos legais supracitados, vale ainda, citar a jurisprudência administrativa formada por decisões no mesmo sentido, prolatadas pelo CC/MG em relação às remessas com o fim específico de exportação, alinhando-se com o § 2º, art. 5º do RICMS/MG: 16.367/04/3ª, 16.377/04/3ª, 16.485/04/3ª, 16.506/04/3ª, 16.477/04/1ª, 16.480/04/1ª e 2.935/CE.

Esses acórdãos encerram o seguinte entendimento: a remessa com o fim específico de exportação somente estaria caracterizada quando a mercadoria fosse enviada pelo remetente, diretamente para depósito em armazém alfandegado ou em entreposto aduaneiro, sendo exportada, posteriormente, no mesmo estado da saída da mercadoria do estabelecimento do remetente, ressalvado o seu simples acondicionamento (embalagem) ou reacondicionamento (reembalagem).

Portanto, afastada a hipótese de exportação direta ou indireta, as operações interestaduais objeto da autuação devem ser consideradas normalmente tributadas, ou seja, estariam submetidas a dispositivos ordinários do RICMS/02, que não aqueles específicos da exportação.

A Impugnante reputa não válido o dispositivo regulamentar mineiro que presta interpretação restritiva à não-incidência nas operações de exportação indireta, entendendo-o contrário ao disposto em normas superiores (CF/88 e LC 87/96).

Para enfrentar tal posição basta esta Casa se reportar ao disposto no art. 110, I do RPTA/MG, que veda a negativa de aplicação de legislação tributária consubstanciada em atos normativos do Poder Executivo.

Para o caso presente, entretanto, desnecessária a solução anterior. É que a aplicação da restrição contida no § 2º, transcrito em linhas anteriores, admite análise crítica, de modo a apreciar a efetividade do significado da operação praticada pelo remetente.

Ora, se a remessa for para industrialização, evidentemente que não se trata de remessa com fins específicos de exportação, mas sim de transferência de mercadoria para industrialização, e depois, posterior exportação do produto resultante do processo industrial.

Alega a Impugnante que “as operações que se realizam no estabelecimento de Ponta Ubu não implicam em alteração da natureza ou estado do produto, a ponto de configurar sequer a hipótese restritiva do art. 5º, § 2º do Decreto 43080/02”.

Essa alegação foi enfrentada pela 1ª Câmara de Julgamento, quando apreciou o PTA nº. 01.000154742-06, de idêntica sujeição passiva, consignando de forma expressa no Acórdão nº. 18.372/07/1ª os seguintes argumentos:

*“MUITO EMBORA A IMPUGNANTE NÃO RECONHEÇA A PREPARAÇÃO DE PELOTAS COMO PROCESSO INDUSTRIAL, OUTRA COISA NÃO É, COM FULCRO NO LAUDO PERICIAL JUNTADO AOS AUTOS PELA DEFESA, PRODUZIDO POR OCASIÃO DE LANÇAMENTOS VERSANDO SOBRE A REMESSA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS.*

*PELO QUE CONSTA NO MENCIONADO LAUDO, ELABORADO PELA ENGENAP ENGENHARIA, POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL, NA FORMAÇÃO DA PELOTA VERDE/CRUA, SÃO ADICIONADOS COMO AGLOMERANTES OS SEGUINTE PRODUTOS: CAL CALCÍTICA; CAL DOLOMÍTICA; BENTONITA; CALCÁRIO DOLOMÍTICO E CALCÁRIO CALCÍTICO.*

*UTILIZA-SE, AINDA, O CARVÃO ANTRACÍTICO NO PROCESSO PRODUTIVO.*

*AS PELOTAS SÃO CLASSIFICADAS COMO RD - PELOTAS PARA REDUÇÃO DIRETA E AF – PELOTAS PARA ALTO FORNO, AMBAS COM COMPOSIÇÃO QUÍMICA PRÓPRIA, CONFORME DESCRITO ÀS FLS. 22 DO LAUDO PERICIAL, SENDO QUE CADA TIPO DE PELOTA TEM UTILIZAÇÃO DIFERENTE NOS PROCESSOS PRODUTIVOS SEGUINTE (NOS DESTINATÁRIOS ADQUIRENTE).*

*CONTINUANDO, O LAUDO PERICIAL INFORMA QUE APÓS A OBTENÇÃO DAS PELOTAS CRUAS, ESTAS PASSAM PELO FORNO, “INCORPORANDO À SUA COMPOSIÇÃO QUÍMICA AS NOVAS ESPÉCIES QUE CONSTITUEM OS ADITIVOS”.*

*DESTACA AINDA O BEM ELABORADO LAUDO, QUE O “FORNO UTILIZADO PELA SAMARCO É O MAIOR FORNO DE PELOTIZAÇÃO DO MUNDO, SENDO TIPO GRELHA MÓVEL, POSSUINDO 257 CARROS CONECTADOS FORMANDO UMA CORRENTE SEM FIM, COM 4,0 METROS DE LARGURA E 176 METROS DE COMPRIMENTO”.*

*APÓS A TRANSFORMAÇÃO DAS PELOTAS VERDES EM PELOTAS SECAS, PELO PROCESSO DE QUEIMA, QUE SE INICIA COM 500° C, ATÉ ATINGIR 1.350° C, TEM-SE UM NOVO PRODUTO ONDE “AS ALTERAÇÕES CRISTALINAS SOFRIDAS PELAS PELOTAS OCORREM PRIMEIRAMENTE PELO REARRANJO DAS MOLÉCULAS E POSTERIORMENTE PELO SURGIMENTO DE LIGAÇÕES QUÍMICAS ENTRE OS ELEMENTOS E COMPOSTOS DOS MATERIAIS PRESENTES, RESULTANDO, CONSEQUENTEMENTE, EM UMA NOVA ESTRUTURA MOLECULAR E CRISTALINA”.*

*POR FIM, APÓS A PRODUÇÃO DOS DOIS TIPOS DE PELOTAS, EXTRAÍ-SE, AINDA, UM SUBPRODUTO DENOMINADO “PELLET SCREENING”, CONSIDERADO REJEITO INDUSTRIAL, COM FRAÇÕES ABAIXO DE 6,3 MM.*

*DESTA FORMA, RESTA DEMONSTRADO, DE FORMA INEQUÍVOCA, A REALIZAÇÃO DE PROCESSO INDUSTRIAL NO ESTABELECIMENTO DE PONTA DE UBÚ, SENDO CERTA A ACUSAÇÃO DE QUE A OPERAÇÃO VERDADEIRA É A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO.”*

Portanto, afastada a hipótese de exportação direta promovida pelo próprio remetente, as operações deste remetente, não enquadradas no § 2º do art. 5º, do RICMS/02 (remessa com o fim específico de exportação), seriam consideradas normais, ou seja, estariam submetidas aos dispositivos ordinários do RICMS/02 que não aqueles específicos da exportação.

Por isso mesmo o segundo apontamento do Fisco, de completa ausência de documentos fiscais relativos à exportação, junto ao estabelecimento mineiro, uma vez que toda a mercadoria produzida (pelotização) pelo estabelecimento capixaba foi por ele diretamente exportada.

Ao admitir, apenas por argumentação, a possibilidade de se caracterizar as operações como remessas interestaduais, a defesa destacou dois outros aspectos que, ao seu entendimento, ainda assim não levaria o feito fiscal adiante.

O primeiro deles refere-se à Súmula 166, do Superior Tribunal de Justiça, que nega incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Esse argumento, no entanto, não tem o condão de ilidir as exigências fiscais, face à norma contida no art. 6º, VI da Lei nº 6763/75, que estabelece a ocorrência do fato gerador do imposto “na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Ressalte-se que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme abaixo:

"Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: 'Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular'" (Cassone, Vittorio - Direito Tributário - 13ª Edição - Ed. Atlas - 2001 - pág. 298).

O não menos festejado Roque Carraza entende que a incidência do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular justifica-se pelo Princípio Federativo, conforme destaque na obra "ICMS", pág. 55, 9ª ed, 2ª tiragem.

Da mesma forma, o eminente Professor Alcides Jorge Costa a admite, ao entendimento que toda agregação de valor à mercadoria, que a leve ao consumo, ainda que sem transferência da posse ou da propriedade, configura hipótese de incidência do ICMS (ICM na Constituição e na Lei Complementar, pág. 83/90).

Em recente julgamento sobre essa matéria, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul seguiu essa mesma linha, decidindo pela incidência do ICMS em casos da espécie, conforme ementas a seguir:

*TIPO DE PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL*

*NÚMERO: 597042464*

*RELATOR: JURACY VILELA DE SOUZA*

*EMENTA: ICMS. ATIVO IMOBILIZADO. APARENTE E TRANSITORIO. TRANSFERENCIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE. INCIDE O IMPOSTO DE CIRCULACAO DE MERCADORIAS NA TRANSFERENCIA DE BENS ADQUIRIDOS PELA MATRIZ, ONDE SE IMOBILIZA TRANSITORIA E APARENTE, DESTINADO AO ATIVO FIXO DE ESTABELECIMENTO FILIAL INSTALADO EM OUTRO ESTADO, CARACTERIZANDO OPERACAO RELATIVA A CIRCULACAO DE MERCADORIA, EM COMPLEMENTACAO A CIRCULACAO INICIAL. APELACAO IMPROVIDA. VOTO VENCIDO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 597042464, SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: JURACY VILELA DE SOUZA, JULGADO EM 28/05/1997)*

*TRIBUNAL: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS*

*DATA DE JULGAMENTO: 28/05/1997*

ÓRGÃO JULGADOR: SEGUNDA CÂMARA CÍVEL  
COMARCA DE ORIGEM: PORTO ALEGRE  
SEÇÃO: CIVEL

ICMS. - EMPRESA. - BENS DO ATIVO FIXO E MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. TRANSFERENCIA E CIRCULACAO ENTRE AS DIVERSAS UNIDADES DA EMPRESA. LOCALIZADAS EM AREAS DIVERSAS DO TERRITORIO NACIONAL. EFEITOS. - AQUISICAO DE BENS PELA EMPRESA MATRIZ. VISANDO INTEGRAR O ATIVO FIXO DE FILIAL. TRANSFERENCIA ENTRE UNIDADES LOCALIZADAS EM ESTADOS DIVERSOS. EFEITOS. - OPERACOES INTERESTADUAIS. SAIDA DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE. INCIDENCIA. DIREITO TRIBUTARIO.

De toda forma, deve-se reiterar que não se incluem na competência deste órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”, nos termos do art. 110, I, do RPTA/MG.

Considerando-se que a Autuada insiste em intitular-se exportadora de minério de ferro, pretende-se aqui aprofundar os esclarecimentos, para que não paire qualquer dúvida de que a Autuada não é contribuinte exportador, tanto direto ou indireto.

Às fls. 55/172, o Sujeito Passivo, provocado pelo Fisco (vide item “4” da intimação 001/2008, à fls. 7), apresenta todos os processos de exportação relativos ao período autuado.

Analisando a documentação supracitada, verifica-se que, em todos os processos de exportação, tanto as notas fiscais de exportação, como os “Bill of Lading”, as Declarações de Despacho, assim como os Comprovantes de Exportação, não estão em nome do estabelecimento do Sujeito Passivo, mas sim em nome do estabelecimento capixaba (CNPJ 16.628.281/0006-76), que se trata do efetivo exportador do minério de ferro, em suas várias apresentações (“pellets”, “pellet feed” ou “pellet screening”).

Uma vez demonstrado, que o Sujeito Passivo não é exportador direto e considerando-se que nenhum memorando de exportação foi apresentado ao Fisco, conclui-se que não há que se falar em exportação indireta, ou seja, remessa com o fim específico para exportação.

O segundo aspecto adicional trazido pela defesa diz respeito ao entendimento anterior do Fisco, em face de lançamentos que identificaram tais operações como remessas para exportação, lançamentos esses reconhecidos pela Impugnante pela via da “transação”.



Quando do julgamento do PTA nº 01.000154742-06, de idêntica sujeição passiva, que versava sobre matéria também idêntica, a 1ª Câmara de Julgamento, através do Acórdão nº 18.372/07/1ª, com fulcro no art. 100, do CTN, excluiu as exigências relativas à multa de revalidação e dos juros de mora, em relação às transferências interestaduais de mercadorias para o Estado do Espírito Santo, com os seguintes argumentos:

*“NOUTRA LINHA, DESTACA A DEFESA QUE EM TEMPOS OUTROS, A EMPRESA REALIZAVA A MESMA OPERAÇÃO OBJETO DO LANÇAMENTO EM DEBATE, DENOMINANDO-A DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, E TEVE CONTRA SI LANÇAMENTOS FISCAIS, JÁ QUITADOS EM DECORRÊNCIA DE TRANSAÇÃO ENTRE AUTUADA E FAZENDA PÚBLICA, AO ENTENDIMENTO DE SE TRATAR DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS, NO CASO O MINÉRIO DE FERRO.*

*PLEITEIA, ASSIM, A APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 146 DO CTN, QUE VEDA A ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO, EXCETO PARA PERÍODOS POSTERIORES À MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO.*

*O MENCIONADO ART. 146 ASSIM EXPRESSA, IN VERBIS: ART. 146. A MODIFICAÇÃO INTRODUZIDA, DE OFÍCIO OU EM CONSEQÜÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL, NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO SOMENTE PODE SER EFETIVADA, EM RELAÇÃO A UM MESMO SUJEITO PASSIVO, QUANTO A FATO GERADOR OCORRIDO POSTERIORMENTE À SUA INTRODUÇÃO.*

*A INTERPRETAÇÃO DO DISPOSITIVO EM QUESTÃO NÃO TEM SIDO FÁCIL, QUER PELA DOUTRINA OU PELA JURISPRUDÊNCIA, SENDO CERTO QUE A ADMINISTRAÇÃO FISCAL NÃO PODE ADOTAR PROCEDIMENTOS INTERPRETATIVOS DIVERSOS PARA UM MESMO FATO.*

*COMENTANDO SOBRE O TEMA, O MESTRE PAULO BARROS DE CARVALHO (1993, P. 278-279), DÁ CONTA DE QUE A ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO NÃO PODE OCORRER EM RELAÇÃO AO MESMO PERÍODO JÁ LANÇADO PELO FISCO, MAS SOMENTE PARA OS PERÍODOS SUBSEQÜENTES. EXEMPLIFICANDO, DESTACA O RENOMADO AUTOR:*

*“NEM SEMPRE É FÁCIL DISTINGUIR O ERRO DE FATO DO ERRO DE DIREITO, ENTREPONDO-SE UMA REGIÃO NEBULOSA, UMA ÁREA CINZENTA, QUE A DOGMÁTICA AINDA NÃO CONSEGUIU SUPLANTAR. ISSO NÃO NOS*

IMPEDE DE APLICAR A DISCRIMINAÇÃO NOS PONTOS QUE ENXERGAMOS NÍTIDOS. FIGUREMOS UM EXEMPLO DE ERRO DE FATO. O AGENTE PÚBLICO, AO VERIFICAR O VALOR DA OPERAÇÃO, BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, TOMA-O A MENOR, PROMOVENDO A DETERMINAÇÃO DA DÍVIDA EM QUANTIA INFERIOR À QUE EFETIVAMENTE É. TEMPOS DEPOIS, ANTES, NATURALMENTE, QUE FLUA O PRAZO DECADENCIAL, PROCEDE A EXPEDIENTE DE OFÍCIO, COMUNICANDO AO SUJEITO PASSIVO A ALTERAÇÃO HAVIDA NO LANÇAMENTO ORIGINÁRIO. HOVE ERRO DE FATO E, PORTANTO, É REGULAR A INICIATIVA MODIFICADORA DA FAZENDA PÚBLICA.”

“NOUTRO QUADRO, O FUNCIONÁRIO COMPETENTE PROMOVE O CÁLCULO DO TRIBUTO DEVIDO, MEDIANTE APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA CERTA, DIGAMOS 17%, EM VIRTUDE DA CLASSIFICAÇÃO QUE ENTENDE CORRETA, PARA CERTO PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NA TABELA DO IPI. POSTERIORMENTE, SEM APONTAR QUALQUER ASPECTO MATERIAL NOVO DO BEM QUE ANALISARA, MUDA DE OPINIÃO, PASSANDO A CLASSIFICÁ-LO NUMA POSIÇÃO MAIS GRAVOSA DA TABELA, ONDE A ALÍQUOTA É DE 23%, ALEGANDO QUE ESSE É O PERCENTUAL JURIDICAMENTE MAIS ADEQUADO ÀQUELE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. A ALTERAÇÃO NÃO PODE PREVALECER, FUNDADA QUE ESTÁ EM MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. O AGENTE NÃO PODERIA, SEGUNDO O DIREITO, DESCONHECER A DIRETRIZ JURÍDICA APROPRIADA À ESCOLHA DA ALÍQUOTA. HOVE ERRO DE DIREITO E O CITADO ART. 146 SÓ PERMITE APLICAR O NOVEL CRITÉRIO PARA FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS SUBSEQÜENTES ÀQUELE QUE ENSEJOU A INTERPRETAÇÃO.”

NESTA LINHA DE RACIOCÍNIO, NÃO PODE MUDAR O CRITÉRIO PARA MODIFICAR O LANÇAMENTO ANTERIOR, MAS PODE FAZÉ-LO EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ÚLTIMO PERÍODO DO LANÇAMENTO FINDO.

NO CASO EM ANÁLISE, COM A MESMA INTERPRETAÇÃO, ADMITI-SE TRATAMENTO NOVO APÓS 01.11.1996, UMA VEZ QUE O FISCO SOMENTE MANIFESTOU-SE EM RELAÇÃO AO PERÍODO ANTERIOR.

POR OUTRO LADO, AINDA QUE TAL CORRENTE NÃO SEJA A DE MAIOR ACEITAÇÃO, EXISTINDO AQUELA QUE NÃO ADMITE NENHUMA EXIGÊNCIA FISCAL, OUTROS

*DOCTRINADORES, BUSCANDO SUSTENTAÇÃO NO ART. 100 DO PRÓPRIO CTN, ENTENDEM POSSÍVEL A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO, SEM OS ACRÉSCIMOS LEGAIS, SENDO ESTA A QUE MELHOR SE AFEIÇA À INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*

*DÚVIDAS NÃO EXISTEM DE QUE, ATÉ A VIGÊNCIA DA LC 87/96, A AUTUADA REMETIA O MINÉRIO DE FERRO NO MESMO ESTADO DO REMETIDO NAS OPERAÇÕES OBJETO DA PRESENTE DISCUSSÃO, INTITULANDO DE REMESSA INTERESTADUAL.*

*O FISCO NAQUELA OCASIÃO, DESCONSIDEROU A PELOTIZAÇÃO REALIZADA NO ESTABELECIMENTO DE PONTA DE UBÚ E EXIGIU O IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTO SEMI-ELABORADO, NO CASO O MINÉRIO DE FERRO.*

*EM SUA MANIFESTAÇÃO FISCAL NESTES AUTOS, SALIENTA O AUTOR QUE A ACUSAÇÃO FISCAL ANTERIOR SE DEU EM RAZÃO DE DEFICIÊNCIA DE REDAÇÃO DO ORDENAMENTO MINEIRO, QUE ACABOU POR TRATAR EXPORTAÇÃO E REMESSA INTERESTADUAL NUM MESMO DISPOSITIVO.*

*DESTACA, TAMBÉM, O FISCO, QUE A AUTUADA NÃO SOFREU NENHUM PREJUÍZO, UMA VEZ QUE NAQUELA OCASIÃO, POR DETERMINAÇÃO REGULAMENTAR ESPECÍFICA, A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE NA EXPORTAÇÃO DIRETA E NA REMESSA INTERESTADUAL ERA A MESMA, EQUIVALENTE A 6% (SEIS POR CENTO).*

*SEM RAZÃO O FISCO, UMA VEZ QUE, NÃO OBSTANTE OS VALORES, A EFETIVA ACUSAÇÃO ANTERIOR ERA DE REMESSA PARA EXPORTAÇÃO SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.*

*A ORA IMPUGNANTE, DIANTE DAS ACUSAÇÕES POSTAS PELO FISCO, BUSCOU CORRIGIR SEU PROCEDIMENTO, PASSANDO A LANÇAR NOS DOCUMENTOS FISCAIS A REMESSA COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO.*

*AO LONGO DOS EXERCÍCIOS DE 1996 A 2004, A AUTUADA PRATICOU REGULARMENTE SUAS OPERAÇÕES, TAL QUAL DESCRITO NOS DOCUMENTOS, MENCIONANDO REMESSA COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO, MAS ENCAMINHANDO O MINÉRIO PARA A UNIDADE DE PELOTIZAÇÃO.*

*POR DIVERSAS VEZES ESTEVE O FISCO DE POSSE DA DOCUMENTAÇÃO DA AUTUADA, ANALISANDO SEUS CRÉDITOS, QUE EM DECORRÊNCIA DA REMESSA AMPARADA PELA NÃO-INCIDÊNCIA, ACUMULARAM-SE AO*

LONGO DOS ANOS, SENDO OBJETO DE DIVERSAS TRANSFERÊNCIAS NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA PARA OS ESTABELECIMENTOS EXPORTADORES.

OS DOCUMENTOS PRESENTES NOS AUTOS DEMONSTRAM QUE O FISCO, NO PERÍODO MENCIONADO, SEMPRE ADMITIU A CONDIÇÃO DE EMPRESA EXPORTADORA, AUTORIZANDO AS TRANSFERÊNCIAS DOS CRÉDITOS.

COMO O PRÓPRIO AUTOR DO TRABALHO FISCAL RECONHECE, SOMENTE EM 2005 A UNIDADE FAZENDÁRIA DECIDIU POR UMA VISITA AO ESTABELECIMENTO DE PELOTIZAÇÃO, QUANDO ENTÃO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DO PROCESSO INDUSTRIAL, QUE RETIRA A POSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE REMESSAS COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO.

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR, EM SEU ART. 100 PRESCREVE:

ART. 100. SÃO NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS, DOS TRATADOS E DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DOS DECRETOS:

I - OS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS;

II - AS DECISÕES DOS ÓRGÃOS SINGULARES OU COLETIVOS DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA, A QUE A LEI ATRIBUA EFICÁCIA NORMATIVA;

III - AS PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS;

IV - OS CONVÊNIOS QUE ENTRE SI CELEBREM A UNIÃO, OS ESTADOS, O DISTRITO FEDERAL E OS MUNICÍPIOS.

PARÁGRAFO ÚNICO. A OBSERVÂNCIA DAS NORMAS REFERIDAS NESTE ARTIGO EXCLUI A IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES, A COBRANÇA DE JUROS DE MORA E A ATUALIZAÇÃO DO VALOR MONETÁRIO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

CONSUBSTANCIADA, PORTANTO, A PRÁTICA REITERADA DO FISCO EM ADMITIR AS OPERAÇÕES PRATICADAS PELA AUTUADA AO LONGO DESSES ANOS COMO DE REMESSA COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO.

NESTE CASO, O DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO ACIMA TRANSCRITO DETERMINA A EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA AUTUADA SOBRE OS VALORES DE MULTAS, JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, UMA

*VEZ QUE O FISCO SE MOSTROU CONIVENTE COM A IRREGULARIDADE PRATICADA.*

*EXCLUEM-SE, DESTA FORMA, AS EXIGÊNCIAS DE MULTA DE REVALIDAÇÃO E JUROS DE MORA, EM RELAÇÃO ÀS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, DEVENDO-SE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO, AINDA, OS EFEITOS DO CANCELAMENTO DO PTA 01.000148681-97, PARTINDO A NOVA RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DO SALDO CREDOR EXISTENTE EM DEZEMBRO DE 1999 E RESPECTIVA REPERCUSSÃO ATÉ O SALDO DE DEZEMBRO DE 2000.” (G.N.)*

No entanto, no presente processo, os fatos geradores objeto da autuação referem-se ao período compreendido entre 01/10/06 e 31/03/08, não se aplicando, portanto, o disposto no art. 100 do CTN, ao caso concreto em apreço, pelos seguintes motivos:

(i) os fatos geradores relativos ao presente processo são posteriores ao exercício de 2005, ano em que a Unidade Fazendária decidiu por uma visita ao estabelecimento de pelotização, quando então constatou a existência do processo industrial, que retira a possibilidade de realização de remessas com fins específicos de exportação;

(ii) da mesma forma, o período objeto da presente autuação é também posterior ao analisado no PTA nº 01.000154742-06, que abrangeu fatos geradores ocorridos entre 01/01/01 a 30/09/06.

No tocante à “transação” realizada com o Estado de Minas Gerais, o que se percebe é que o reconhecimento da dívida foi indevido, uma vez que o entendimento anterior do Fisco era equivocado. Em tese, tal situação poderia resultar em repetição de indébito tributário, mas o tempo depõe contra a Autuada, haja vista o lapso temporal entre o pagamento/transação e a data atual, o que sepulta a possibilidade de devolução dos valores pagos indevidamente.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº 6763/75, quanto ao mérito do lançamento.

No tocante aos valores exigidos, cabe, no entanto, a recomposição da conta gráfica, de modo a levar os valores dos débitos apurados à compensação com os créditos mensais lançados na escrita fiscal da empresa, por ser esta a técnica fiscal adequada ao caso dos autos.

#### **Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido**

Neste item, o Fisco promoveu o estorno dos créditos de material de uso e consumo e energia elétrica, todos consumidos no mineroduto e nas estações de bombeamento.

Considerando a recomposição da conta gráfica, não foi exigido qualquer valor a título de ICMS, em face do elevado saldo credor, o que resultou apenas em redução do saldo credor. Neste caso, exige o Fisco a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Neste contexto, observando as atividades da Autuada, descritas pelo próprio Sujeito Passivo, observa-se que existe uma fase do processo que se resume apenas em transporte do minério de ferro (“pellet feed” em forma de “polpa de minério”) através de tubulação metálica (mineroduto) com extensão de 396 km entre o estabelecimento da Samarco, em Mariana/MG, e o estabelecimento do mesmo titular, em Anchieta/ES.

Ainda, entre os estabelecimentos do remetente e destinatário existe outro estabelecimento, no município de Matipó/MG, conhecido como “estação de bombas de Matipó” (CNPJ 16.628.281/0010-52) ou EB2 (estação de bombas 2), sendo que no final do processo industrial no estabelecimento da Samarco/MG (CNPJ 16.628.281/0003-23), em Mariana/MG, ora autuada, encontra-se a EB1 (estação de bombas 1).

A EB1, a EB2 e o mineroduto (tubulação metálica com 396 km), considerados em conjunto, formam e prestam-se apenas ao sistema de transporte do minério de ferro da Samarco/MG para a Samarco/ES, que, por sua vez, está desvinculado – o sistema de transporte - do processo produtivo industrial da Samarco/MG, pois o mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada.

Os créditos relacionados ao mineroduto (EB1, EB2 e tubulação metálica) referem-se, basicamente, à energia elétrica utilizada para acionamento das bombas pneumáticas (dotadas de êmbolo) para “empurrarem” a polpa de minério no interior da tubulação metálica e produtos destinados ao ativo aplicados na EB1, EB2 como na tubulação metálica, existindo ainda, partes e peças, lubrificantes etc., com diminuta expressividade no montante dos créditos.

Ressalte-se, ainda, que os créditos lançados nos livros fiscais da EB2 são apropriados nos livros da Autuada com base na “apuração centralizada do imposto”.

A regra da não cumulatividade é um mecanismo que impede que haja tributação na operação anterior, já tributada; tudo se passando como se a base de cálculo, em cada operação, fosse apenas o valor agregado àquele de entrada da mercadoria. Este mecanismo consiste em permitir o aproveitamento do imposto pago na etapa imediatamente anterior, considerando o débito da correspondente saída da mercadoria.

A consulta interna nº 066/06 (fls. 391), em resposta a a empresa que transporta mercadoria (gás natural) através de gasoduto, analogamente ao transporte da Autuada, entendeu, assim como o Fisco no presente lançamento, mesmo antes da existência da supracitada consulta, que os componentes da tubulação metálica do gasoduto seriam considerados “bens alheios à atividade do estabelecimento”, nos termos da IN DLT/S.R.E. nº 01 /98.

Evidentemente, por extensão do entendimento encerrado na consulta, os bens do ativo aplicados na EB1 e EB2, igualmente, seriam alheios à atividade do estabelecimento, sendo, ainda, empregados em atividade não tributada pelo ICMS, qual seja: o transporte do minério de ferro pronto para ser comercializado.

A bem da verdade, não se pode falar que o mineroduto é um bem alheio, pois de fato não o é. Está, isso sim, fora do sistema central de produção, caracterizando-se como linha marginal ao processo produtivo.

Por outro lado, o mineroduto, tal como as linhas férreas e as usinas hidrelétricas, é considerado bem imóvel, conforme reiteradas decisões deste Conselho, legitimando, assim, o estorno de crédito realizado pelo Fisco.

Quanto à energia elétrica, considerando que seria utilizada em atividade não tributada pelo ICMS, além de não se enquadrar na definição de produto intermediário previsto pelas IN SLT 01/1986 e 01/2001, classifica-se como produto destinado ao uso ou consumo do estabelecimento da Autuada.

Neste sentido, não sendo a energia elétrica utilizada no processo produtivo, mas sim no transporte de mercadoria até o seu destino, não se admite o crédito do imposto.

Correto, portanto, o estorno do crédito indevidamente apropriado e a Multa Isolada, capitulada no art. 55, XXVI, da Lei nº 6763/75.

*“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.”*

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, mantendo-se o mérito do lançamento, recompor a conta gráfica em relação aos dois itens do Auto de Infração. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida e Wagner Dias Rabelo (Revisor), que ainda excluía as exigências do item "2" do Auto de Infração. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marciano Seabra de Godoi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Barroso Lima Brito de Campos. Participou do julgamento, além do signatário e dos vencidos, o Conselheiro Renê de Oliveira e Sousa Júnior.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, 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.

Do crédito tributário que está sendo exigido no presente AI a divergência do meu voto se concentra, apenas, na irregularidade 2, conforme a seguir:

*“ - Aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativo a energia elétrica (considerada material de uso/consumo);*

*e - bens do ativo (considerados alheios à atividade do estabelecimento), ambos empregados no mineroduto (396 km de extensão) construído entre o estabelecimento mineiro remetente e o citado destinatário*

*sediado no Estado do Espírito Santo, para transporte do minério de ferro em forma de polpa, ou seja: minério de ferro ("pellet feed") misturado à água".*

Sem dúvida que o cerne da questão se funda no fato de se ter conceituações distintas no tocante ao processo produtivo da empresa para fins de recuperação do ICMS, quer seja para definir matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagens, assim como bens do ativo imobilizado.

Num primeiro momento, sem necessariamente seguir a ordem acima, tem-se a divergência de interpretação quanto ao enquadramento do bem na condição de atrelado ao processo produtivo, o que permitiria o aproveitamento do imposto, ou na condição de alheio, o que não permitiria o aproveitamento do imposto.

Primeiramente, que conceito o Fisco mineiro vem adotando para enquadrar um bem na condição de alheio? Os fundamentos do Fisco encontram respaldo na IN 01/98, abaixo transcrita.

**INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE  
06 DE MAIO DE 1998**

*(MG de 09/05 e ret. em 12/09)*

**DISPÕE SOBRE BENS OU SERVIÇOS ALHEIOS  
À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, PARA  
FINS DE VEDAÇÃO AO CRÉDITO DO ICMS.**

**O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DA  
RECEITA ESTADUAL, NO USO DE SUAS  
ATRIBUIÇÕES, E TENDO EM VISTA O DISPOSTO NO  
ARTIGO 24 DA CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO  
TRIBUTÁRIA ADMINISTRATIVA DO ESTADO DE MINAS  
GERAIS (CLTA/MG), APROVADA PELO DECRETO Nº  
23.780, DE 10 DE AGOSTO DE 1984, E**

**CONSIDERANDO QUE A LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE  
13 DE SETEMBRO DE 1996, EM SEU ARTIGO 20,  
ASSEGURA AO CONTRIBUINTE DO ICMS O DIREITO DE  
CREDITAR-SE DO IMPOSTO ANTERIORMENTE COBRADO  
EM OPERAÇÕES DE QUE TENHA RESULTADO A ENTRADA  
DE MERCADORIA, REAL OU SIMBÓLICA, NO  
ESTABELECIMENTO, DESTINADA AO ATIVO  
PERMANENTE OU AO SEU USO OU CONSUMO, NESTA  
ÚLTIMA HIPÓTESE, A PARTIR DO ANO 2000, OU O  
RECEBIMENTO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE  
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL OU DE  
COMUNICAÇÃO;**

**CONSIDERANDO, NO ENTANTO, QUE, CONSOANTE O  
DISPOSTO NO § 1º DO MENCIONADO ARTIGO, NÃO  
FAZEM JUS AO RESPECTIVO CRÉDITO AS ENTRADAS DE  
MERCADORIAS OU A 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;

CONSIDERANDO QUE A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 NÃO DEFINIU O QUE SEJAM MERCADORIAS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, LIMITANDO-SE, SOMENTE, A PRESCREVER, EM SEU ARTIGO 20, § 2º, QUE:

"SALVO DISPOSIÇÃO EM CONTRÁRIO, PRESUMEM-SE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO OS VEÍCULOS DE TRANSPORTE PESSOAL."

CONSIDERANDO QUE O INCISO III DO ARTIGO 31 DA LEI Nº 6.763, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1975, E O INCISO XIII DO ARTIGO 70 DO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), APROVADO PELO DECRETO Nº 38.104, DE 28 DE JUNHO DE 1996, VEDAM A APROPRIAÇÃO DO IMPOSTO, A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO O MESMO SE RELACIONAR À ENTRADA DE BENS OU AO RECEBIMENTO DE SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO;

CONSIDERANDO, AINDA, QUE O INCISO XIII DO § 3º DO ARTIGO 70 DO RICMS DEFINE COMO ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO TODOS OS BENS QUE NÃO SEJAM UTILIZADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE NA COMERCIALIZAÇÃO, INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO, EXTRAÇÃO, GERAÇÃO E SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL, E DE COMUNICAÇÃO;

Considerando a necessidade de orientar os funcionários fiscais, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária, por meio de norma interpretativa, RESOLVE:

**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.*

**Art. 2º** - *Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.*

**Art. 3º** - *Fica reformulada toda e qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.*

*Diretoria de Legislação Tributária da Superintendência da Receita Estadual, em Belo Horizonte, aos 06 de maio de 1998.*

**ANTONIO EDUARDO M. S. DE PAULA LEITE JR.**

*Diretor*

Seguindo as determinações contidas na IN 01/98, o Fisco assim se manifesta na Consulta de Contribuinte 120/09:

**01 CRÉDITO DE ICMS – ATIVO PERMANENTE**

**EXPOSIÇÃO:**

*O CONTRIBUINTE, EM SUA MATRIZ, EXERCE ATIVIDADES DE INDUSTRIALIZAÇÃO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE BENEFICAMENTO DE CEREAIS DE TERCEIROS, ALÉM DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. POSSUI UMA “FILIAL CESTA DE ALIMENTOS”, QUE EXERCE O COMÉRCIO, E FILIAIS QUE TAMBÉM PRESTAM SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS EM GERAL. EM RELAÇÃO AO BENEFICIAMENTO DE CEREAIS, A MATRIZ É OPTANTE PELO CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVAMENTE AO BENEFICIAMENTO DE ARROZ. EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS ATIVIDADES, APURA O IMPOSTO PELA SISTEMÁTICA DE DÉBITO E CRÉDITO.*

*RELATA QUE ADQUIRIU BENS DESTINADOS AO SEU ATIVO IMOBILIZADO, COMO VEÍCULOS, MÓVEIS, UTENSÍLIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA. (GRIFO NOSSO)*

*INFORMA SEREM OS VEÍCULOS PARA USO DOS VENDEDORES OU DE SEU SETOR ADMINISTRATIVO, ENQUANTO OS MÓVEIS, OS CONDICIONADORES DE AR, OS COMPUTADORES, AS IMPRESSORAS, OS APARELHOS DE FAX E OS SCANNERS, PARA USO NOS SETORES*

ADMINISTRATIVO, COMERCIAL E PRODUTIVO.(GRIFO NOSSO)

ENTENDE QUE, POR SEREM TAIS EQUIPAMENTOS INDISPENSÁVEIS AO FUNCIONAMENTO DA EMPRESA E, CONSIDERANDO O DISPOSTO NOS INCISOS I A IV E § 5º, ART. 66 DO RICMS/02, C/C IN DLT/SRE Nº 01/98, GERARIAM CRÉDITO DO IMPOSTO.

RESSALTA QUE A MATRIZ POSSUI, EM SEU ATIVO IMOBILIZADO, VEÍCULOS QUE TRANSPORTAM PRODUTOS ACABADOS DA PRÓPRIA EMPRESA OU DE TERCEIROS, COM PAGAMENTO DO ICMS, SE DEVIDO. (GRIFO NOSSO)

COM DÚVIDAS SOBRE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO ICMS, INDAGA:

1 – EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES DE BENS PARA SEU ATIVO IMOBILIZADO, ESTÁ CORRETA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS? CASO CONTRÁRIO, QUAL O FUNDAMENTO?

2 – EM RELAÇÃO À MATRIZ, OPTANTE PELO CRÉDITO PRESUMIDO, ESTÁ CORRETO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS QUE TRANSPORTAM PRODUTOS ACABADOS DA PRÓPRIA EMPRESA OU DE TERCEIROS? E NA AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, VEÍCULOS PARA USO DE FUNCIONÁRIOS E PREPOSTOS? CASO NEGATIVO, QUAIS AS HIPÓTESES DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO? .(GRIFO NOSSO)

3 – QUAL A FORMA CORRETA DE APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PROPORCIONAL À SAÍDA DOS ITENS TRIBUTADOS (FARELO, QUIRERA E PALHA DE ARROZ) E À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE PARA TERCEIROS?

SOLUÇÃO:

1 – ESCLAREÇA-SE QUE PARA FRUIÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO PREVISTO NO INCISO II, ART. 66 DO RICMS/02, O BEM DEVE SER CLASSIFICADO COMO ATIVO PERMANENTE, OBSERVADAS AS RESTRIÇÕES ESTABELECIDAS NO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. DEVERÁ SER OBSERVADO TAMBÉM O DETERMINADO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, QUE DISPÕE SOBRE BENS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE VEDAÇÃO AO CRÉDITO DO ICMS. O BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE DEVE SATISFAZER AINDA, DE FORMA CUMULATIVA, AS CONDIÇÕES

DETERMINADAS PELO § 5º, ALÉM DE ATENDER AO DISPOSTO NOS §§ 3º, 6º E 7º, TODOS DO ART. 66 MENCIONADO.

CONFORME DISPOSTO NO § 3º, ART. 70 DO MESMO REGULAMENTO, C/C ART. 1º DA CITADA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, CONSIDERAM-SE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO TODOS OS BENS QUE NÃO SEJAM UTILIZADOS DIRETA OU INDIRETAMENTE NA COMERCIALIZAÇÃO, INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO, EXTRAÇÃO, GERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL, OU DE COMUNICAÇÃO, BEM COMO AQUELES QUE 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. .(GRIFO NOSSO)

SALIENTE-SE, AINDA, QUE SÃO CONSIDERADOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO OS VEÍCULOS DE TRANSPORTE PESSOAL, NOS TERMOS DO DETERMINADO PELO § 4º DO MESMO ART. 70 C/C INCISO I, ART. 1º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98 EM COMENTO. .(GRIFO NOSSO)

DESSE MODO, OS BENS ADQUIRIDOS PELO CONTRIBUINTE E EMPREGADOS NO SETOR ADMINISTRATIVO, COMO VEÍCULOS, MÓVEIS E UTENSÍLIOS, CONDICIONADORES DE AR, MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA E APARELHOS DE FAX NÃO ENSEJAM DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS. .(GRIFO NOSSO)

POR SUA VEZ, AS MÁQUINAS E OS EQUIPAMENTOS A SEREM UTILIZADOS EFETIVAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO DO CONTRIBUINTE GERAM DIREITO A CRÉDITO, DESDE QUE ATENDIDAS AS CONDIÇÕES LEGAIS EXPLICITADAS. O MESMO É VÁLIDO PARA OS VEÍCULOS PORVENTURA UTILIZADOS PARA COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS, COMO OS DESTINADOS À ENTREGA DOS PRODUTOS ACABADOS, NA QUALIDADE DE VEÍCULO PRÓPRIO. .(G.N.)

2 – INICIALMENTE, SALIENTE-SE QUE, COM A OPÇÃO PELO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO INCISO XXIII, ART. 75 DO RICMS/02, PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, PRODUTOR RURAL OU COOPERATIVA DE

PRODUTORES RURAIS, NAS SAÍDAS DE ARROZ E FEIJÃO, FICA VEDADO AO CONTRIBUINTE OPTANTE O APROVEITAMENTO DE OUTROS CRÉDITOS RELACIONADOS COM A OPERAÇÃO.

ASSIM, NO CASO EM ANÁLISE, O ESTABELECIMENTO MATRIZ, OPTANTE PELO CRÉDITO PRESUMIDO, NÃO PODERÁ APROPRIAR O CRÉDITO DO IMPOSTO PAGO PELA AQUISIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO E QUAISQUER OUTROS RELACIONADOS COM AS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE ARROZ, COMO NA HIPÓTESE DE VEÍCULO UTILIZADO PARA O TRANSPORTE DE TAIS PRODUTOS ACABADOS (TRANSPORTE PRÓPRIO).

NÓ TOCANTE AOS VEÍCULOS UTILIZADOS PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE PARA TERCEIROS, O CONTRIBUINTE PODERÁ ABATER, A TÍTULO DE CRÉDITO, O VALOR DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DOS MESMOS, DESDE QUE ATENDIDAS AS CONDIÇÕES EXPLICITADAS NA RESPOSTA ANTERIOR.

NA HIPÓTESE DE O MESMO VEÍCULO SER UTILIZADO PELO ESTABELECIMENTO NA CONSECUÇÃO DE AMBAS AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELO CONTRIBUINTE (INDUSTRIALIZAÇÃO E VENDA DE ARROZ E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE), POR MEIO DE UM CRITÉRIO IDÔNEO, DEVERÁ SER IDENTIFICADA A PROPORÇÃO DE USO DO VEÍCULO EM CADA UMA DESSAS ATIVIDADES PARA CONCLUSÃO DE QUAL SERÁ O VALOR PROPORCIONAL DO CRÉDITO DO IMPOSTO A SER APROPRIADO. CASO TENHA EFETUADO APROPRIAÇÃO A MAIOR, DEVERÁ PROVIDENCIAR O ESTORNO DO CRÉDITO INDEVIDO. (G.N.)

Assim, com respaldo nos atos acima, temos que um bem será enquadrado como alheio naquelas situações em que “não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, bem como aqueles que 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.

Nesse contexto, temos então que poderá ser classificado como alheio, por exemplo, o veículo utilizado pelo diretor de uma empresa para o seu atendimento pessoal de locomoção, ou um computador que atenda a rotina diária de um setor administrativo da empresa, ou a edificação em alvenaria, independente do local onde for erguida. Que fique claro a discordância por tal discriminação, já que todos os bens em utilização em uma empresa, respeitada a

individualidade de cada um, sempre vão ser empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento.

Entretanto, numa situação oposta ao que se acabou de exemplificar acima, tem-se, no caso dos autos, que no mineroduto, com uma de extensão de 396 Km, que interliga três unidades da Autuada (duas em MG, nas cidades de Mariana e Matipó e uma no Espírito Santo, na cidade de Anchieta), transporta-se, exclusivamente, o produto fabricado pela Autuada, cuja industrialização inicia-se em Mariana (*minério de ferro ("pellet feed") misturado à água*), passando por Matipó, onde é bombeado, e finda-se em Anchieta (*minério de ferro em pelotas*).

Em sua manifestação fiscal, o Fisco dá o seguinte testemunho: "o mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada." (g.n.)

Portanto, como pode o Fisco, após dar este testemunho, entender que o mineroduto é um bem alheio, e que, por essa razão, o aproveitamento do imposto, como bem do ativo imobilizado, não seria permitido.

Veja que o entendimento esposado pelo Fisco na Consulta de Contribuintes 120/09, com fundamento na IN 01/98, relativamente a permissão do crédito do imposto, na condição de ativo imobilizado, se aplica, sem dúvida, ao caso do presente auto, senão vejamos: "*Por sua vez, as máquinas e os equipamentos a serem utilizados efetivamente no processo produtivo do contribuinte geram direito a crédito, desde que atendidas as condições legais explicitadas. O mesmo é válido para os veículos porventura utilizados para comercialização de mercadorias, como os destinados à entrega dos produtos acabados, **na qualidade de veículo próprio.***" (g.n.)

Em outras palavras, se o transporte para a entrega de produtos acabados for realizado por meio de veículo próprio, mesmo sem a existência do fato gerador do ICMS, já que não há no caso a contratação de um serviço, o Fisco dará validade ao crédito do imposto do ativo imobilizado relativo ao veículo, por entender que esse está sendo empregado na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendido aquele utilizado na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização ou de prestação de serviços.

Porém, esse mesmo entendimento não é extensivo ao transporte do produto quando feito através de um mineroduto, que nesse caso receberá a classificação de alheio, portanto, sem direito a se creditar do imposto na condição de ativo imobilizado. Isso é coerente? É óbvio que não.

Veja que não existe qualquer diferença nos dois meios que são utilizados para dar vazão à saída dos produtos acabados, pois, tanto na entrega através de veículo próprio, quanto na entrega por meio de mineroduto, não temos a ocorrência do fato gerador do imposto por ausência da contratação de um serviço, além do que em ambos os casos o emprego desses meios de transporte se dá na consecução da atividade econômica do estabelecimento.

Portanto, o entendimento do Fisco esposado na consulta em questão, que tem o respaldo da IN 01/98, tem que ser um só, independente do meio a ser utilizado para o transporte do produto.

É bom que fique claro que as disposições contidas no art. 1º, II, “a”, da IN 01/98 não tem qualquer relação com o constante nos autos, pois como dito acima, não foi feita aquisição ou se recebeu qualquer serviço de transporte para a entrega do produto acabado, fato esse que certamente direcionou o Fisco a se manifestar de forma favorável ao crédito de ICMS do ativo relativo ao veículo próprio, na consulta nº 120/09, mesmo que o serviço prestado por esse se encontre fora do campo de incidência do imposto.

Dentro dessa mesma linha de entendimento, é de suma importância que também não pare qualquer dúvida de que o impedimento contido nas disposições contidas no art. 1º, III da IN 01/98 não se aplica ao crédito do imposto do ativo imobilizado relativo ao mineroduto, pelas razões a seguir:

O que temos no caso do inciso III é um impedimento para as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. Nesse caso, estamos falando do imóvel edificado, não classificado como mercadoria, que no caso de uma transação futura (venda, doação, etc) haverá a incidência de um outro tributo que não o ICMS, no caso o ITBI.

O novo Código Civil, aprovado pela Lei 10. 406/02, assim define bem imóvel:

*LIVRO II  
DOS BENS  
TÍTULO ÚNICO  
Das Diferentes Classes de Bens  
CAPÍTULO I  
Dos Bens Considerados em Si Mesmos  
Seção I  
Dos Bens Imóveis*

*Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.*

*Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:*

*I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;*

*II - o direito à sucessão aberta.*

*Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:*

*I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;*

*II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.*

No bojo do art. 79 se encaixam todos os equipamentos, máquinas, e afins que uma vez incorporados, natural ou artificialmente, ao solo adquirem a condição de imóveis. Nesse contexto, temos bens como fornos de reduções e

refusões das indústrias siderúrgicas e metalúrgicas, as tubulações das indústrias químicas, das mineradoras, etc., **onde está inserido o mineroduto em discussão no presente auto**, os laminadores, os equipamentos instalados nas usinas geradoras de energia elétrica; os misturadores, peneiras e moinhos, as pontes rolantes; as caldeiras; os equipamentos para lavagem de gases; **a estação de bombas**, os elevadores, as balanças (tipo rodoviária), etc., que por serem empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendido aqueles utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização ou de prestação de serviços, jamais vão ter os créditos do ativo imobilizado questionados pelo Fisco. Certamente que o bem imóvel inserido na condição de alheio, nos termos do art. 1º, III, da IN 01/98, não guarda qualquer semelhança com o bem imóvel personificado como máquina, equipamento e afins, que venha a ser conceituado, da mesma forma, pelo art. 79 do CC.

É importante que se faça, ainda, a seguinte indagação: Caso esse mineroduto estivesse compreendido **dentro do espaço físico do estabelecimento de Mariana/MG**, interligando, da mesma forma, a seqüência do processo produtivo em todas as suas etapas (EB1, EB2 e a fase da produção do minério em **pelota**), o Fisco o definiria como alheio? Certamente que não, e nem poderia ser diferente, pois o mesmo estaria compreendido, fisicamente, dentro da área do complexo industrial do estabelecimento de Mariana/MG, implicando, da mesma forma, na inexistência de aquisição ou recebimento de qualquer serviço de transporte do minério.

A situação contida nos autos se apresenta a mesma, só que ao invés de interligar todas as etapas do processo dentro de um único complexo industrial, o faz interligando as etapas do processo entre os estabelecimentos da empresa em Mariana/MG, Matipó/MG e Anchieta/ES, não havendo, desta feita, aquisição ou recebimento de serviço de transporte para tanto.

Portanto, relativamente a esta exigência, razão assiste a Autuada, devendo, desta feita, ser cancelado o crédito tributário constante no item 2 dos autos.

No tocante ao **crédito de energia elétrica**, estornado pelo fisco sob o pretexto de se tratar de material de uso e/ou consumo, passo a fazer as seguintes considerações:

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



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

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

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

No segmento de mineração, setor de atuação da Recorrente, as aquisições de materiais e serviços destinados, por exemplo, a recuperação de áreas degradadas estaria, numa primeira análise, em obediência ao princípio do crédito físico previsto na Constituição, fora da linha produtiva, fazendo parte, portanto, da linha marginal. De fato, os materiais e/ou serviços ali utilizados, apesar de importantes no contexto global da empresa, não têm influência direta sobre o produto em fabricação.

No caso dos autos, o que se discute é o prolongamento do processo produtivo para dentro do setor de expedição de mercadoria no estabelecimento de Mariana (onde terá início o transporte do minério via mineroduto), ou o deslocamento desse setor para a linha marginal da empresa.

Pelas considerações do Fisco, em sua manifestação fiscal, tem-se o que:

*“observando as atividades da autuada, descritas no item “1” da manifestação fiscal, observa-se que existe uma fase do processo que se resume apenas em transporte do minério de ferro (“pellet feed” em forma de “polpa de minério”) através de tubulação metálica (mineroduto) com extensão de 396 km entre o estabelecimento da Samarco, em Mariana/MG, e o estabelecimento do mesmo titular, em Anchieta/ES.*

*Ainda, entre os estabelecimentos do remetente e destinatário existe outro estabelecimento, no município de Matipó/MG, vulgarmente conhecido como “estação de bombas de Matipó” (CNPJ 16.628.281/0010-52) ou EB2 (estação de bombas 2), sendo que no final do processo industrial no estabelecimento da Samarco/MG (CNPJ 16.628.281/0003-23), em Mariana/MG, ora autuada, encontra-se a EB1 (estação de bombas 1).*

*A EB1, a EB2 e o mineroduto (tubulação metálica com 396 km), considerados em conjunto, formam e prestam-se apenas ao sistema de transporte do minério de ferro da Samarco/MG para a Samarco/ES, que, por sua vez, está desvinculado – o sistema de transporte - do processo produtivo industrial da Samarco/MG, pois o mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada.”(g.n.)*

Após essas considerações, fica difícil de entender como todo esse mecanismo que envolve o transporte do minério através de um mineroduto, que interliga três estabelecimentos da Samarco, em Mariana/MG, Matipó/MG e por fim

Anchieta/ES, numa extensão de 396 Km, possa ser desassociado do processo produtivo da empresa e levado para a condição de linha marginal. Segundo o próprio Fisco, desde o início do processo (Samarco/MG) até o fim do processo (Samarco/ES), o “*mineroduto como um todo (EB1, EB2 e tubulação) simplesmente transporta o único produto fabricado pela Autuada.*”(g.n.)

Como dito na 1ª parte desse voto, caso esse mineroduto estivesse compreendido dentro do espaço físico do estabelecimento de Mariana/MG, interligando, da mesma forma, a seqüência do processo produtivo em todas as suas etapas (EB1, EB2 e a produção do minério em pelota), o Fisco jamais o definiria como fazendo parte da linha marginal empresa. (g.n.)

Portanto, pelo fato do mineroduto, em toda a sua extensão (396Km), fazer parte do processo produtivo da Autuada, não é justo que sejam glosados os créditos do imposto relacionados com a energia elétrica consumida na estação das bombas de Mariana (EB1) e Matipó (EB2) para acionamento das bombas pneumáticas (dotadas de êmbolo) para “empurrarem” a polpa de minério no interior da tubulação metálica, razão pela qual, também em relação a esta exigência fiscal, deve ser cancelado o crédito tributário constante no item 2 dos autos.

**Relator: Wagner Dias Rabelo**

## **10 – IMPORTAÇÃO**

---

**Acórdão: 18.920/09/3ª**

Publicado no “MG” em 28/02/2009

---

### **EMENTA**

**IMPORTAÇÃO – DRAWBACK - ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO -** Constatou-se, mediante conferência de documentos e livros fiscais, a utilização indevida da isenção do ICMS, em operações de importação de mercadorias do exterior, amparadas pelo regime especial “drawback”, modalidade suspensão, tendo em vista o inadimplemento das condições estabelecidas nos subitens 64.1.b, 64.2 e 64.6 do Anexo I ao RICMS/02, que condicionam o benefício à comprovação da efetiva exportação, pelo estabelecimento importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação. Excluídos da base de cálculo do ICMS os valores relativos aos tributos federais não exigidos no momento da importação. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

---

### **RELATÓRIO**

#### **Dos Fatos**

Versa a presente autuação sobre a descaracterização da isenção do ICMS em operações de importação de mercadorias e bens do exterior, no período de agosto de 2004 a julho de 2007, porque realizadas indevidamente ao amparo do regime de *Drawback suspensão*, tendo em vista que não foram cumpridas as

prescrições legais contidas nos subitens 64.1.b, 64.2 e 64.6, do Anexo I, do RICMS/02, visto que a Autuada não comprovou a efetiva exportação do produto resultante da industrialização dos materiais e bens importados.

Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inc. II, da Lei nº 6.763/75.

O processo foi instruído pelo Fisco com o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fls. 02/03); Auto de Infração - AI (fls. 04/05); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 06/08); Relatório Fiscal com Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 09/12); Anexo I – Demonstrativo das Importações efetuadas nos exercícios de 2004 a 2007 com cálculo do ICMS exigido (fls. 15/16); Anexo II - Cálculo do Demonstrativo de Crédito Tributário (fls. 18/21); Anexo III – Dados Cadastrais da Autuada (fls. 23/26); Anexo IV – Intimações e informações sobre a utilização das mercadorias importadas (fls. 28/50); Anexo V – Telas do SERPRO com informações sobre os Atos Concessórios (fls. 52/121) e Anexo VI – Cópias dos documentos de Importação (fls. 123/860).

### **Da Impugnação**

Inconformada com as exigências, a Autuada comparece tempestivamente aos autos e, por intermédio de procuradores regularmente constituídos (fl. 948), interpõe Impugnação (fls. 879/904), aduzindo em seu favor os seguintes argumentos:

- inicialmente, faz um resumo dos fatos relativos à autuação e reproduz o conteúdo da acusação fiscal, como descrita no Relatório do Auto de Infração;

- tece considerações sobre o regime especial de *drawback* e afirma que os bens importados são intermediários, totalmente consumidos no processo de beneficiamento do ouro;

- alega que a legislação federal "*não determina, em momento algum, que os produtos a serem importados sob o regime de drawback devam, necessariamente, fazer parte do produto final a ser exportado*"; transcreve o artigo 335 do Decreto 4543/2002 e artigo 314 do Decreto 91.030/85 - Regulamento Aduaneiro;

- menciona que a autuação, além de contrária à legislação federal, reflete o desconhecimento do seu processo produtivo, uma vez que não há possibilidade de qualquer produto importado incorporar-se ao produto exportado, que é ouro puro; os bens importados, na verdade, são utilizados na extração e purificação do ouro, sendo totalmente consumidos neste processo;

- ressalta que a descrição dos laudos técnicos anexados à presente defesa demonstram que os bens importados, apesar de não se integrarem fisicamente ao ouro, são essenciais ao seu processo produtivo; descreve algumas etapas do processo produtivo, especificando a utilização de cada um dos produtos importados;

- pondera que deveria ser realizada uma análise mais acurada do seu objeto social e aplicados, para o reconhecimento ao direito do regime de drawback

a produtos que não se incorporam ao bem importado, mas que são totalmente consumidos na sua produção e necessários a esta, os mesmos critérios distintivos do conceito de produto intermediário já aplicados ao setor de mineração;

- observa que a Superintendência de Legislação Tributária editou a Instrução Normativa 01/2001, que dispõe sobre o conceito de produto intermediário para o ramo específico das mineradoras, reconhecendo que os produtos intermediários não são aqueles exclusivamente aplicados no minério, mas os que incidem em todo o processo que envolve sua extração; a propósito, cita e transcreve decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais;

- expõe que além da inexistência de vedação legal de que um produto utilizado na fabricação de bens a serem exportados, sem incorporar-se aos mesmos, seja importado sob o regime de drawback, possuía à época das importações atos concessórios do regime especial, concedidos pelo Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior, especificamente em relação aos bens em discussão;

- frisa que nos atos concessórios anexados, todos os produtos objeto da autuação estão elencados como produtos a serem importados com suspensão de tributos, em razão da exportação de ouro em barras – NCM 71081310-, de forma que a fiscalização estadual não pode simplesmente ignorar o regime especial concedido;

- na hipótese de não serem acatados os argumentos postos e, caso se conclua pela necessidade de recolhimento do ICMS, solicita: a) não inclusão na base de cálculo, das despesas com Imposto de Importação, IPI, IOC, despesas aduaneiras e quaisquer outros tributos incidentes sobre a importação; do contrário, seria flagrante desrespeito ao artigo III do GATT, recepcionado na ordem interna pela Lei n.º 313/48 e posteriores alterações, o qual impede a fixação de uma carga fiscal mais agravada para as mercadorias adquiridas, via importação, do que aquela a ser observada se a aquisição houvesse ocorrido no mercado interno; b) exclusão da base de cálculo dos tributos suspensos em regime especial, quais sejam, II, IPI, Pis e Cofins; c) seja reformulada a conta gráfica da empresa levando em consideração os créditos de ICMS a serem apurados, ainda que exigidos mediante pagamento do Auto de Infração, o que de fato não foi realizado.

Em apoio às suas teses, transcreve ementas de consultas de contribuintes, dispositivo do RICMS/MG (artigo 195, § 2.º, incisos I a III) e trecho de decisão referente ao Acórdão n.º 18.629/08/1ª.

Requer, ao final, o cancelamento do Auto de Infração.

Junta à sua peça de defesa a documentação de fls. 905 a 1.033.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 1.036 a 1.043, contesta as alegações da defesa.

Expõe que a presente autuação foi efetuada tendo como base a legislação tributária vigente, especificamente o Código Tributário Nacional, o qual estabelece no seu artigo 111, inciso II, que no caso de outorga de isenção, "interpreta-se literalmente a legislação tributária".

Explica que o Regime Especial de Drawback, na modalidade Suspensão, concedido pela Secretaria de Comércio Exterior - SECEX (Órgão ligado ao Ministério do Desenvolvimento) permite a importação de insumos com suspensão do pagamento de tributos federais exigíveis na importação, vinculada ao compromisso do beneficiário de que tais insumos sejam exportados após beneficiamento, ou então, utilizados na fabricação, complementação ou acondicionamento de mercadoria a ser exportada. Transcreve a respeito, o artigo 335, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 4543/02.

Registra que o Regulamento Aduaneiro é claro ao estabelecer, logo de início, que a mercadoria importada deverá ser exportada, sendo que a exportação deverá ocorrer após o beneficiamento, ou então depois de empregada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra mercadoria a ser exportada.

Assevera que no caso do Regime Especial de Drawback a vinculação física é condição fundamental para sua aplicação. Isso evita que insumos importados com suspensão do pagamento de tributos sejam desviados para o mercado nacional, o que os colocaria em condição de desigualdade, se comparados com produtos semelhantes importados sob a égide das regras gerais de importação. Assinala que o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda deliberou sobre o assunto, em decisão exarada por meio do Acórdão nº 302.32619, o qual transcreve.

Reproduz dispositivos da legislação mineira (item 64 do Anexo I do RICMS/02) que determinam as várias condições a serem observadas pelos contribuintes para obter o benefício da isenção do ICMS nas operações de *drawback* efetuadas na modalidade suspensão. Em seu entendimento, pelo que está expresso no item 64, a mercadoria importada (insumo/matéria-prima) tem que retornar ao exterior após ser industrializada.

Relata que da mesma forma que o Conselho Federal, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais também decidiu favoravelmente à descaracterização da isenção amparada no regime de *drawback*, conforme Acórdão n.º 15.684/03/2º, do qual transcreve a ementa e trechos do relatório. Menciona, ainda, os Acórdãos números 16.403/03/1ª e 16.797/04/1ª, que abordam o assunto.

Diz que a Contribuinte não tem razão quanto às alegações apresentadas nos itens 3 e 4 da Impugnação, pois não se trata de compreender o seu processo produtivo. Assegura que esta autuação se fundamenta na inobservância das condições para fruição do benefício da isenção do ICMS, previstas no item 64 do Anexo I do RICMS/02, onde "a mercadoria importada fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada".

Observa que o item 64.7, alínea a.2 do Anexo I do RICMS/02, reforçando ainda mais a condição da mercadoria importada ter que incorporar o produto exportado, determina que, no caso de importação de mercadoria sob o amparo do *drawback* na modalidade suspensão genérico, a empresa deverá apresentar o laudo técnico discriminando o processamento industrial, bem como a

participação quantitativa e qualitativa da mercadoria importada que será integrada ao produto a exportar. Acresce que, além disto, a alínea “a.3” exige a apresentação de termo de responsabilidade declarando que a mercadoria a ser importada ao amparo do ato concessório do regime de *drawback* é estritamente necessária e será integrada ao produto a exportar.

Esclarece que não questionou a validade dos atos concessórios concedidos à Autuada, reafirmando que a autuação está fundamentada na inobservância das condições estabelecidas pelo RICMS (Decreto 43.080/02), para fruição do benefício da isenção, no caso de importação de mercadoria, cuja empresa possua ato concessório de *drawback* na modalidade suspensão.

Em relação à composição da base de cálculo do ICMS, explica que foi observado o artigo 43, inciso I, alíneas “a” a “e” do RICMS/02, que a estabelece. Faz transcrição dos referidos dispositivos.

Com relação à reformulação da conta gráfica da empresa, levando em consideração os créditos de ICMS a serem apurados, ainda que exigidos mediante pagamento do Auto de Infração, diz ser necessário lembrar que no § 1.º do artigo 67 do RICMS/02 está expresso que “*na hipótese de importação de serviço, mercadoria ou bem, ou na aquisição de mercadoria ou bem importados e apreendidos ou abandonados, em leilão promovido pelo poder público, o valor correspondente ao crédito será escriturado no período de apuração em que ocorrer o recolhimento do imposto...*”. Reconhece que a Autuada somente poderá apropriar-se do crédito após o recolhimento do imposto e desde que as mercadorias importadas não estejam classificadas como material de uso e consumo.

Pede que seja julgado procedente o julgamento.

#### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 1.045/1.055, que foi adotado, em parte, para a decisão, da qual passou a fazer parte integrante, opina pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Cuida a presente autuação de descaracterização da isenção do ICMS em operações de importação de mercadorias e bens do exterior, no período de agosto de 2004 a julho de 2007, porque realizadas indevidamente ao amparo do regime de *Drawback suspensão*, tendo em vista que não foram cumpridas as prescrições legais contidas nos subitens 64.1.b, 64.2 e 64.6, do Anexo I, do RICMS/02, visto que a Autuada não comprovou a efetiva exportação do produto resultante da industrialização dos materiais e bens importados, pelo que se exigiu ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inc. II, da Lei nº 6.763/75.

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 alteração quanto à determinação da correta base de cálculo utilizada para a exigência fiscal.

“Inicialmente, cumpre consignar que a inclusão da Anglogold Ashanti Mineração Ltda no pólo passivo da obrigação tributária como Coobrigada,

fundamenta-se na documentação acostada às fls. 934/946, a qual comprova a incorporação da referida empresa pela Anglogold Ashanti Brasil Ltda, ora autuada.

Conforme se extrai da narrativa constante do Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração (fl. 11), a autuação teve origem na Solicitação de Conferência Fiscal n.º 05.060019-06, do Posto Fiscal Antônio Reimão de Melo, onde se detectou que a mercadoria importada através da Declaração de Importação n.º 05/0840005-2, (NCM 2934.20.10 Mercaptobenzotiazol) foi desembaraçada ao abrigo indevido da isenção prevista no item 64 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 (Drawback), tendo em vista não incorporar o produto exportado que é o ouro em barras (NCM 7108.13.10).

Em vista disso, e após realizar o levantamento das demais operações de importação, constatou-se que a Contribuinte realizou, no período de agosto de 2004 a junho de 2007, importações de mercadorias do exterior efetuando o recolhimento a menor ou sem efetuar o recolhimento do ICMS devido, amparando-se indevidamente na isenção prevista no item 64, subitens 64.1.b. 64.2 e 64.6, do Anexo I, do RICMS/02 (Drawback Suspensão).

O trabalho fiscal encontra-se lastreado nos documentos juntados pelo Fisco, constante dos seguintes Anexos:

I – Demonstrativo das importações efetuadas nos exercícios de 2004 a 2007, com a indicação em colunas próprias das seguintes informações: números das Declarações de Importação, datas do desembarço, números dos Atos Concessórios, NCM, valor CIF, Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS e COFINS, Despesas Aduaneiras, notas fiscais, valor contábil, base de cálculo, ICMS devido, ICMS pago, ICMS a recolher – fls. 14/16;

II - Demonstrativo do Crédito Tributário – exercícios de 2004 a 2007 - fls. 17/21;

III – Dados cadastrais da empresa Autuada – fls. 22/26;

IV – Intimações, procurações, informações sobre a utilização das mercadorias importadas e respostas às Intimações – fls. 27/50;

V – Telas de Consultas ao DECEX-SECEX/SERPRO, contendo informações sobre os Atos Concessórios – fls. 51/121;

VI – Cópias de documentos relativos às importações (Comprovantes de Importação, Guias para liberação de mercadoria estrangeira sem comprovação de recolhimento do ICMS, Declarações de Importação, Demonstrativos de despesas de importação, notas fiscais de entrada, folhas do livro Razão analítico por conta, folhas do livro Diário Geral, folhas do livro Registro de Entrada) – fls. 122/816.

Em oportunidade posterior e, em atendimento à Intimação datada de 17/04/2008 (cópia à fl. 819), a Contribuinte trouxe aos autos os documentos referentes às quatro últimas Declarações de Importação do ano de 2007, os quais se encontram anexados às fls. 820 a 860.

Trata-se, o contencioso, de matéria que não demanda maior esforço para elucidação, porque o seu disciplinamento é muito preciso na legislação de regência.

De fato, em examinando a documentação que compõe os Anexos acima mencionados, resta evidente que ocorreu completa inobservância, por parte da Impugnante, das condições para fruição do benefício da isenção do ICMS para as operações realizadas sob o regime de Drawback - modalidade suspensão, previstas no RICMS/02, a saber:

**Art. 6º** - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.”

#### **ANEXO I**

*Item 64 - Entrada de mercadoria importada do exterior, sob o regime de drawback.*

*64.1 - A isenção somente se aplica:*

*b - se da mercadoria importada resultar, para exportação, produto industrializado ou produto relacionado na Parte 7 deste Anexo.*

*64.2 - A isenção fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, **do produto resultante da industrialização da mercadoria importada**, comprovada mediante entrega à Administração Fazendária (AF) de seu domicílio fiscal, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação (DDE), devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias, contado do término do prazo de validade do Ato Concessório do regime, ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes.*

*64.6 - A inobservância de qualquer requisito previsto neste item descaracteriza a isenção, devendo o imposto ser pago com todos os acréscimos legais, calculados a contar da data de ocorrência do fato gerador. (g.n.).*

A norma isencional decorre exatamente do Convênio ICMS 27/90, cuja Cláusula primeira dispõe:

**Cláusula primeira** - Ficam isentas do ICMS o recebimento pelo importador ou, quando prevista na legislação estadual, a entrada no estabelecimento de mercadoria importada sob o regime de "drawback".

**Parágrafo único.** O benefício previsto nesta Cláusula:

1. somente se aplica às mercadorias:



a) beneficiadas com suspensão dos impostos federais sobre importação e sobre produtos industrializados;

b) das quais resultem, para exportação, produtos industrializados ou os arrolados na lista de que trata a cláusula segunda do Convênio ICMS 15/91, de 25 de abril de 1991.

**2. fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador do produto resultante da industrialização da mercadoria importada,** comprovada mediante a entrega, à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação - DDE, devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do Ato Concessório, do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes. (g.n.).

É fato comprovado nos autos que a Impugnante obteve diversos Atos Concessórios de Drawback modalidade suspensão. Contudo não se pode afirmar, à luz da legislação vigente, que houve a exportação dos produtos industrializados resultantes das mercadorias importadas.

De fato, tanto na Impugnação (fls. 886/888) como no documento intitulado “Comunicado: Utilização de Insumos no Processo Produtivo” (fl. 50) encontram-se descritas, pela própria Demandante, as funções de cada mercadoria e bem importado no seu processo de industrialização, cujo resumo se faz oportuno: **Corpo moedor de esferas** – bolas de aço forjadas com ligas especiais ou não, utilizadas no processo de moagem do minério; **Cianeto e oxicianeto de sódio** – principal solvente do metal ouro, através de uma operação denominada lixiviação; **Espumante Dowfroth** - responsável pela aderência das partículas de minério às bolhas e à consistência da espuma gerada; **Mercaptobenzotiazol** – reagente responsável pela separação das partículas de ouro do restante do material; **Corpo moedor forjado** – idem ao item Corpo moedor de esferas, com a modificação estrutural (cobertura com liga de metais mais nobres); **Carvão ativado** – adicionado à polpa que contém minério pobre em ouro para que “enxugue” a polpa da solução com alto teor de ouro e possibilite recuperar todo o ouro que outrora fora solubilizado pelo cianeto de sódio; **Coletor para flotação** – adicionado na etapa de flotação para imprimir características ao minério de ouro que possibilitarão sua coleta através da espuma gerada no borbulhamento de ar através das células de flotação.

Portanto, possível inferir que os produtos importados em questão, não resultaram na mercadoria exportada (ouro), não se aplicando o benefício da isenção. Caso algum deles viesse a compor o produto final, aí, sim, em relação a ele estender-se-ia a isenção.

Vale consignar que não se faz relevante aqui, como deseja a Impugnante, compreender o seu processo produtivo, o qual é mostrado em detalhes no Laudo Técnico trazido juntamente com a sua peça impugnatória (fls. 959/1.033). Ou seja, não cabe neste feito determinar se os produtos importados são ou não utilizados e consumidos diretamente na linha de produção da mercadoria que posteriormente será exportada (ouro). Cuida-se tão somente, de aplicar o dispositivo legal que institui os requisitos para fruição dos benefícios da isenção da importação de mercadorias sob o regime de Drawback previstos no supratranscrito item 64 do Anexo I do RICMS/02, cuja interpretação deve ser literal, a teor do disposto no artigo 111, inciso II do Código Tributário Nacional.

Importa registrar que a DOET/SUTRI já se manifestara na Consulta de Contribuinte n.º 189/2004, de 06/10/2004, sobre a isenção de que trata as operações de importação sob o regime de Drawback modalidade suspensão. Em trechos da resposta à Consulta, assim expressou aquela Diretoria:

*“O drawback suspensão comum é o tradicionalmente previsto no Regulamento Aduaneiro/85, aprovado pelo Decreto Federal nº 91.030/85 e no atual aprovado pelo Decreto Federal nº 4.543/02.*

*Nesta modalidade de drawback, há uma relação necessária entre matéria-prima importada e o produto industrializado para exportação, para verificação do cumprimento do regime, ou seja, há uma relação estritamente física nesta modalidade de drawback.*

*O subitem 64.2, Anexo I do RICMS/02, estabelece que a isenção fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada. Exige-se, desse modo, uma relação necessária (matéria-prima importada/produto acabado) que não se apresenta no drawback genérico.”.*

Sobre o assunto, também o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em decisão exarada no Acórdão 302-32619, assim pronunciou:

*“É PRESSUPOSTO ESSENCIAL DO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK- SUSPENSÃO QUE OS INSUMOS IMPORTADOS COM BENEFÍCIO FISCAL SEJAM EFETIVAMENTE EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS A SEREM EXPORTADOS. A IMPORTAÇÃO DOS INSUMOS DEVE PRECEDER À EXPORTAÇÃO DOS PRODUTOS QUE OS INCORPOROU. NESTE REGIME, AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO/EXPORTAÇÃO SÃO VINCULADAS UMA A OUTRA”*

Alega a Impugnante que à época das importações possuía Atos Concessórios concedidos pelo Ministério do Desenvolvimento Indústria e

Comércio Exterior, não podendo ser ignorado o regime especial a ela concedido. Todavia, conforme registrado pelo Fisco, nada se questionou quanto à validade dos Atos Concessórios, estando a autuação fundamentada estritamente na inobservância das condições estabelecidas no RICMS/MG para fruição do benefício da isenção.

No que tange à pretensão para que seja reformulada a conta gráfica, levando-se em consideração os créditos de ICMS a serem apurados, ainda que exigidos mediante pagamento do Auto de Infração, deve-se atentar para o que está expresso no parágrafo 1.º do artigo 67 do RICMS/02: *“na hipótese de importação de serviço, mercadoria ou bem, ou na aquisição de mercadoria ou bem importados e apreendidos ou abandonados, em leilão promovido pelo poder público, o valor correspondente ao crédito será escriturado no período de apuração em que ocorrer o recolhimento do imposto...”*. Portanto, o crédito almejado somente poderá ser apropriado após o recolhimento do imposto e desde que as mercadorias importadas não estejam classificadas como material de uso e consumo.”

No que concerne à base de cálculo do ICMS exigido, na apuração da mesma foram incluídos os tributos federais e as despesas aduaneiras.

Nas planilhas que compõem o Anexo I (fls. 14/16), acham-se detalhados, por cada Declaração de Importação, os cálculos que resultaram na definição da base de cálculo utilizada para se apurar o imposto devido, onde (tomando como exemplo a DI n.º 4098840941, relacionada à fl. 15, fotocópia às fls. 205/209)):

- a) Valor CIF = R\$ 365.043,23;
- b) Valor do Imposto de Importação = R\$ 65.707,78;
- c) Valor do Imposto sobre Produtos Industrializados = R\$ 43.075,10;
- d) Valor do PIS/COFINS (calculado de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 572, conforme demonstrado à fl. 16) = R\$ 47.809,89;
- e) Despesas Aduaneiras = R\$ 17.792,67 (fls. 214 e 219);
- f) Subtotal = R\$ 539.428,67;
- g) Base de Cálculo = R\$ 539.428,67/0.82 (ICMS por dentro) = R\$ 657.839,84;
- h) ICMS devido = R\$ 657.839,84 x 18% = R\$ 118.411,17.

Contudo, consta na Declaração de Importação acima citada e conforme se pode ver à fl. 208, que a respectiva mercadoria está sujeita ao Regime de Drawback Suspensão com suspensão de impostos (IPI e II) e contribuições (PIS/PASEP e COFINS). Vê-se, portanto, que os tributos federais não foram recolhidos.

O comando de se incluir, no valor dos produtos importados, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS, o valor dos impostos recolhidos quando da importação e das despesas aduaneiras, vem desde a Constituição Federal em vigor. Veja-se:

**CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA  
DO BRASIL DE 1988**

**Art. 152.** *É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.*

**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 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 do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;*

*XII - cabe à lei complementar:*

*i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.*

**LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13/09/1996**

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

*IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;*

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

*V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:*

*a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;*

*b) imposto de importação;*

*c) imposto sobre produtos industrializados;*

*d) imposto sobre operações de câmbio;*

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

#### **Lei nº 6.763/75**

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

I - no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior, inclusive quando objeto de leasing;

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

I - na hipótese do inciso I do art. 6º, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor:

a – do Imposto de Importação;

b – o Imposto sobre Produtos Industrializados;

c – do Imposto sobre Operações de Câmbio;

d – de quaisquer outros impostos, taxas e contribuições;

e – de despesas aduaneiras;

O RICM/02 trata do assunto em seu art. 43, inc. I, abaixo transcrito.

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

I - na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 3º do artigo 47 deste Regulamento, o valor constante do documento de importação, acrescido:

a - do valor do Imposto de Importação;

*b - do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados;*

*c - do valor do Imposto sobre Operações de Câmbio;*

*d - de quaisquer despesas, inclusive aduaneiras, cobradas ou debitadas ao adquirente no controle e desembaraço da mercadoria, ainda que venham a ser conhecidas somente após o desembaraço;*

*e - de quaisquer outros impostos, taxas ou contribuições, tais como:*

*e.1 - Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM);*

*e.2 - Adicional de Tarifa Portuária (ATP);*

*e.3 - Adicional de Tarifa Aeroportuária (ATAERO);*

A razão de incluir os tributos federais e despesas aduaneiras, pagos quando da importação de modo que integrem, também, a base de cálculo do ICMS, é determinação constitucional para que seja atendido o disposto em seu artigo 152. Caso assim não fosse, ter-se-ia a curiosa situação de diferença de custo entre as mercadorias produzidas no país e as importadas do exterior, estas mais baratas do que as nacionais. Do mesmo modo, o assunto foi tratado na Lei Complementar nº 87/96, como acima mencionado.

Outrossim, não é possível entender que a Constituição e a legislação posterior quisessem elevar artificialmente o preço das mercadorias importadas do exterior mandando integrar à base de cálculo do ICMS impostos não recolhidos.

No presente caso, vê-se, em função da concessão do regime Drawback Suspensão, pelo Governo Federal, que não foram e não serão exigidos os tributos federais que normalmente incidem sobre a importação de mercadorias. Não é o caso das despesas aduaneiras, estas pagas normalmente.

Assim, descaracterizada a isenção do ICMS na importação, como acima demonstrado, não se vê a possibilidade de se exigir a agregação, na base de cálculo do imposto, dos valores de tributos federais não exigidos. Deste modo, devem ser excluídos, da base de cálculo do ICMS exigida na presente autuação, os tributos federais não exigidos.

As demais teses desenvolvidas pela Impugnante apresentam-se insubsistentes para o pretense cancelamento do Auto de Infração.

Cumpra assinalar que a matéria em discussão está suficientemente esclarecida em decisões desta Casa, proferidas nos Acórdãos números 15.684/03/2ª, 16.403/03/1ª, 16.614/04/3ª e 17.230/05/3ª.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir da base de cálculo os valores relativos aos tributos federais não exigidos no momento da importação. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Tadeu Negromonte de Moura e, pela Fazenda Pública Estadual, a

Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

**Relator: Renê de Oliveira e Sousa Júnior**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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 Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que se dedica, dentre outras, às atividades de lavra, beneficiamento, desenvolvimento, aproveitamento e administração de minas e jazidas em geral, em especial à exploração e exportação de ouro. Alguns insumos utilizados no seu processo industrial são importados do exterior, e como a Impugnante exporta a maior parte da sua produção, os insumos adquiridos no mercado externo são importados sob o regime aduaneiro especial de drawback.

O benefício fiscal do drawback originou-se no Decreto-lei nº 37/66, sendo atualmente regido no âmbito estadual pelo RICMS/02, que no seu Anexo 1, Parte 1, item 64 concede isenção do ICMS nas operações de entrada, no estabelecimento do importador, das mercadorias importadas do exterior sob o regime de drawback.

No presente processo temos a autuação de descaracterização da isenção do ICMS em operações de importação de mercadorias e bens do exterior, no período de agosto de 2004 a julho de 2007, realizadas indevidamente ao amparo do regime de Drawback suspensão, tendo em vista que não foram cumpridas as prescrições legais contidas nos subitens 64.1.b, 64.2 e 64.6, do Anexo I, do RICMS/02, visto que a Autuada não comprovou a efetiva exportação do produto resultante da industrialização dos materiais e bens importados.

Verificando a narrativa constante do Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração (fl. 11), a autuação teve origem na Solicitação de Conferência Fiscal n.º 05.060019-06, do Posto Fiscal Antônio Reimão de Melo, onde se detectou que a mercadoria importada através da Declaração de Importação n.º 05/0840005-2, (NCM 2934.20.10 Mercaptobenzotiazol) foi desembaraçada ao abrigo indevido da isenção prevista no item 64 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 (Drawback), tendo em vista não incorporar o produto exportado que é o ouro em barras (NCM 7108.13.10), entendo o fisco que a impugnante realizou importações de mercadorias do exterior efetuando o recolhimento a menor ou sem efetuar o recolhimento do ICMS devido, amparando-se indevidamente na isenção prevista no item 64, subitens 64.1.b, 64.2 e 64.6, do Anexo I, do RICMS/02 (Drawback Suspensão).

Analisando a função básica do produto importado e a legislação podemos verificar que não houve infração por parte da impugnante, estando correto o procedimento adotado e isenta do recolhimento do imposto. Temos que o produto importado, Mercaptobenzotiazol é um reagente responsável pela separação das partículas de ouro do restante do material, ou seja, produto

indispensável na conclusão do processo produtivo, gerando o produto a ser exportado, o ouro.

Isto posto, temos na legislação, em especial o previsto no item 64, subitens 64.1.b. 64.2 do Anexo I, do RICMS/02 (Drawback Suspensão), in verbis:

*ANEXO I*

*Item 64 - Entrada de mercadoria importada do exterior, sob o regime de drawback.*

*64.1 - A isenção somente se aplica:*

*b - se da mercadoria importada resultar, para exportação, produto industrializado ou produto relacionado na Parte 7 deste Anexo.*

*64.2 - A isenção fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante entrega à Administração Fazendária (AF) de seu domicílio fiscal, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação (DDE), devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias, contado do término do prazo de validade do Ato Concessório do regime, ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes. (grifo nosso)*

Cabe ressaltar, que a impugnante, em sua peça de defesa, demonstra que o ouro, produto final do processo, está presente desde o início da industrialização, sob a forma de minério e de polpa de minério, e só surgirá na forma pura ao final do processo. Ou seja, durante todo o processo produtivo, não se agregam elementos ou insumos ao produto da industrialização, mas se separa, através de processos físicos e químicos, o produto final (ouro) de outros elementos.

Com isto, temos que, no caso concreto, o processo de industrialização dos insumos importados resulta no ouro em barra que é exportado posteriormente. A afirmação fiscal sobre a não agregação do produto importado reflete o seu desconhecimento do processo produtivo da empresa, uma vez não há possibilidade de qualquer produto importado incorporar-se ao produto exportado, que é o ouro puro. Os bens importados pela Impugnante são utilizados na extração e purificação do ouro, sendo totalmente consumidos neste processo. Tais bens são classificados como produtos intermediários, pois, apesar de não se integrarem ao produto (no caso, o ouro, ao qual nenhum insumo adquirido é integrado) são integralmente consumidos no processo produtivo.

Isto posto, como demonstrado na peça de defesa o produto importado é essencial para a produção do produto final a ser exportado, o ouro, restando assim o direito da impugnante de usufruir o benefício previsto no item 64



do Anexo I do RICM's/2002, conforme exposto acima, incorreta as exigências fiscais apontados.

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

**Conselheiro: Sauro Henrique de Almeida**

---

**Acórdão: 19.215/09/1ª**

Publicado no "MG" de 15/08/2009

---

**EMENTA**

**IMPORTAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – IMPORTAÇÃO INDIRETA – ESTABELECIMENTO INTERDEPENDENTE. Constatada a importação de mercadorias por meio de estabelecimento interdependente, localizado em outra Unidade da Federação sem, contudo, recolher o ICMS devido a Minas Gerais, de acordo com os preceitos contidos no artigo 61, inciso I, alínea "d", subalínea "d.2", do RICMS/2002 e no artigo 33, § 1º, alínea "i", subalínea "i.1.2", da Lei nº. 6.763/1975. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXXIV, da Lei nº. 6763/1975. Exclusão da Multa Isolada por inadequada à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação refere-se à importação indireta de mercadorias realizada pela Autuada por meio de empresa interdependente pertencente à mesma "holding", localizada em outra Unidade da Federação, com o objetivo prévio de destinar os equipamentos ao estabelecimento situado neste Estado.

Exige-se o ICMS devido na importação, a Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei nº. 6763/1975 e a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXXIV, da mesma lei.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Auto de Infração - AI (fls. 02/03); demonstrativo de apuração do ICMS devido – Anexo I (fls. 04/05); Declaração de Importação e Conhecimento de Carga Internacional – Anexo II (fls. 06/16); Notas Fiscais Avulsas emitidas pelo contribuinte do Estado do Rio de Janeiro e CTRC – Anexo III (fls. 17/22); Demonstrativo de custo de Importação fornecido pela Autuada e Contrato de Comodato – Anexo IV (fls. 23/27); Outras Informações das Empresas Envolvidas – Anexo V (fls. 28/34).

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 36/68, onde alega, em preliminar, cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que os dispositivos apontados como violados não tratam da incidência do ICMS na importação, mas somente da ocorrência do fato gerador, de obrigações acessórias e do local de pagamento do ICMS incidente na importação.

Quanto ao mérito, argui, em síntese, que:

- o equipamento não foi importado por ela, mas por outra empresa do mesmo grupo econômico por razões comerciais, operacionais e de fluxo de caixa.

A "Multi-Rio" foi escolhida para promover a importação por ser a empresa do grupo que dispunha de dinheiro em caixa para praticar a operação;

- o equipamento importado não se destina exclusivamente à Autuada, mas poderá ser utilizado por outras empresas do grupo, e futuramente, tal equipamento será vendido à Sociedade de Arrendamento Mercantil Unibanco, sediada no Estado de São Paulo, que irá arrendá-lo para a matriz da "Multiterminais" sediada no Estado do Rio de Janeiro;

- não logrou qualquer vantagem fiscal, uma vez que o equipamento foi-lhe remetido em comodato, não gerando direito a crédito do ICMS e que o valor do ICMS na importação foi integralmente pago;

- as datas de emissão da Declaração de Importação (DI) que anexa às fls. 99/100, da Nota Fiscal nº. 165386, de 02/10/2008 (fls. 101) e do Contrato de Comodato, de 01/10/2008, comprovam que o bem não foi previamente destinado ao seu estabelecimento localizado neste Estado;

- não se trata de importação indireta uma vez que não se verifica nenhuma das hipóteses elencadas pela Instrução Normativa IN SLT/SRE/SCT nº. 03 de 2001;

- a Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXXIV da Lei nº. 6763/1975, somente se aplica em operações com mercadorias, assim entendidas as aquisições para revenda ou para integração no processo de produção de outras mercadorias destinadas ao comércio. No presente caso, trata-se de importação de bem para o ativo permanente;

- os sujeitos ativo e passivo do ICMS devido na nacionalização de mercadoria importada estão devidamente identificados na Constituição Federal, na Lei complementar nº. 87/1996 (LC nº. 87/1996) e na Lei nº. 6763/1975, sendo flagrantemente impropriedade o lançamento do gravame estadual relativo à nacionalização do bem;

- a legitimidade ativa para a exigência do ICMS é do Estado onde estiver localizado o estabelecimento que promove a entrada da mercadoria estrangeira no país, o importador, que é, também, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Menciona diversos dispositivos da legislação federal, da LC nº. 87/1996, além de doutrina e jurisprudência para respaldar o seu entendimento.

Ao final, requer a improcedência do lançamento ou, caso não seja este o entendimento da Câmara de Julgamento, seja julgada improcedente a multa isolada imposta.

#### **Da Instrução Processual**

Foi lavrado o Termo de Re-ratificação de fls. 108, em face de erro de digitação na capitulação legal constante do AI e foi reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para a Impugnante, que nas novas razões apresentadas diz que a retificação feita pela Fiscalização é inócua, pois, assim como o inciso XI, do artigo 16, da Lei nº. 6763/1975 o inciso IX também não trata do imposto devido na nacionalização de mercadoria importada, razão pela qual reitera seus pedidos anteriormente formulados.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação às fls. 114/123, refuta as alegações da defesa aos seguintes fundamentos:

- não procede a arguição de nulidade, uma vez que todos os elementos necessários ao correto entendimento da infração tributária praticada e das penalidades impostas, encontram-se presentes na peça fiscal;

- a obrigação de proceder ao recolhimento do ICMS na importação está claramente consubstanciada nos dispositivos legais citados no AI.

Conclui que o lançamento fiscal encontra-se legalmente constituído, não apresentando qualquer vício que o torne nulo.

No mérito, argumenta que:

- a afirmação da Autuada de que o equipamento foi importado por empresa estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, por razões comerciais, operacionais e de fluxo de caixa, corrobora, ainda mais, com a prática da importação indireta;

- a decisão gerencial não pode afetar a competência tributária do ICMS;

- para efeito de determinação da sujeição ativa do ICMS na importação, o que prevalece é o local onde estiver situado o estabelecimento do destinatário da mercadoria ou bem importado como dispõe o artigo 155, da Constituição Federal (CF/1988);

- a empresa "Multi-Rio", embora tenha financiado a importação, não importou o equipamento para uso próprio, mas para suprir uma demanda específica da Autuada;

- independentemente do estabelecimento que conste como importador na Declaração de Importação, o ICMS será devido ao Estado onde se situe o estabelecimento que receber realmente as mercadorias importadas;

- ao atribuir o ICMS da importação ao Estado da localização do destinatário das mercadorias, o legislador constituinte procurou evitar que um aspecto formal se sobrepusesse à realidade fática;

- tanto a "Multiterminais" quanto a "Multi-Rio" são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e controladas pela holding Transportes Fink S/A (fls. 30);

- restou configurada a interdependência entre as empresas pertencentes ao mesmo conglomerado econômico;

- a alíquota do ICMS aplicável ao caso examinado, prevista na legislação do Estado do Rio de Janeiro é de 15%, enquanto que a de Minas Gerais prevê uma alíquota de 18%, verificando-se, assim, benefícios para a Autuada com o procedimento adotado;

- não se trata de elisão fiscal, mas de subterfúgio ilegal causador de prejuízos ao Erário Estadual;

- a alegação de que a destinação para a "Multiterminais" foi posterior ao desembaraço aduaneiro, esbarra na própria lógica do funcionamento de um

conglomerado econômico. Quando a “holding” decidiu pela importação do equipamento, já sabia de antemão que esse seria destinado à empresa “Multiterminais”;

- o decisivo é saber a quem é destinada a mercadoria e em sendo a mesma importada para uso do estabelecimento da “Multiterminais”, situada em Juiz de Fora, resta caracterizada a importação indireta;

- os acórdãos apresentados pela Autuada alegando ser o entendimento deste Conselho de que o contribuinte do ICMS da importação seria o importador, foram reformulados pela Câmara Especial, restabelecendo-se as exigências fiscais, posto que caracterizada a importação indireta de contribuinte deste Estado com interveniência de empresa estabelecida em outra Unidade da Federação.

Por fim, pede pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

A autuação refere-se à importação indireta de mercadoria realizada por meio de empresa interdependente pertencente à mesma “holding”, localizada em outra Unidade da Federação, com o objetivo prévio de destinar equipamentos ao estabelecimento situado neste Estado, sem o recolhimento do imposto para Minas Gerais, conforme Declaração de Importação (DI) nº. 08/1367422-5 de 22/09/2008.

Dentre os artigos tidos como infringidos, consta no campo Infringência/Penalidades do AI, o artigo 33, § 1º, alíneas I, subalíneas 1.1, 1.2, 1.3, da Lei nº. 6763/1975.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXXIV, da Lei nº. 6763/1975.

#### **Da Preliminar**

A Impugnante alega, preliminarmente, o cerceamento de seu direito de defesa, por entender que não existem na capitulação legal mencionada no AI, os dispositivos violados relacionados à incidência do ICMS na importação.

No entanto, mostra-se improcedente o argumento expendido pela Impugnante, uma vez que todos os elementos necessários ao correto entendimento da infração tributária que lhe é imputada e das penalidades impostas, encontram-se presentes na peça fiscal.

Cumpra lembrar que o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários e Administrativos de 2008, (RPTA) estabelece os elementos mínimos que deve conter o AI, mas prescreve também 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 arguida.

***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.*

**Art. 92** - *As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.*

*Parágrafo único. Verificada a insubsistência ou vício não sanável do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, antes da intimação do sujeito passivo, a autoridade incumbida do controle de qualidade determinará a reformulação parcial ou total do crédito tributário.*

No presente caso, a Fiscalização lavrou o termo de re-ratificação, tendo em vista o erro datilográfico ocorrido na capitulação legal e foi reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para a Impugnante manifestar-se.

Por outro lado, verifica-se que a natureza da infração imputada está precisamente delimitada nos presentes autos, tanto que a Impugnante dela se defendeu e, assim, não há comprometimento da garantia do efetivo exercício do contraditório e da ampla defesa.

Por estes motivos deve ser rejeitada a preliminar argüida.

### **Do Mérito**

Conforme se verifica, a importação indireta foi caracterizada pela Fiscalização em face da destinação prévia para o estabelecimento mineiro, bem como em relação à interdependência dos estabelecimentos, uma vez que o importador situado no Estado do Rio de Janeiro pertence à mesma holding.

Inicialmente, deve-se destacar o conceito de holding trazido pela Fiscalização às fls. 118 dos autos:

Uma sociedade gestora de participações sociais (conhecida em inglês por *holding*) é uma forma de sociedade criada com o objetivo de administrar um grupo delas (conglomerado). Na *holding*, essa empresa criada para administrar possui a maioria das ações ou quotas das empresas componentes de determinado grupo de empresas. (Enciclopédia digital, Wikipédia).

De acordo com a Fiscalização, a destinação prévia do equipamento, um guindaste Terex/PPM Super Stacker” TFC45SH N. 175376, para a Autuada, comprova-se mediante os seguintes documentos:

- a Nota Fiscal Avulsa nº. 165386, de 02/10/2008, (fls. 18) e Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) nº. 18743, de 02/10/2008 emitido por “Multiterminais Alfandegados do Brasil Ltda.”, situada no Estado do Rio de Janeiro (fls. 19), que corroboram a importação indireta, por meio de empresa do mesmo grupo.

Assegura que, logo após o despacho aduaneiro, o equipamento foi remetido, ainda desmontado e da mesma forma que veio do exterior, diretamente para o contribuinte deste Estado.

Por isto, entendeu a Fiscalização que o imposto correspondente à operação é devido ao Estado de Minas Gerais, conforme legislação de regência.

Todavia, o deslinde da questão não passa, neste caso, pelo exame da destinação prévia das mercadorias, já que a base legal para as exigências, conforme consta do Auto de Infração de fls. 02/03, é, também, o artigo 33, § 1º, subalínea “i.1.2”, da Lei nº. 6763/1975.

Este dispositivo legal prescreve:

**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:*

*i - importados do exterior:*

*i.1 - o do estabelecimento:*

*i.1.2 - 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;*

A matéria encontra-se regulamentada no RICMS/2002, consoante artigo 61, I, alínea “d” e subalínea “d.2”.

**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.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;*

No caso dos autos, o equipamento foi importado por estabelecimento pertencente ao mesmo grupo econômico, situado no Estado do Rio de Janeiro, e foi remetido, diretamente da zona portuária para o estabelecimento da empresa atuada.

Aduz a Impugnante, às fls. 42, que “por razões comerciais, operacionais, financeiras e de fluxo de caixa, o equipamento não foi importado por ela, mas por outra empresa do mesmo grupo econômico, a Multi-Rio”, da qual recebeu o guindaste em comodato, reafirmando, deste modo, a relação de interdependência entre as empresas.

Evidenciam também a relação de interdependência entre importadora e destinatária as informações constantes do documento de fls. 30 e as alterações contratuais de fls. 71/87.

Desta forma, comprovado nos autos que o estabelecimento remetente do equipamento é o estabelecimento da Multiterminais Alfandegados do Brasil Ltda., sediado na cidade do Rio de Janeiro, RJ, resta caracterizada a relação de interdependência dos estabelecimentos, impondo-se o cumprimento da norma ínsita no artigo 33, § 1º, alínea “i” e subalínea “i.1.2” da Lei nº. 6763/1975 c/c artigo 61, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.2”, do RICMS/2002.

Ficam afastadas, portanto, as considerações trazidas pela Impugnante, a respeito do tipo de negócio jurídico realizado, uma vez que não se discute, neste caso, quem realmente importou a mercadoria.

A questão cinge-se no cumprimento das normas legais e regulamentares retromencionadas, sendo defeso a este Órgão Julgador a negativa de sua aplicação, em razão do disposto no inciso I, do artigo 110 do RPTA.

**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;*

O Auto de Infração exige também a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXXIV, da Lei nº. 6763/1975, *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:*

*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;*

Todavia, os fatos trazidos aos autos não se subsumem a hipótese de incidência da norma, pois, a importação foi realizada por empresa do mesmo grupo da empresa atuada, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, não restando configurado que a importação foi realizada mediante simulação de operação interestadual promovida por interposta empresa localizada em outro Estado.

Assim, deve ser excluída do lançamento a multa isolada exigida.

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, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXIV, da Lei nº. 6763/1975. Vencidos, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava improcedente e o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor), que o julgava procedente. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, 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 importação indireta de mercadoria realizada pela Atuada por meio de empresa interdependente pertencente à mesma "holding", localizada em outra Unidade da Federação, com o objetivo prévio de destinar o equipamento ao estabelecimento situado neste Estado.

Exige-se o ICMS devido na importação, a Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei nº. 6763/1975 e a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXXIV, da mesma lei.

A divergência refere-se à aplicação da multa isolada cominada.

Em sua defesa alega a Impugnante que, por razões comerciais, operacionais, financeiras e de fluxo de caixa, o equipamento não foi importado por



ela, mas por outra empresa do mesmo grupo econômico, a Multi-Rio, da qual recebeu o guindaste em comodato, reafirmando, deste modo, a relação de interdependência entre as empresas.

Assim, restou demonstrado nos autos que a mercadoria foi remetida em operação interestadual para o estabelecimento mineiro, interdependente do estabelecimento situado no Estado do Rio de Janeiro.

Saliente-se, ainda, que a alíquota do ICMS aplicável ao caso examinado, prevista na legislação do Estado do Rio de Janeiro é de 15% (quinze por cento), enquanto que a de Minas Gerais é de 18% (dezoito por cento), verificando-se, assim, benefícios para a Autuada com o procedimento adotado.

Observe-se, conforme análise dos autos, que logo após o despacho aduaneiro, o equipamento foi remetido, ainda desmontado e da mesma forma que veio do exterior, diretamente para a contribuinte deste Estado.

Portanto, houve a interposição de outro estabelecimento (Multi-Rios), ocultando o verdadeiro interessado no negócio jurídico da importação, qual seja, o estabelecimento mineiro.

Neste diapasão, houve subsunção entre a descrição normativa e o fato concreto ocorrido e, por consequência, correta a aplicação da penalidade prevista no art. 55, inciso XXXIV da Lei 6763/1975, nos seguintes termos:

**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;*

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento.

**Conselheiro: Mauro Heleno Galvão**

---

**Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Inicialmente cumpre destacar não haver divergência entre o este voto e decisão majoritária no que pertine à questão preliminar, motivo pelo qual esta não será aqui tratada.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de importação indireta.

Consta do relatório do Auto de Infração que as exigências se referem às mercadorias importadas por meio de empresa interligada pertencente à mesma *holding*, localizada em outra Unidade da Federação com o objetivo prévio de ser destinada à Impugnante estabelecida neste Estado, sem contudo, recolher o ICMS devido.

Para confirmar a imputação fiscal sustenta também o Fisco que a importação indireta teria ficado caracterizada uma vez constatada a remessa do equipamento “guindaste Terex/PPM Super Stacker” TFC45SH n.º 175376 para a Impugnante “Multiterminais Alfandegados do Brasil Ltda.”, com destinação previamente definida ainda em zona primária (recinto aduaneiro) como se comprovaria pela Nota Fiscal Avulsa do Rio de Janeiro n.º 165386, de 02 de outubro de 2008 e CTRC n.º 18743, de 02 de outubro de 2008.

Inconformada com as exigências fiscais, a empresa mineira apresentou, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 36/69, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 114/123.

Inicialmente, cumpre repetir pela importância, que a discussão nos presentes autos versa sobre a exigência do ICMS incidente em operação de importação de máquinas do exterior, realizadas por contribuinte sediado em outro Estado.

É inegável nos presentes autos que a importação foi realizada pela empresa emitente da Nota Fiscal Avulsa do Rio de Janeiro n.º 165386, de 02 de outubro de 2008, localizada em outro Estado, pois estes são os dados constantes dos documentos relativos à importação que, inclusive, passam pelo crivo da Receita Federal.

A Fiscalização mineira alega, entretanto, que as mercadorias importadas estariam previamente destinadas ao estabelecimento do contribuinte mineiro ora Impugnante, justificando, assim, a exigência do imposto para Minas Gerais.

Destaque-se que, nestes autos, ao contrário de outros processos que tramitam neste Conselho, não há qualquer comprovação de pedidos anteriores à importação.

Registre-se ainda os seguintes dados retirados dos documentos existentes nos autos:

- o embarque da mercadorias ocorreu em 24 de junho de 2008 (fl. 15);
- contrato de comodato é de 1º de outubro de 2008 (fls. 26/27);
- a data de registro da Declaração de Importação – DI é 02 de setembro de 2008 (fls. 07/10);
- o extrato de retificação da Declaração de Importação está datado de 18 de setembro de 2008 (fl.11);
- a data do desembaraço aduaneiro é 22 de setembro de 2008 (fl. 13);
- Nota Fiscal Avulsa enviando o equipamento para a Impugnante, n.º 165386, data de 02 de outubro de 2008.

Crucial destacar de pronto que nos documentos relativos a importação não consta, em momento algum, o nome da empresa mineira ora Impugnante.

Assim, dos autos extrai-se que a Multiterminais é uma empresa de logística integrada que tem como atividade a prestação de serviço ao comércio exterior.

É fato que a Impugnante recebeu um Guindaste Terex/PPM Super Stacker da Multi-Rio Operações Portuárias S/A, através da Nota Fiscal nº 165.386. Contudo, também é fato que a natureza desta operação é de comodato.

Deve-se também ter em mente que o equipamento não se destina exclusivamente à Impugnante e poderá ser utilizado também em outras empresas do grupo.

Ademais, consta dos autos que o equipamento importado pela Multi-Rio Operações Portuárias S/A será vendido à Sociedade de Arrendamento Mercantil Unibanco, sediada no Estado de São Paulo, que irá arrendar o bem para a matriz da Multiterminais sediada no Rio de Janeiro.

Desta forma, não há que se falar em importação indireta, fraude ou simulação.

A importação foi realizada por empresa sediada em outra Unidade da Federação. É o que se tem documentalmente comprovado nos autos.

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, na forma disposta no artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a" que assim determina:

*"Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*§ 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 sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o **estabelecimento do destinatário** da mercadoria, bem ou do serviço." (grifos não constam do original)*

Já a Lei Complementar n.º 87/96, em seu artigo 11, inciso I, alínea "d", definiu como "local da operação", para fins de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, aquele onde ocorrer a entrada física da mercadoria, *in 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.**" (grifos não constam do original)*

Entretanto, ao regulamentar a referida norma no Estado de Minas Gerais, o legislador ordinário não o fez de forma literal, fato que pode até mesmo ser discutido em outra esfera de poder. Dadas as limitações de competência do Conselho de Contribuintes, a teor do artigo 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, deixa-se de tecer maiores considerações sobre esta hipótese.

Contudo, cabe registrar que a norma sobre a qual o Fisco sustenta a autuação sofreu alteração de redação. Anteriormente o artigo 61 do Regulamento do ICMS, subalínea "d.2" tratava da questão da entrada física. Entretanto, as operações descritas nas notas fiscais objeto da autuação são de outubro de 2008, portanto, vigente a redação atual da citada norma que não fala mais em entrada física, a saber:

*"Art. 61 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*d - importados do exterior:*

*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."*

Nesta linha, não é possível levantar-se nestes autos a questão da entrada física como elemento para comprovar a imputação fiscal já que a norma sobre a qual se funda a autuação não apresenta mais este elemento. É possível mesmo concluir que o legislador regulamentar deixou de considerar a questão da entrada física como pressuposto para configuração do importador.

Por força da norma mineira, caso o importador esteja sediado em outra Unidade da Federação e a mercadoria esteja previamente destinada a contribuinte mineiro, será devido a este Estado o imposto relativo à importação.

Essa é a norma mineira em que se alicerçam as exigências fiscais, acrescida da Instrução Normativa SLT/SRE/SCT n.º 03/01, no que com ela não conflitar dadas as alterações ocorridas no tempo.

No caso concreto ora analisado a importação indireta, no entanto, não se mostra plenamente caracterizada, nem mesmo se analisadas exclusivamente à luz das normas regulamentares mineiras que não podem ser aplicadas senão em paralelo com as normas federais.

O destinatário jurídico da mercadoria é o estabelecimento paulista, pois a remessa para Minas Gerais foi a título de comodato (fls. 26/27). Este dado é muito importante para o deslinde da questão, pois dos autos se extrai a

comprovação de que não houve transmissão de propriedade dos bens enviados à Minas Gerais, estes continuam a pertencer à Multi-Rio Operações Portuárias S/A, pelo menos até o fechamento da operação de arrendamento mercantil que se tem notícia nos autos.

O fato de não ter havido transmissão de propriedade é importante porque, conforme já fartamente decidido pelos tribunais pátrios, para ser configurada a circulação de mercadoria para efeito de tributação pelo ICMS deve haver transmissão da titulariedade da mercadoria ou bem.

Portanto, já considerando este fato, não é possível materializar-se a cobrança do imposto e seus consectários nos presentes autos, uma vez não estar configurada a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Não apenas estes elementos são determinantes para a exclusão das exigências do Fisco.

Não há provas nos autos de que o bem importado tenha sido previamente destinado ao estabelecimento da Impugnante localizado no território de Minas Gerais, conforme se comprova pela Declaração de Importação - DI nº 08/1367422-5, de 02 de setembro de 2008, pela Nota Fiscal nº 165.386, de 02 de outubro de 2008 e pelo contrato de comodato de 1º de outubro de 2008.

Pelas datas de emissão dos retro citados documentos, conclui-se que a decisão de remessa para o estabelecimento da Impugnante foi posterior à importação.

Acresça-se que não é possível exigir-se o pagamento do ICMS como pretendido nos presentes autos, pois não se trata de uma operação de circulação de mercadoria.

No caso dos autos trata-se de um bem, importado por contribuinte estabelecido no Estado do Rio de Janeiro, que foi cedido temporariamente a contribuinte mineiro, devendo retornar ao território fluminense ou ser remetida para outro estabelecimento de empresa do mesmo grupo localizada em outra Unidade de Federação.

Assim, a Impugnante não é o destinatário final do bem, apenas detém posse precária deste.

Registre-se ainda que, juridicamente, o equipamento já nem mais se caracterizava como mercadoria, mas sim como bem, pois pertencia à importadora, estabelecida no Rio de Janeiro e, nesta condição, estava fora do campo de incidência do ICMS.

Frise-se ainda que, de acordo com a legislação aduaneira, nas importações, o importador é quem nacionaliza a mercadoria.

A competência para legislar sobre comércio exterior, nos termos do artigo 22, inciso VIII, da Constituição Federal de 1988, é da União Federal.

De acordo com o artigo 31, inciso I do Decreto-Lei nº 37/66, que dispõe sobre o imposto de importação, o contribuinte do imposto é "*o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional*".

A referida disposição está incorporada ao Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543/02.

Como visto acima, os sujeitos ativo e passivo do ICMS devido na nacionalização de mercadoria importada estão devidamente identificados na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais.

Os tribunais pátrios já apreciaram a questão em diversas oportunidades, firmando o entendimento de que o ICMS devido na nacionalização deve ser pago ao Estado do domicílio do importador, destinatário jurídico das mercadorias importadas.

Por derradeiro deve ainda ser destacado que a aplicação da Multa Isolada descrita no artigo 55, inciso XXXIV, da Lei n.º 6.763/75, não se adequa a questão dos autos.

Veja-se a conduta descrita no citado dispositivo:

*“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.*

A leitura da conduta a ser penalizada pela sanção disposta no inciso XXXIV do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75 impõe, necessariamente, a demonstração pelo Fisco da “simulação”. Nos presentes autos, a simulação não restou comprovada impossibilitando a exigência desta multa.

Ademais, decorre do texto legal acima transcrito que a multa isolada se aplica às operações com mercadorias, assim entendidas as aquisições para revenda ou para integração no processo de produção de outras mercadorias destinadas a comercialização e, como já dito, no caso dos autos, trata-se de importação de bem para ativo permanente.

O bem recebido pela Impugnante em uma operação interestadual não se destina ao comércio, trata-se de um guindaste utilizado nas atividades de carga e descarga, recebido a título de comodato que posteriormente, segundo informações dos autos, deverá se converter em aluguel, para utilização na prestação de serviços.

Da análise do inciso XXXIV do artigo 55 da Lei nº 6.763/75, verifica-se que este alcança exclusivamente as operações com mercadorias.

Em face do exposto e, tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, julgo improcedente o lançamento.

**Conselheira: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

**EMENTA**

**IPVA - FALTA DE RECOLHIMENTO – DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – PESSOA FÍSICA. Comprovada nos autos a falta de recolhimento do IPVA devido, uma vez que a proprietária do veículo tem residência habitual neste Estado, nos termos do disposto no art. 127, inciso I do CTN. O registro e o licenciamento do veículo no Estado do Paraná não estão autorizados pelo art. 1º da Lei nº 14.937/03 c/c o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB). Exigências de IPVA e Multa de Revalidação capitulada no art. 12, § 1º da Lei nº 14.937/03. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências relativas aos exercícios de 2003 a 2006. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação trata de falta de recolhimento de Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), nos exercícios de 2003 a 2008, em virtude do registro e licenciamento indevido no Estado do Paraná, do veículo de placa nº AKT-3611, uma vez que a Fiscalização constatou que o seu proprietário é residente em Uberlândia/MG.

Exige-se IPVA e Multa de Revalidação capitulada no art. 12, § 1º da Lei nº 14.937/03.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 26/33, onde alega, em síntese, que adquiriu o veículo objeto da presente autuação, no município de Dois Vizinhos/PR, e que, a partir de janeiro de 2008, por razões profissionais, passou a residir em Uberlândia/ MG.

Informa ser funcionária da empresa SADIA, tendo sido contratada, inicialmente, para prestar serviços na cidade de Dois Vizinhos/PR, sendo, posteriormente, transferida para a unidade de São Paulo/SP, da mencionada empresa e como já aduzido, em janeiro de 2008 foi colocada à disposição da unidade da SADIA em Uberlândia/MG.

Requer, alternativamente, que caso este Conselho entenda devido o IPVA, que limite o período da cobrança à sua transferência para o Estado de Minas Gerais, ocorrida em janeiro de 2008.

A Impugnante junta aos autos documentos de fls. 36/60, que entende comprovar suas alegações de que residia com animo definitivo em Dois Vizinhos/PR, bem como, cópia de documentos juntados aos autos pelo Fisco.

O Fisco, em manifestação de fls. 67/71, refuta as alegações da defesa, demonstrando o contexto em que se insere a cobrança do IPVA pelos Estados.

Pede pela procedência do lançamento, concluindo que a Autuada não logrou comprovar residir ou ter domicílio no endereço de Dois Vizinhos/PR, onde registrou o seu veículo.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 75, a Impugnante se manifesta às fls. 85/86, porém não apresenta qualquer documento visando cumprir a disposição do despacho interlocutório.

O Fisco se manifesta a respeito às fls. 88/89, informando que a Impugnante não trouxe nada de novo aos autos.

---

#### **DECISÃO**

A acusação fiscal é de falta de recolhimento do IPVA devido a este Estado, nos exercícios de 2003 a 2008, referente ao veículo de placa AKT-3611, de propriedade da Impugnante.

Mediante o cruzamento de dados do veículo e de sua proprietária, constantes dos bancos de dados da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG), DETRAN/MG, DETRAN/PR, Tribunal Superior Eleitoral e Receita Federal, a Fiscalização constatou que o veículo encontrava-se registrado e licenciado no Estado do Paraná, não obstante ser a sua proprietária residente no Município de Uberlândia/MG.

Antes de se adentrar no exame das provas constantes dos autos, torna-se imperioso analisar a legislação que rege a matéria, para uma melhor compreensão da questão examinada.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), no seu art. 155, inciso III, conferiu aos Estados membros e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Assim, cada Estado editou sua própria lei para cobrança do IPVA, variando as alíquotas de acordo com a legislação de cada Unidade da Federação, assim, muitos veículos são registrados nos Estados em que a alíquota é menor, não obstante seus proprietários residirem neste Estado.

Esta prática implica perda de arrecadação para o Estado e Município.

No caso do Estado de Minas Gerais, foi editada a Lei nº 14.937, de 23/12/03, que ao estabelecer sobre o pagamento do IPVA, disciplinou:

*Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - incide, anualmente, sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.*

*Parágrafo único. O IPVA incide também sobre a propriedade de veículo automotor dispensado de registro, matrícula ou licenciamento no órgão próprio, desde que seu proprietário seja domiciliado no Estado.*

*Art. 4º Contribuinte do IPVA é o proprietário de veículo automotor.*

*Art. 10. As alíquotas do IPVA são de:*



*I 4% (quatro por cento) para automóvel, veículo de uso misto, veículo utilitário e outros não especificados neste artigo;*

*II 3% (três por cento) para caminhonete de carga picape e furgão;*

*III - 1% (um por cento) para veículos destinados a locação, de propriedade de pessoa jurídica que preencha pelo menos um dos seguintes requisitos:*

Conforme se verifica, o legislador estadual, usando da sua competência constitucionalmente prevista, delimitou o campo de incidência do tributo, ou seja, estabeleceu que o IPVA fosse devido ao Estado de Minas Gerais, quando o veículo automotor estiver sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.

Cabe, todavia, indagar, quais as condições determinantes para que o veículo sujeite-se ao registro e licenciamento neste Estado.

Sobre a matéria, o Código de Trânsito Brasileiro (CTB), aprovado pela Lei nº 9.503/97, no seu art. 120, dispõe:

*Art. 120 - todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque deve ser registrado perante o Órgão executivo de trânsito do Estado ou do DF, no município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.*

Extrai-se do dispositivo legal retromencionado que o fato gerador do IPVA ocorre no município de domicílio ou de residência do proprietário do veículo.

Salienta-se, que não obstante as várias conceituações existentes sobre os termos “domicílio” e “residência”, não cabem aqui as definições trazidas pelo Código Civil de 2002 (CC/02), dada a regra da especialidade. A interpretação a ser considerada, neste caso, é a do CTN, posto que a matéria ora discutida é de natureza tributária.

Examine-se, pois as disposições do art. 127 do CTN, retrocitado:

*Art. 127 - Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:*

*I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;*

*II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;*

O Professor Renato Bernardi, ao discorrer sobre o tema (IPVA tem de ser pago onde o dono do automóvel mora – [www.conjur.com.br](http://www.conjur.com.br), artigo publicado em 28 de maio de 2006), leciona:

PARTINDO-SE DO PRESSUPOSTO DE QUE “DOMICÍLIO” E “RESIDÊNCIA” SÃO PALAVRAS CUJOS SIGNIFICADOS NÃO SE CONFUNDEM, HÁ QUE SE DAR UMA INTERPRETAÇÃO COERENTE AO DISPOSITIVO. A INTERPRETAÇÃO QUE MAIS SE ENCAIXA NA RATIO LEGIS DA NORMA É AQUELA QUE INDICA QUE AO REFERIRSE A “DOMICÍLIO”, O CÓDIGO DE TRÂNSITO FAZ MENÇÃO À PESSOA JURÍDICA. AO PASSO QUE, AO MENCIONAR “RESIDÊNCIA”, DIRIGE-SE ÀS PESSOAS FÍSICAS.

OUTRA INTERPRETAÇÃO LEVARIA À ABSURDA CONCLUSÃO DE QUE O ARTIGO 120 DO CÓDIGO DE TRÂNSITO BRASILEIRO CONSIDERA SOMENTE A PESSOA FÍSICA, ESQUECENDO-SE DA PESSOA JURÍDICA, ALÉM DE DISTANCIAR REFERIDA REGRA DO DISPOSTO NO ARTIGO 127 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, REGRA ESPECÍFICA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. (...).

Por conseguinte, o critério que fixa o domicílio tributário, para fins do IPVA é o previsto no artigo supramencionado, que determina que as pessoas registrem seus veículos na Unidade da Federação onde residam com habitualidade e que as pessoas jurídicas de direito privado devem registrar seus veículos onde se encontre as respectivas sedes.

Esta assertiva pretende demonstrar que o deslinde da questão passa necessariamente pela comprovação do local de residência habitual da Autuada, nos moldes do que prevê o art. 127, inciso I do CTN, já mencionado.

Passa-se, então, à análise dos documentos juntados aos autos, para a aferição do domicílio tributário da Autuada.

O Fisco junta aos autos os documentos de fls. 09/11 e 77, onde se constata pela consulta à base de dados do CPF, por certidão emitida pela Justiça Eleitoral, que o endereço declarado pela Contribuinte ao Fisco Federal e a Justiça eleitoral, é na cidade de Uberlândia/MG.

Em sua peça de resistência, a Impugnante não junta quaisquer documentos que possam descaracterizar sua residência em Uberlândia/MG, ao contrário do Fisco que juntou os documentos de fls. 09/11 e 77, que comprovam, inequivocamente, ter a Impugnante residência em Uberlândia/MG.

Evidenciada a falta de pagamento do IPVA, correto o Fisco em exigir o tributo incidente, bem como aplicar a penalidade prevista no art. 12, § 1º, da Lei 14.937/03, *in verbis*:

*Art. 12. O não-pagamento do IPVA nos prazos estabelecidos na legislação sujeita o contribuinte ao pagamento de multa calculada sobre o valor*

*atualizado do imposto ou de parcelas deste, conforme disposto nos incisos abaixo, bem como de juros de mora:*

*§ 1º Havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:*

Todavia, o documento de fls. 77 deixa claro que a Impugnante está devidamente inscrita junta a Justiça Eleitoral, a partir de 17/02/06, razão pela qual deve ser excluído das exigências fiscais os períodos de 2003 a 2006, vez que, o fato gerador do IPVA ocorre em 1º de janeiro, e conforme a mencionada certidão juntada aos autos pelo Fisco, deve ser considerada a data da mencionada certidão como a do efetivo domicílio da Impugnante em Uberlândia/MG, visto não haver qualquer outro documento que leve a convencimento diverso.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências fiscais relativas aos exercícios de 2003 a 2006. Vencida, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora), que o julgava procedente. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Edécio José Cançado Ferreira**

---

**Acórdão: 19.451/09/1ª**

Publicado no "MG" de 21/12/2009

---

**EMENTA**

**IPVA - FALTA DE RECOLHIMENTO – DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – PESSOA FÍSICA - Comprovada nos autos a falta de recolhimento do IPVA devido. Evidenciado que o Autuado, responsável tributário, tem residência habitual neste Estado, nos termos do disposto no art. 127, inciso I do CTN, o registro e o licenciamento do veículo no Estado de Goiás, não estão autorizados pelo art. 1º da Lei nº. 14.937/03 c/c o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB). Exigências de IPVA, Multa de Revalidação capitulada no art. 12, § 1º da Lei nº. 14.937/03 e juros de mora.**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADO. Exclusão do Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária uma vez que a sua prestação refere-se à apenas parte da obrigação tributária solidária, que por sua vez é una e indivisível.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação trata de falta de recolhimento de Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), nos exercícios de 2004 a 2009, em virtude do registro e licenciamento indevido no Estado de Goiás, do veículo de placa nº. BZP - 3479, uma vez que a Fiscalização constatou que o proprietário do veículo é residente em Uberlândia/MG.

Exige-se IPVA e Multa de Revalidação, capitulada no art. 12, § 1º da Lei nº. 14.937, de 2003 e juros de mora.

Inconformado, o Coobrigado apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 28, acompanhada dos documentos de fls. 29/54.

A Fiscalização, na Manifestação de fls. 58/61, refuta as alegações da defesa.

---

#### **DECISÃO**

A acusação fiscal é de falta de recolhimento do IPVA devido a este Estado, nos exercícios de 2004 a 2009, referentes ao veículo de placa BZP - 3479, de propriedade de Consórcio Nacional ABC S/C Ltda (em 2004) e de Antônio Humberto Eleutério (2005 a 2009).

Mediante o cruzamento de dados do veículo e de seu proprietário, constantes dos bancos de dados da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG), DETRAN/MG, DETRAN/GO e Receita Federal, a Fiscalização constatou que o mencionado veículo encontra-se registrado e licenciado no Estado de Goiás, não obstante ser o seu proprietário residente no Município de Uberlândia/MG.

Antes de se adentrar no exame das provas constantes dos autos, torna-se imperioso analisar a legislação que rege a matéria, para uma melhor compreensão da questão examinada.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), no seu art. 155, inciso III, conferiu aos Estados membros e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Assim, cada Estado editou sua própria lei para cobrança do IPVA, variando as alíquotas de acordo com a legislação de cada Unidade da Federação, o que faz com que muitos veículos sejam registrados nos Estados em que a alíquota é menor, não obstante seus proprietários residirem neste Estado.

Esta prática implica perda de arrecadação para o Estado e Município.

No caso do Estado de Minas Gerais, foi editada a Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, que ao estabelecer sobre o pagamento do IPVA, disciplinou:

**Art. 1º** *O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - incide, anualmente, sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado. (grifou-se).*

*Parágrafo único. O IPVA incide também sobre a propriedade de veículo automotor dispensado de registro, matrícula ou licenciamento no órgão próprio, desde que seu proprietário seja domiciliado no Estado.*

**Art. 4º** *Contribuinte do IPVA é o proprietário de veículo automotor.*

*Art. 10. As alíquotas do IPVA são de:*

*I 4% (quatro por cento) para automóvel, veículo de uso misto, veículo utilitário e outros não especificados neste artigo;*

*II 3% (três por cento) para caminhonete de carga picape e furgão;*

*III - 1% (um por cento) para veículos destinados a locação, de propriedade de pessoa jurídica que preencha pelo menos um dos seguintes requisitos:*

Conforme se verifica, o legislador estadual, usando da sua competência constitucionalmente prevista, delimitou o campo de incidência do tributo, ou seja, estabeleceu que o IPVA será devido ao Estado de Minas Gerais, quando o veículo automotor estiver sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.

Cabe, todavia, indagar, quais as condições determinantes para que o veículo sujeite-se ao registro e licenciamento neste Estado.

Sobre a matéria, o Código de Trânsito Brasileiro (CTB), aprovado pela Lei nº 9.503, de 1997, no seu art. 120, dispõe:

**Art. 120** - todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque deve ser registrado perante o Órgão executivo de trânsito do Estado ou do DF, no município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.  
(grifou-se)

Extrai-se, do dispositivo legal retromencionado, que o fato gerador do IPVA ocorre no município de domicílio ou de residência do proprietário do veículo.

Salienta-se, desde já, que não obstante as várias conceituações existentes sobre os termos “domicílio” e “residência”, não cabem aqui as definições trazidas pelo Código Civil de 2002 (CC/02), dada a regra da especialidade.

A interpretação a ser considerada, neste caso, é a do CTN, posto que a matéria ora discutida é de natureza tributária.

Examine-se, pois as disposições do art. 127 do CTN, retrocitado:

**Art. 127** - Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

O Professor Renato Bernadi, ao discorrer sobre o tema (IPVA tem de se pagar onde o dono do automóvel mora – [www.conjur.com.br](http://www.conjur.com.br), artigo publicado em 28 de maio de 2006), leciona:

Partindo-se do pressuposto de que “domicílio” e “residência” são palavras cujos significados não se confundem, há que se dar uma interpretação coerente ao dispositivo. A interpretação que mais se encaixa na ratio legis da norma é aquela que indica que ao referir-se a “domicílio”, o Código de Trânsito faz menção à pessoa jurídica. Ao passo que, ao mencionar “residência”, dirige-se às pessoas físicas.

Outra interpretação levaria à absurda conclusão de que o artigo 120 do Código de Trânsito Brasileiro considera somente a pessoa física, esquecendo-se da pessoa jurídica, além de distanciar referida regra do disposto no artigo 127 do Código Tributário Nacional, regra específica do domicílio tributário. (...).

Por conseguinte, o critério que fixa o domicílio tributário, para fins do IPVA é o previsto no artigo supramencionado, que determina que as pessoas registrem seus veículos na Unidade da Federação onde residam com habitualidade e que as pessoas jurídicas de direito privado devem registrar seus veículos onde se encontre as respectivas sedes.

Estabelece a Lei nº 14.937/03 que o contribuinte do IPVA é o proprietário de veículo automotor.

Mencionada lei atribui em seu art. 5º, inciso I, a responsabilidade solidária pelo pagamento do IPVA e acréscimos legais devidos ao devedor fiduciário, em relação ao veículo objeto de alienação fiduciária.

Depreende-se do exame dos documentos anexados aos autos pelo Fisco (fls. 08 e 10) e pelo Impugnante (fls. 29 a 31), que o veículo supracitado era objeto de contrato de alienação fiduciária em garantia (até outubro/04), tendo como partes os Sujeitos Passivos do presente PTA (Consórcio Nacional ABC S/C Ltda -credor/fiduciário e Antônio Humberto Eleutério - devedor/fiduciante).

Consta dos autos extrato de conta corrente (fls. 29 e 31), anexado pelo Impugnante/Coobrigado, demonstrando que montante financiado pelo mencionado devedor/fiduciante foi quitado em 20/10/04.

O Fisco anexou aos autos documentos que comprovam que o domicílio tributário do Autuado e Coobrigado são neste Estado, na cidade de Uberlândia/MG (fls. 08, 09 e 13).

Portanto, restou demonstrado a correção das exigências fiscais.

Entretanto, em relação ao Coobrigado melhor sorte não assiste ao Fisco.

Inicialmente, esclareça-se que em diversos PTAs como, por exemplo, o de nº 01.000020449-41, em que o veículo é alienado com débito ainda não quitado, a Fiscalização não trouxe para o polo passivo da obrigação tributária o alienante.

No caso concreto, como mencionado acima, o débito do devedor fiduciário foi quitado em 20/10/04. Neste sentido, a obrigação tributária solidária relativa ao alienante fiduciário foi até o exercício de 2004, sendo que as exigências fiscais abrangem os exercícios de 2004 a 2009.

Entretanto, a Notificação de Lançamento-NL mencionou dois sujeitos passivos solidários para o período de 2004 a 2009, quais sejam, Antônio Humberto Eleutério (denominado de Autuado) e Consórcio Nacional ABC S/C Ltda (denominado de Coobrigado), ambos, obrigados solidários.

Neste diapasão, deve excluir o Coobrigado Consórcio Nacional ABC S/C Ltda do polo passivo da obrigação tributária, em razão de que este só responde pela prestação relativa ao exercício de 2004, não havendo solidariedade em relação aos demais exercícios, isto é, de 2005 a 2009.

O contrário, manter o Coobrigado, na forma como foi veiculado na NL, resultaria em diferentes prestações exigidas dos sujeitos passivos solidários.

A solidariedade está disciplina no Código Civil de 2002, dentre outros nos arts. 264 e 265, que prescrevem:

*Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.*

*Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.*

A solidariedade tem como pontos fundamentais a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva.

A doutrina é unânime no sentido de que a solidariedade só comporta unidade objetiva. Caso contrário, não se trata de solidariedade.

Ensina o Prof. Emérito das UFMG e UFRJ Caio Mário da Silva Pereira:

*Se cada um dos devedores estiver obrigado a uma prestação autônoma ou a uma fração da res debita, ou vice-versa, se cada um dos credores tiver direito a uma cota-parte da coisa devida, não há solidariedade, que sempre foi incompatível com o fracionamento do objeto (Teoria Geral das Obrigações, 2007:92).*

Na obrigação solidária a natureza da prestação compatibiliza com o fracionamento, entretanto, prevalece a unidade objetiva, segundo os doutos, em razão de ordem técnica, porque assim a lei estabeleceu, senão veja-se.

Segundo Caio Mário, citando De Page, a solidariedade não decorre *ex re*, não provém da incindibilidade do objeto, mas se apresenta de origem

puramente técnica. No mesmo sentido as lições dos Professores Washington de Barros Monteiro e Silvio Rodrigues.

Nesta linha de entendimento, o Prof. Caio Mário é taxativo: “o que caracteriza a solidariedade é a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva” (ob. cit. p. 93), ensinando que:

*Originária da lei ou da convenção, para nós a solidariedade tem uma só natureza: uma obrigação com unidade objetiva (uma eademque res), e, pois, não pode haver solução sem integridade de prestação, já que não pode ser o credor compelido a cindir a res debita, nem pode o devedor fracioná-la (ob. cit. p. 97).*

Para o Prof. Emérito da USP e Magistrado Washington de Barros Monteiro, “três são as características da obrigação solidária: a) multiplicidade de credores, ou de devedores, ou, ainda, de uns e outros; b) unidade de prestação; c) **corresponsabilidade dos interessados**” (Curso de Direito Civil, 4º vol, 1994:156). (g.n)

Comentando cada uma das características da solidariedade, o Prof. Washington Monteiro ensina que “a unidade da prestação é um dos traços mais expressivos da solidariedade. Por sua causa, qualquer devedor fica adstrito ao pagamento integral e qualquer credor pode reclamá-la por inteiro” (ob. cit. p. 156)

Analisando a solidariedade passiva nos seus aspectos fundamentais, o Prof. Caio Mário, valendo dos autores Clóvis Beviláqua, Serpa Lopes, Savigny, Regina Gondim, Tito Fulgêncio, dentre outros, conclui:

*Daí resumirmos as noções, dizendo que na obrigação solidária há uma só relação obrigacional, com pluralidade de sujeitos; esta unidade de vínculo concentra-se em um só objeto, que é devido e exigível, só e uno, independentemente da pluralidade subjetiva (ob. cit. p. 100).*

Ora, a conclusão é de que para o Direito Civil a prestação é uma e indivisível nas obrigações solidárias, não se admitindo solução sem a totalidade da prestação.

Assim, o fracionamento do objeto é incompatível com a solidariedade. Em outras palavras, havendo fracionamento da prestação, não há solidariedade.

No Direito Tributário, a solidariedade seguiu, salvo nos efeitos por aplicação dos arts. 109 e 110 do CTN, a mesma conceituação do Direito Civil.

Neste sentido, as lições de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 1991:471).

Para Sacha Calmon, “em se tratando de solidariedade passiva – tema que ora estamos a enquadrinhar -, os devedores respondem cada qual, pela dívida toda” (Comentários ao Código Tributário Nacional, 1998:285).



Sem discordância, os autores do Direito Tributário, conceituam a solidariedade nos estritos termos do Código Civil (Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon, Mizabel Derzi, Aliomar Baleeiro, dentre outros).

Neste diapasão, transcreve-se a lição de Ricardo Lobo Torres, nos seguintes termos:

*O conceito de solidariedade do Direito Tributário coincide com o do Direito Civil, com algumas peculiaridades. A solidariedade no Direito Civil é a concorrência na mesma obrigação, de mais de um credor ou devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda (art. 264 do Código Civil de 2002).*

*Há solidariedade no Direito Tributário quando mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I). (...)*

*No que se concerne ao responsável, a solidariedade depende de lei (art. 124, II, CTN) e ocorre em inúmeros casos, tais como os de prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei (vide p. 268). (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 2006:256/7)*

Para este festejado autor, a solidariedade, embora não o diga claramente o CTN, **se estende assim à obrigação principal e aos deveres instrumentais.**

Portanto, para que haja solidariedade de dois ou mais sujeitos passivos é necessário que a prestação que os obrigue seja una e indivisível. Nestes termos, todos os obrigados solidários encontram-se compelidos a satisfazer a integridade da prestação.

Por outro lado, todo o enfoque doutrinário no Direito Tributário é que o instituto da solidariedade visa atender à comodidade administrativa do Estado, a fim de satisfazer os seus direitos.

Neste sentido, o Auto de Infração ou Notificação de Lançamento que veicule sujeitos passivos solidários, no caso específico do Estado mineiro, **denominados, atecnicamente, de Autuado e Coobrigados**, deve vincular por força conceitual todos os obrigados (sujeitos passivos solidários) à totalidade da prestação exigida, sem benefício de ordem.

Ressalte-se, que o sujeito passivo gênero comporta as espécies de contribuinte e responsável na dicção do art. 121, § único, incisos I e II do CTN. Assim, podem ser denominados de AUTUADO tanto o contribuinte quanto o responsável, sendo que na obrigação solidária, ambos assumem a obrigação conjuntamente e sem benefício de ordem, por isto, são coobrigados.

Do mesmo modo, tanto o contribuinte quanto o responsável podem ser denominados de COBRIGADOS na NL ou no Auto de Infração, assumindo a obrigação tributária solidariamente.

Em síntese, o contribuinte e o responsável são os atuados, os coobrigados, os sujeitos passivos do lançamento tributário.

Ressalta-se que o Estado deve buscar de forma mais simples, racional ou objetiva possível o resguardo do seu direito. Por isto, havendo prestações diferentes para os sujeitos passivos solidários – Atuado e Coobrigado – devem as referidas prestações (créditos tributários) serem exigidas por Autos de Infração diferentes.

No caso sob análise, a fim de convalidar o procedimento da fiscalização poder-se-ia argumentar que o processo administrativo tributário não tem o rito tão formal quanto ao processo judicial, a economia e a celeridade seriam contempladas com a emissão de apenas um Auto de Infração, com racionalização e simplificação. Excesso de formalismo na análise, uma vez que a prática é perfeitamente possível.

Argumentar-se-ia, ainda, em reforço, que é fácil deduzir a obrigação tributária de cada um dos devedores solidários ou não.

O relatório da Notificação de Lançamento-NL sob análise não detalhou a obrigação de cada um dos sujeitos passivos, não fez o demonstrativo do crédito tributário completo para cada um dos obrigados solidários ou não.

Por outro lado, ainda que a NL tivesse detalhado a obrigação de cada um dos obrigados solidários ou não, o próprio entendimento de que se tratam de obrigações distintas já impõe a quebra da solidariedade, o que recomenda a emissão de peças fiscais distintas para exigências fiscais diferentes.

Há a destacar-se que pelo viés operacional, a conclusão é de que a referida medida não racionaliza, não simplifica, pelo contrário, traz dificuldades operacionais, em alguns casos concretos, de difícil solução (vide Acórdão 17.445/07/2ª).

Portanto, exclui-se o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária, a fim de que a prestação permaneça una e indivisível na Notificação de Lançamento ora analisada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir o Coobrigado (Consórcio Nacional ABC S/C Ltda) do polo passivo da obrigação tributária. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relator: Mauro Heleno Galvão**

## 12 – ITCD

Acórdão: 19.091/09/3ª

Publicado no “MG” de 16/05/2009

### **EMENTA**

**ITCD – DOAÇÃO DE COTAS DE CAPITAL - FALTA DE PAGAMENTO. Constatado que o Autuado não pagou o ITCD devido quando do recebimento, por doação, de cotas de capital, conforme alterações contratuais. Exigências de ITCD com base na Lei nº 12.426/1996 e Multa de Revalidação nos termos do art. 22, inciso II da Lei 14.941/2003. Infração caracterizada. Lançamento precedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

#### **Dos Fatos**

A autuação versa sobre falta de pagamento de ITCD devido quando do recebimento, por doação, de cotas de capital da empresa Rima Participações e Empreendimentos Ltda., conforme alterações contratuais da mesma, datadas de 01/08/1999, 31/03/2000, 30/11/2000 e 16/01/2001. As doações foram declaradas em 19/09/2008, mediante Declaração de Bens e Direitos – ITCD - Doação. Exigências de ITCD com base no disposto nos artigos 1º, inc. III, e 8º, inc. VI, ambos da Lei nº 12.426/1996, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores do imposto, e Multa prevista no art. 16 da mesma lei. Contudo, a multa que está sendo cobrada é a Multa de Revalidação prevista no art. 22, inc. II, da Lei nº 14.941/2003, que revogou a Lei nº 12.426/1996, por ser mais benéfica.

O processo foi instruído pelo Fisco Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 05); Auto de Infração - AI (fls. 02/03); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fl. 04); Demonstrativo de Cálculo de Cotas de Capital e Respectivas Doações (fl. 09); cópia de correspondência do Autuado encaminhando Declaração de Bens e Direitos e demonstrações financeiras (fl. 10), cópia dos PTAs nº 16.000214561.58, 16.000214556.58, 16.00021553.21 e 16.214552.41, contendo, cada um deles, Declaração de Bens e Direitos – ITCD – Doação, alteração contratual, balanço patrimonial, Planilha Demonstrativa do Cálculo dos Bens em UFEMG e comprovante de recebimento de Declaração de Bens e Direitos para fins de pagamento do ITCD (fls. 11/50).

#### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/63, onde alega, resumidamente, o que se segue.

Preliminarmente, alega que:

- se encontra prejudicada sua defesa, uma vez que o AI não observou requisitos indispensáveis de formalização do ato administrativo, especialmente a intimação para apresentação de Impugnação administrativa com indicação do prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não contencioso (art. 89, inc. VIII, RPTA);

- o Fisco lançou como observação do AI citação ao art. 19 da Lei nº 12.426/1996, que prevê prazo para apresentação de defesa, quando na realidade tal dispositivo legal encontra-se revogado pelo art. 30, da Lei nº 14.941/2003, e a lei processual aplicável seria a vigente na data da autuação e não a norma vigente à época;

- a norma aplicável é o RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, reproduzindo seu art. 117;

- o Fisco imputou e exigiu o ITCD em incorreta tipificação, dificultando sua defesa;

- não tendo o Fisco atendido ao determinado na norma tributária processual, ficam demonstrados os prejuízos causados à sua defesa, eivando de nulidades o AI.

No Mérito, alega que:

- o AI exige o ITCD sobre a transferência de cotas da empresa Rima Participações nos exercícios de 1999 a 2001 e o crédito tributário estaria, portanto, atingido pelo instituto da decadência, nos termos do art. 173 do CTN, que transcreve;

- conforme dispõe o referido dispositivo, o prazo para constituição do crédito tributário se iniciou em 01/01/2002, ou seja, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que, a prazo de cinco anos previsto no dispositivo do CTN, teria se encerrado em 01/01/2007;

- o prazo decadencial se iniciou no primeiro dia do exercício seguinte às datas dos registros das alterações contratuais na JUCEMG.

Ao final de suas alegações pede seja acatada a preliminar de nulidade do AI em face do cerceamento de defesa, e em não sendo a mesma acatada, requer pela procedência da Impugnação face o crédito tributário ter sido atingido pela decadência nos termos do art. 173 do CTN.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 69/75, que foi adotada para a decisão, da qual passou a fazer parte integrante, refuta detalhadamente as alegações da defesa, pedindo seja o lançamento julgado procedente.

---

#### ***DECISÃO***

Cuida a presente autuação de falta de pagamento de ITCD devido quando do recebimento, por doação, de cotas de capital da empresa Rima Participações e Empreendimentos Ltda., conforme alterações contratuais da mesma, datadas de 01/08/1999, 31/03/2000, 30/11/2000 e 16/01/2001. As doações foram declaradas em 19/09/2008, mediante Declaração de Bens e Direitos- ITCD - Doação. Exigiu-se ITCD, com base no disposto nos artigos 1º, inc. III, e 8º, inc. VI, ambos da Lei nº. 12.426/1996, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores do imposto, e Multa prevista no art. 16 da mesma lei. Contudo, a multa que está sendo cobrada é a Multa de Revalidação prevista no art. 22, inc. II, da Lei nº 1.941/2003, que revogou a Lei nº 12.426/1996, por ser mais benéfica.

Como já dito, os fundamentos expostos nas manifestações do Fisco de fls. 69/75 foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e acréscimos.

### **Das Preliminares**

O Impugnante alega, em preliminar, que teria sido cerceado seu direito de defesa uma vez incorretas as citações contidas no Auto de Infração naquilo que diz respeito à legislação e aos prazos de Impugnação.

Ressalte-se que Impugnação foi impetrada dentro dos prazos previstos no RPTA (Dec. nº 44.747/2008), 30 (trinta) dias contados da data do recebimento do AI, não sendo argumentação plausível para arguição de nulidade do Auto de Infração.

O AI contém, de forma textual, em sua segunda folha, a orientação de que o contribuinte fica intimado, no prazo de 30 (trinta) dias, contados do recebimento do mesmo, a promover a quitação, ou o parcelamento do crédito tributário, ou ainda a impugná-lo. Contém ainda o AI, informação de tratar-se de crédito tributário contencioso, além do endereço para encaminhamento da Impugnação. Tão completas as informações, nos estritos requisitos do art. 117, do RPTA, que o Autuado apresentou de forma tempestiva e completa sua Impugnação.

Outras alegações, em especial àquelas que dizem respeito a citação errônea da norma legal aplicada, também não podem ser acolhidas, pois a observação contida no AI, que faz menção ao art. 19, da Lei nº. 12.426/1996, está inserida num contexto totalmente diferente daquele a que o Impugnante coloca em sua peça de defesa ao trazer, para argumentação, apenas parte do texto lançado no AI.

Consta como observação do Auto de Infração: *“O débito constante deste Auto de Infração poderá ser pago integralmente, à vista, sem multa, no prazo de trinta dias do recebimento deste, conforme disposto no art. 18, parágrafo único, da Lei nº. 12.426/96 ou, em caso de apresentação de impugnação contra o lançamento, no prazo de dez dias contados da decisão, nos termos do art. 19 da Lei nº. 12.426/96.”*

A simples leitura da observação, cotejada com os conteúdos dos artigos 18 e 19 da Lei nº 12.426/1996, demonstra que estes artigos dizem respeito somente a inexigibilidade da multa prevista no art. 16 da mesma norma, caso o pagamento do tributo ocorresse até o trigésimo dia do recebimento do AI (art. 18, parágrafo único), ou até o décimo dia da cientificação da decisão do recurso impugnatório (art. 19).

Em momento algum o art. 19 da Lei nº. 12.426/1996 trata de prazo de Impugnação.

Ressalte-se que, todo o andamento processual do presente AI, desde os prazos até sua tramitação, segue os estritos limites do RPTA aprovado pelo Decreto nº. 44.747/2008.

Desse modo, não procedem as alegações do Autuado, devendo a arguição de nulidade ser rejeitada, pois o AI contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. A citação dos dispositivos infringidos e das penalidades está correta, todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento previstos nos artigos 85 a 94 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/2008, foram observados, não tendo procedência a arguição de nulidade do presente Auto de Infração. O PTA encontra-se totalmente embasado, trazendo as infrações cometidas, provas das mesmas, as penalidades aplicadas e todos os documentos foram entregues ao Autuado.

Outrossim, o Autuado compreendeu a acusação fiscal completa e irrestritamente, conforme se verifica pela Impugnação apresentada, que aborda minuciosamente, todos os aspectos relacionados com as operações, objeto da autuação.

Não se verifica, portanto, a alegada nulidade do Auto de Infração.

### **Do Mérito**

Também no mérito não merece acolhida a pretensão do Impugnante.

Deve-se ater à legislação vigente à época dos fatos geradores, uma vez que a regra basilar em tema de direito intertemporal, é expressa na máxima "*tempus regit actum*", ou seja, o fato gerador rege-se pela lei vigente à época de sua ocorrência. É necessário, então, reportar-se à Lei nº 12.426/1996 e seu decreto regulamentador nº 38.639, de 04/02/1997, vigentes às datas das doações de cotas de capital.

A Lei Estadual nº 12.426/1996 e o Decreto nº 38.639/1997, especialmente o art. 5º deste, trazem a obrigatoriedade do contribuinte em apresentar a Declaração de Bens e Direitos devidamente preenchida com a informação completa da operação passível de tributação pelo ITCD.

#### **Lei nº 12.426/1996**

**Art. 1º** - O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incidirá:

*III - na doação a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima;*

**Art. 8º** - O imposto será pago:

*VI - na doação de bens, títulos ou créditos que se formalizar por escrito particular, no prazo de até 15 (quinze) dias, contados da data da assinatura;*

#### **Decreto nº 38.639, de 04/02/1997 (RITCD)**

**Art. 5º**- Na doação de quaisquer bens ou direitos, o doador ou o donatário apresentará a declaração e efetuará o pagamento, conforme o disposto no caput do § 3º do artigo 4º e nos artigos 10 e 16, IV e V, deste Regulamento.

Tal procedimento é o único meio pelo qual o Fisco vem a tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo. Sem o atendimento a este requisito básico não tem o Fisco conhecimento do fato gerador ficando, portanto, sem qualquer possibilidade de exercer seu direito de exigência do tributo devido, mesmo porque, até à entrega da Declaração de Bens, não existe nenhuma informação à Fazenda Pública de que teria ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, em especial no caso dos escritos particulares como é o caso em exame de alteração contratual firmada entre os sócios da empresa.

Diante de tal obrigatoriedade e da constatação de que o Fisco não teria conhecimento e, conseqüentemente, condições para a exigência do tributo, a interpretação do art. 173, inciso I, do CTN, de contar como início do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Declaração de Bens for entregue, certamente, é a mais acertada.

No presente caso, o prazo decadencial iniciar-se-ia somente em 01/01/2009, uma vez que as Declarações de Bens e Direitos comunicando ao Fisco que houveram doações de cotas de capital da empresa só foram protocolizadas em 19/09/2008, descartando então qualquer possibilidade de extinção do crédito tributário por decadência.

Neste mesmo sentido, a DOET/ SUTRI tem se expressado, como se verifica pelo teor da Consulta de Contribuinte nº 030/2007.

*CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 030/2007*

*O TERMO INICIAL PARA CONTAGEM DO PRAZO DE 5 ANOS EM QUE A FAZENDA PÚBLICA PODERÁ CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERENTE AO ITCD É O PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, CONFORME DISPÕE O ART. 173, I, DO CTN.*

*PARA QUE O FISCO POSSA EFETUAR O LANÇAMENTO DO ITCD É NECESSÁRIO QUE TOME CONHECIMENTO DO FATO GERADOR, DOS BENS QUE SERÃO TRANSMITIDOS E DO CONTRIBUINTE. O CONHECIMENTO DESSES FATOS DEPENDE, MUITAS VEZES, DA ATUAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO JUDICIÁRIO COMO, TAMBÉM, NA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL POR MEIO DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS.*

*PORTANTO, O MARCO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO PARA A EXTINÇÃO DO DIREITO DA FAZENDA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO É O PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SUBSEQÜENTE ÀQUELE EM QUE O FISCO TOMA CONHECIMENTO DAS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS AO LANÇAMENTO.*

*SENDO ASSIM, COMO O FISCO SOMENTE TOMOU CONHECIMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR*

*ATUALMENTE, A DECADÊNCIA ARGÜIDA AINDA NÃO SE EFETIVOU.*

Em sentido análogo, expressando o mesmo entendimento de que a contagem do prazo decadencial inicia-se com a apresentação da Declaração de Bens e Direitos, tem se manifestado este Conselho de Contribuintes:

*ACÓRDÃO: 17.377/072ª.*

*O ITCD NÃO É UM IMPOSTO CUJO LANÇAMENTO SE DÁ POR HOMOLOGAÇÃO E, SIM, POR DECLARAÇÃO. DESTA FORMA, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 173 DO CTN. APLICA-SE O ART. 150, § 4º DO MESMO DIPLOMA LEGAL. ASSIM, O FISCO TINHA CINCO ANOS, A PARTIR DA DECLARAÇÃO, PARA REVER OU FAZER O LANÇAMENTO.*

Neste mesmo acórdão destaca-se o voto proferido em separado, nos termos do art. 43, do Regimento Interno do CC/MG, que de forma didática nos conduz ao entendimento perfeito de que, na presente exigência, não há qualquer possibilidade de extinção do crédito tributário por decadência:

*ACÓRDÃO: 17.377/072ª.*

*“VOTO PROFERIDO PELO CONSELHEIRO MAURO HELENO GALVÃO, NOS TERMOS DO ART. 43 DO REGIMENTO INTERNO DO CC/MG.*

*A DISCUSSÃO DOS AUTOS É SE HOUVE DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA, E, SE O FISCO PODERIA OU NÃO EFETUAR O LANÇAMENTO, VISTO QUE O JUIZ DO INVENTÁRIO JÁ HAVIA HOMOLOGADO O CÁLCULO DO ITCD.*

*O PRIMEIRO PONTO, QUE NORTEOU OS VOTOS VENCEDORES É DE QUE JÁ HAVIA OCORRIDO A DECADÊNCIA EM FACE DO DISPOSTO NO ART. 150, § 4º DO CTN.*

*TODAVIA, O ITCD É UM IMPOSTO POR DECLARAÇÃO, ISTO É, O SUJEITO PASSIVO FAZ A DECLARAÇÃO DOS BENS E DIREITOS E EFETUA O PAGAMENTO, OBEDECENDO A PROCEDIMENTOS REGULAMENTARES PRESCRITOS PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA QUE O REGE.*

*A LEI 12.426/96, VIGENTE À ÉPOCA DA DECLARAÇÃO DE BENS PELO CONTRIBUINTE, DISPUNHA:*

*ART. 12 - INDEPENDENTEMENTE DA DISTRIBUIÇÃO DE PROCESSO JUDICIAL DE INVENTÁRIO OU ARROLAMENTO DE BENS, O CONTRIBUINTE, APRESENTANDO DECLARAÇÃO DE BENS COM DISCRIMINAÇÃO DOS RESPECTIVOS VALORES EM REPARTIÇÃO PÚBLICA*



*FAZENDÁRIA, PODERÁ EFETUAR O PAGAMENTO DO ITCD NA FORMA E PRAZOS ESTABELECIDOS.*

*ASSIM, O PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAR OU REVER O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É DE 05 (CINCO) ANOS, NA FORMA DO ART. 173, INCISO I DO CTN, DEVENDO SER CONTADO A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A ENTREGA DA DECLARAÇÃO.*

Ressalte-se ainda que o entendimento expressado pelo Conselheiro Mauro Galvão foi vitorioso no reexame necessário do acórdão acima, conforme decisão proferida pela Câmara Especial do CC/MG.

*ACÓRDÃO: 3.256/07/CE*

*TODAVIA, O ITCD É UM IMPOSTO POR DECLARAÇÃO, COMO ADMITIDO PELA PRÓPRIA DECISÃO RECORRIDA, VALE DIZER, O SUJEITO PASSIVO FAZ A DECLARAÇÃO DOS BENS E DIREITOS E COM BASE NESTA DECLARAÇÃO, O FISCO FAZ O CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO. O CÁLCULO É HOMOLOGADO PELO JUIZ DO INVENTÁRIO E O CONTRIBUINTE EFETUA O PAGAMENTO, OBEDECENDO A PROCEDIMENTOS REGULAMENTARES PRESCRITOS PELA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA VIGENTE À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.*

*ASSIM SENDO, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO NESTA HIPÓTESE, POR SE TRATAR DE IMPOSTO POR DECLARAÇÃO, DEVE SER CONTADO A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, REGENDO-SE PELO ART. 173, INCISO I DO CTN, IN VERBIS:*

*“ART. 173. O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS:*

*I - DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO; SOMENTE APÓS A HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO, POR SENTENÇA DO JUIZ DO INVENTÁRIO, É QUE O TRIBUTO TORNA-SE EXIGÍVEL. POR CONSEQUINTE, SOMENTE A PARTIR DAÍ É QUE A FAZENDA PÚBLICA PODE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*

*SENDO O PRAZO DECADENCIAL, EM CONSONÂNCIA COM O ART. 173, INCISO I DO CTN, DE CINCO ANOS CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA HOMOLOGAÇÃO DO CÁLCULO POR SENTENÇA DO*

JUIZ DO INVENTÁRIO, O QUE SE DEU EM 07/02/2003, O PRAZO PARA O FISCO EFETUAR O LANÇAMENTO EXPIRA-SE SOMENTE EM 31/12/2008.

Entendimento semelhante expressou o Poder Judiciário nos dois acórdãos do TJMG transcritos pelo Impugnante à fl. 61 (Processo nº 1.0295.02.001219-7/001, Relatora Des. Maria Elza, julgado em 04/12/2008, e nº 1.0024.02.625332-8/001, Relator Des. Almeida Melo, julgado em 12/06/08), em que o termo inicial do prazo de extinção do direito da Fazenda constituir o crédito do ITCD é sempre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se verifica a possibilidade de conhecer os elementos necessários ao lançamento, o que, via de regra, nas doações por escrito particular, só chegam ao conhecimento do Fisco após o preenchimento e protocolo da Declaração de Bens e Direitos como bem determina, e exatamente para que surta este efeito de dar conhecimento ao Fisco, o Decreto nº. 38.639/1997 em seu art. 5º.

A Multa exigida é a prevista no art. 16 da Lei nº 14.426/1996, *in verbis*:

**Art. 16 - Sobre o montante do crédito tributário apurado por recolhimento a menor, por falta de recolhimento ou por recolhimento em divergência com as disposições legais incidirá multa diária de 0.2% (zero, vírgula dois por cento), mais juros moratórios e correção monetária até a data do efetivo pagamento.**

Contudo, a Lei 14.941/2003 revogou expressamente a Lei nº 14.426/1996 e trata da multa a ser exigida, nestes casos, da seguinte forma:

**Art. 22. A falta de pagamento do ITCD ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor do imposto devido, nos seguintes termos:**

**II - havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:**

Levando-se em consideração a data da ocorrência dos fatos geradores, entre 1999 e 2001, pode-se constatar com facilidade que, dado o interregno de tempo desde os fatos geradores até à constituição do crédito tributário, a lei nova comina penalidade menos severa, devendo ser aplicada, neste caso, a Multa de Revalidação da lei nova, a teor do art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN.

Desta forma, estão plenamente caracterizadas as irregularidades apontadas no Auto de Infração, sendo as alegações do Impugnante insuficientes para elidir o feito fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento.

Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

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

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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 infração trata da exigência do ITCD sobre Doações de Quotas da Sociedade Rima Participações e Empreendimentos Ltda, em razão das alterações do contrato da empresa, nas datas de 01/08/1999, 31/03/2000, 30/11/2000 e 16/01/2001, respectivamente, para o Impugnante.

Cabe destacar que, o fato gerador do imposto ocorre no ato da doação, convalidado pelo registro das alterações contratuais, conforme dispõe o art. 1º, inciso III, da Lei 12.426/96, apontada pelo Fisco, *in verbis*:

**Art. 1º - O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incidirá:**

**III - na doação a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima;**

Com isto, deve-se interpretar que a regra basilar, em tema de direito intertemporal, é expressa na máxima "*tempus regit actum*", ou seja, o fato gerador, com os seus consectários, rege-se pela lei vigente à época de sua ocorrência.

Destarte, o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) tem como fato gerador, *in casu*, a transmissão de direitos, via doação inter vivos que, no direito brasileiro, coincide com o ato que demonstra esta vontade, sendo ou não por força do direito de sucessão.

Neste sentido, mesmo o Fisco entende que o ITCD não é um imposto cujo lançamento se dá por homologação e, sim, por declaração. Desta forma, vincula à data do fato gerador, que seria no caso concreto, a do registro da doação na junta Comercial.

Desta forma, aplica-se o disposto no art. 173, do CTN, e a contagem do prazo se dá na forma do inciso I, do referido artigo, ou seja, conta-se cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, a exigência com base em declaração feita em 2008, cobrando o imposto com fundamento na legislação a época, que se encontra revogada, é um contra-senso, pois, reiterando, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, a exigência do tributo expira-se no prazo de cinco anos após o fato gerador, sendo que no caso concreto a última doação ocorreu em 16/01/2001, ou seja, o Fisco teria até 31/12/2007 para exigir o imposto, fato que não ocorreu, pois o Auto de

Infração foi emitido em 12/12/2008 e recebido pela Impugnante em 19/12/2008, vencido, neste caso, o prazo decadencial.

Portanto, torna sem efeito a exigência do imposto, por decadência da exigência fiscal.

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

**Conselheiro: Sauro Henrique de Almeida**

---

**Acórdão: 19.366/09/1ª**

Publicado no "MG" em 16/11/2009

---

**EMENTA**

**ITCD - DOAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatada a falta de recolhimento do ITCD incidente na doação de bens e direitos e comprovado que o valor venal das cotas de participação societária transmitidas era maior que o adotado pela Contribuinte, à época do fato gerador, conforme comprovado nos autos pela Declaração de Bens e Direitos, alterações contratuais promovidas, documentos contábeis e Laudo de Avaliação dos imóveis que compõem o capital social da empresa. Infração caracterizada nos termos do art. 4º da Lei nº 14.941/03. Exigência de ITCD e Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 22 da citada Lei. Crédito reformulado pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

O lançamento em exame refere-se à falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, devido pelo recebimento de 4.438.674 cotas do capital social da empresa “S.L.P. Serviços de Manutenção Industrial Ltda.”, a título de doação plena.

Exige-se ITCD e Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, capitulada no art. 22, inc. II da Lei nº 14.941/03.

Instrui o presente processo os seguintes documentos:

- Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02);
- Auto de Infração – AI (fls. 04/06);
- Demonstrativo da Base de Cálculo e do Valor Original do ITCD (fls.

07);

- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 08);
- Memo ACT/AF 1º Nível/UDI/Nº 444/06 de 12/12/06 (fls. 10);
- Declaração de Bens e Direitos – DBD (fls. 11/13);
- planilha “Doação Plena por Instrumento Particular”, com demonstrativo dos cálculos efetuados pelo Fisco (fls. 14/16);
- cópias de documentos pessoais dos doadores e donatários (fls.

17/20);

- cópia da Certidão de Matrícula nº 116.467 e nº 18.728 do 1º Ofício do Registro de Imóveis de Uberlândia, referente ao imóvel incorporado ao capital social da empresa “S.L.P. Serviços de Manutenção Industrial Ltda.” (fls. 21/23);
- cópia do comprovante de inscrição e de situação cadastral da “S.L.P. Ltda”. (fls. 24);
- cópias das 3ª e 4ª Alterações Contratuais da Sociedade (fls. 25/41);
- Balanço Patrimonial e Balancete (fls. 42/45);
- memorando de encaminhamento da avaliação do imóvel avaliador: José Humberto Ribeiro (fls. 47);
- Manifestação da Fiscalização sobre a avaliação das cotas doadas (fls. 48/50);
- requerimento de avaliação contraditória (fls. 51/54);
- Parecer Fiscal e decisão do Sr. Delegado Fiscal (sobre a avaliação contraditória requerida) de fls. 55/59;
- ciência à Contribuinte (Ofício Nº 113/2007/ACT AF 1º Nível/Uberlândia) de fls. 60;
- Recurso Hierárquico, protocolo nº 0958 de 06/07/07 (fls. 62/65);
- Termo de Remessa do Recurso Hierárquico do GAB/SRF à Delegacia Fiscal de Uberlândia em 13/07/07 (fls. 67);
- Parecer Fiscal de 13/07/07 ( sobre o Recurso Hierárquico) de fls. 68/69;
- ciência à Contribuinte da decisão exarada no Recurso Hierárquico (Ofício GAB/SRF I Uberlândia Nº 070/07) de fls. 70;
- Despacho do Sr. Superintendente Regional da Fazenda de Uberlândia (fls. 71).

#### **Da Impugnação**

Inconformados, os Sujeitos Passivos apresentam, conjunta e tempestivamente, por procuradores regularmente constituídos, a Impugnação de fls. 78/96, onde arguem, preliminarmente, que:

- é indevida a inclusão no polo passivo da obrigação dos Coobrigados, Virgílio Galassi e Maria Luiza Santos Galassi, visto que o primeiro é pessoa totalmente estranha ao fato gerador da obrigação tributária e a segunda, na simples condição de doadora, não teria responsabilidade solidária;
- é nulo o procedimento fiscal, por violação ao princípio do contraditório e cerceamento do direito de ampla defesa;
- a avaliação contraditória, embora tenha sido requerida tempestivamente, não foi realizada;
- o lançamento está baseado em presunção, pois a Fiscalização desconsiderou, imotivadamente, as informações contidas na Declaração de Bens e Direitos apresentada.

No mérito, afirmam que procederam de acordo com a legislação estadual, entregando na Repartição Fazendária a Declaração de Bens e Direitos,

onde se encontra descrita a participação societária transmitida por doação. Acrescentam que o valor do capital social foi extraído do Balanço Patrimonial.

Dizem que a avaliação apresentada pelo Fisco é exorbitante e injustificável, além de não retratar o valor patrimonial da parcela do capital social doado. Ademais, teria sido feita aleatoriamente, sem qualquer fundamento.

Insurgem-se contra a reavaliação do imóvel contabilizado no ativo da empresa, que implicou ajuste no valor do Patrimônio.

Reputam como inconsistente o critério utilizado na avaliação, além de considerá-lo inconstitucional e desprovido de razoabilidade jurídica.

Alegam que, mesmo se cabível fosse a avaliação do imóvel incorporado ao capital social, para a determinação da base de cálculo do ITCD, o valor venal do imóvel seria aquele fixado para o lançamento do IPTU, cujas guias apresentam às fls. 104.

Invocam os princípios da reserva legal e *in dubio pro contribuinte* e reportam-se à dúvida acerca da ocorrência da avaliação presumida e da legitimidade das exigências.

Citam jurisprudência relativa à progressividade de alíquotas para o ITCD e alegam que, por sua inconstitucionalidade, somente a menor alíquota seria aplicável.

Acrescentam que a multa de revalidação aplicada é indevida, pois a ação fiscal é desmotivada, e atribuem a falta de recolhimento do imposto à demora da Fiscalização em homologar o valor correto declarado pela Donatária.

Ao final, pedem a procedência da impugnação e *ad cautelam*, que seja julgada parcialmente procedente para reduzir a base de cálculo do ITCD, aplicando-se a alíquota de 2% (dois por cento) e ainda, a redução ou a exclusão da multa de revalidação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em bem fundamentada manifestação de fls. 107/123, requer a rejeição das prefaciais argüidas e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

#### **Da Instrução Processual**

Esta 1ª Câmara, na sessão realizada em 26 de setembro de 2008, decidiu converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização emendasse o documento de reavaliação do imóvel, nos termos que especifica e decidiu, também, exarar despacho interlocutório para que os Impugnantes apresentassem laudo técnico, nos moldes e prazo estabelecidos, de forma a comprovar o valor real do imóvel (fls. 128).

Intimados, os Impugnantes comparecem aos autos para reiterarem a discordância em relação à avaliação dos imóveis incorporados ao capital da sociedade, ratificam as razões trazidas na impugnação e, pedem, seja ela julgada procedente.

A Fiscalização promove as diligências necessárias ao atendimento da decisão cameral, juntando aos autos o registro de um imóvel efetuado no 1º Ofício

de Registro de Imóveis de Uberlândia (fls. 137) e o Laudo de Avaliação de fls. 138/139, elaborado por Ipanema – Consultoria de Imóveis Ltda, CRECI – 2441.

Em prosseguimento, manifesta-se, às fls. 140, para acatar a avaliação acima referida e, em consequência da redução da base de cálculo do tributo, procede à reformulação do crédito tributário originalmente exigido.

Reaberto aos Impugnantes o prazo regulamentar, estes, em novo arrazoado, alegam que o laudo de avaliação juntado pela Fiscalização reforça os seus argumentos e evidencia a inconsistência do lançamento, uma vez que esta prova deveria ter sido apresentada quando do lançamento.

Contestam tal documento, dizendo que o mesmo deixou de considerar que, à época do fato gerador, o imóvel era uma gleba de terra sem exploração econômica urbana.

Afirmam que os autos continuam carentes de elementos, documentos e provas que demonstrem como se chegou ao valor atribuído aos imóveis.

Reiteram todas as alegações constantes da impugnação e pedem pela sua procedência.

Em nova manifestação, a Fiscalização rebate todos os argumentos da defesa e propugna pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação efetuada às fls. 140/141).

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Deve-se mencionar, inicialmente, que os Impugnantes destacaram como preliminar de mérito a pretendida exclusão dos Coobrigados do polo passivo da obrigação. Todavia, esta questão será tratada na análise do mérito propriamente dito.

No que tange às alegações de nulidade do lançamento, em virtude de cerceamento da ampla defesa, violação ao contraditório e ainda de lançamento efetuado com base em presunção, destaca-se que o art. 136 da Lei nº 6.763/75, em consonância com os mandamentos da Carta Maior, assegura expressamente ao contribuinte o direito a ampla defesa, *in verbis*:

*Art. 136. É assegurada ao interessado ampla defesa na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de todas as provas que tiver, desde que produzidas na forma e nos prazos legais.*

No presente caso, os Sujeitos Passivos exerceram plenamente o direito ao contraditório, sendo a eles concedidos todos os prazos legais para se defenderem. Examine-se:

1) após conhecerem a Avaliação Fiscal, apesar das alegações de que a mesma fora exagerada, os Sujeitos Passivos não juntaram aos autos laudo técnico ou documentos para sustentarem o seu pedido. Limitaram-se a discorrer sobre o critério utilizado pela Fiscalização na avaliação das cotas de capital social, insistindo em que o valor correto seria aquele informado na Declaração de Bens e Direitos. Nesta oportunidade, pleiteiam a realização de avaliação contraditória com

base no capital social constante do Balanço Patrimonial da “S.L.P. Serviços de Manutenção Industrial Ltda.” (fls. 54);

2) os Sujeitos Passivos foram cientificados da decisão que manteve o valor da avaliação e foram informados de que, após 15 (quinze) dias a contar daquela data, caso não se efetuasse o pagamento dos valores devidos, o lançamento seria efetuado de ofício, nos termos do art. 20 do RITCD;

3) interpuseram, então, Recurso Hierárquico, dirigido ao Sr. Superintendente Regional da Fazenda, sem, novamente, apresentarem documentos probantes de suas alegações;

4) mantida a decisão pela autoridade competente, os Sujeitos Passivos foram dela cientificados;

5) o lançamento foi precedido da lavratura do Auto de Início da Ação Fiscal (fls. 02), onde foram requisitados documentos, que, também, não foram apresentados à Fiscalização.

Assim, forçoso reconhecer que restou atendido o direito dos Defendentes à ampla defesa.

Do mesmo modo, não pode prosperar a afirmação de que a Fiscalização efetuou o lançamento com base em presunção, desprezando as informações contidas na Declaração de Bens e Direitos, imotivadamente.

Conforme se verifica, o lançamento está amparado na legislação que rege a matéria, devidamente mencionada no Auto de Infração e que foi confrontada pela Fiscalização com as alterações contratuais procedidas na sociedade e com os seus demonstrativos contábeis.

Da análise feita, evidenciou-se a necessidade de proceder à avaliação dos imóveis incorporados ao capital social da empresa, conforme prevê a legislação, para determinação do valor venal das cotas de participação que foram doadas.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal de fls. 107/123, 140, e 151/153, são os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão, com algumas sínteses e pequenas modificações.

Conforme já relatado, a autuação trata de falta do recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, devido pelo recebimento de 4.438.674 cotas do capital social da empresa “S.L.P. Serviços de Manutenção Industrial Ltda.”, a título de doação plena, feita pela sócia Maria Luiza Santos Galassi à Autuada

O trabalho fiscal teve como base a Declaração de Bens e Direitos, documentos contábeis e na 4ª Alteração Contratual da Sociedade, datada de 13/06/06 e registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (JUCEMG) em 21/07/06 (fls. 34/41).

Nesta alteração contratual pode ser verificada a ocorrência do fato gerador, tipificado no inciso III do art. 1º da Lei nº 14.941/03. Por meio deste



documento foram identificados os sujeitos passivos da obrigação tributária e, ainda, determinada a data de vencimento do prazo para o recolhimento do imposto devido, que é de 15 dias contados da data da assinatura do instrumento particular que formalizou a doação, nos termos do inciso VI do art. 13 do RITCD.

Deve-se esclarecer que os Coobrigados são os pais da Donatária e, conforme averiguado, estão devidamente qualificados como doadores na Declaração de Bens e Direitos de fls. 11/13. Foram incluídos no polo passivo da obrigação por serem eles os doadores das cotas de participação da sociedade.

A matéria foi tratada no Código Tributário Nacional (CTN), no seu art. 121, da seguinte forma:

*Art. 121 – Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

Em perfeita consonância com o CTN, a Lei nº 14.941/03, no inciso II do seu art. 12, dispõe que o contribuinte do ITCD na doação é o donatário.

Já o inciso III do mesmo artigo estabelece que o responsável é o doador, *in verbis*:

*Art. 21 – São solidariamente responsáveis pelo imposto devido pelo contribuinte:*

*III – o doador;*

Portanto, mostra-se correta a eleição dos doadores para o polo passivo da obrigação, cuja responsabilidade solidária encontra-se prevista expressamente na legislação de regência.

A alegação de que o Coobrigado, Virgílio Galassi, pai da Donatária, é pessoa totalmente estranha ao fato gerador da obrigação, revela-se totalmente infundada, posto que o objeto da doação pertencia ao seu patrimônio conjugal, em razão do casamento com Maria Luiza Santos Galassi ter se realizado sob o regime de comunhão universal de bens.

Neste sentido, é importante destacar que a assinatura do Sr. Virgílio Galassi está aposta no instrumento particular que formalizou a doação, às fls. 41.

Esclareça-se que a Coobrigada, Maria Luiza Santos Galassi, mãe da Autuada, tornou-se sócia da empresa “S.L.P. Serviços de Manutenção Industrial Ltda.” subscrevendo suas cotas mediante integralização de bem imóvel, conforme constatado na 3ª Alteração Contratual da Sociedade (fls. 25/33) e também na Matrícula do imóvel, às fls. 21 dos autos.

O referido imóvel, incorporado ao capital social, foi adquirido pelos Coobrigados em data posterior ao seu casamento, o que deixa evidente tratar-se de bem comum ao patrimônio conjugal.

Ainda, a título de esclarecimento, cumpre ressaltar que o imóvel, constituído pela gleba "E", conforme descrito na Matrícula acima citada, possui área de 145.884,34 m<sup>2</sup> e constava anteriormente da Matrícula de nº. 18.728 (às fls. 22/23) do Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Uberlândia. Esta Matrícula referia-se a uma área de terras de campos, situada no perímetro suburbano de Uberlândia, perfazendo 37.87.1400 hectares, ou seja, 378.714,00 m<sup>2</sup>, tendo sido adquirida pelos Coobrigados em 29/02/1980, conforme atesta o registro assentado em 31/03/1980.

Posteriormente, houve o desmembramento da área em sete glebas distintas, conforme averbação de 12/04/1994, sendo a gleba "E" uma delas. Depois disto, as glebas foram objeto de venda, doação e unificação, dando origem às novas matrículas, restando apenas a gleba "E" até que, em 29/03/2006, em função da integralização das cotas de capital social, a matrícula foi encerrada e a gleba "E" foi registrada sob a Matrícula de nº. 116.467 (fls.21).

Quanto à base de cálculo apurada, ou seja, no que concerne à valoração das cotas de capital social doadas, devem ser examinadas, inicialmente, as disposições dos arts. 4º e 5º da Lei nº 14.941/03, com a redação vigente à época do fato gerador:

*Art. 4º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito transmitido, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFEMG.*

*§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação, na forma estabelecida em regulamento.*

*Art. 5º Em se tratando de ações representativas do capital de sociedade, a base de cálculo é determinada por sua cotação média na Bolsa de Valores na data da transmissão, ou na imediatamente anterior quando não houver pregão ou quando essas não tiverem sido negociadas naquele dia, regredindo-se, se for o caso, até o máximo de cento e oitenta dias.*

*§ 1º No caso em que a ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade não for objeto de negociação ou não tiver sido negociado nos últimos cento e oitenta dias, admitir-se-á seu valor patrimonial na data da transmissão, nos termos do regulamento.*

*§ 2º Na hipótese em que o capital da sociedade tiver sido integralizado em prazo inferior a cinco anos, mediante incorporação de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, a base de cálculo do imposto não será inferior ao valor venal atualizado dos referidos bens imóveis ou direitos.*

Ressalte-se que a lei estabelece que a base de cálculo do ITCD é o valor do bem ou direito transmitido, considerado seu valor de mercado na data da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação.

No presente caso, houve a doação de cotas de capital social integralizado mediante a incorporação de um bem imóvel, configurando-se a hipótese prevista no § 2º do art. 5º da Lei nº 14.941/03, acima transcrito.

De fato, de acordo com a 3ª Alteração Contratual da Sociedade (fls. 25/33), ocorrida em 01/10/05 e registrada na JUCEMG em 29/11/05, deu-se o ingresso da sócia Maria Luiza Santos Galassi, que subscreveu 13.317.353 cotas ao valor nominal de R\$ 0,01 cada, totalizando R\$ 133.173,53, mediante integralização do imóvel de Matrícula nº. 116.467 do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Uberlândia, conforme registro R-1-116.467, de 29/03/06.

Desta forma, o imóvel foi incorporado ao patrimônio da empresa, em pagamento das cotas subscritas pela nova sócia e o capital social passou a ser de R\$ 136.173,53, dividido em 13.617.353 cotas.

Importante destacar, que esta alteração contratual promoveu substanciais modificações na sociedade, pois além das já mencionadas, houve, também, alteração da denominação social, do endereço da sociedade, do regime jurídico e porte da sociedade e, ainda, a retirada dos sócios anteriores que, após decidirem pela elevação do capital social pela incorporação de lucros acumulados, cederam e transferiram a totalidade de suas cotas, a título de compra e venda, para: “PG Incorporação Imobiliária Ltda.”; “R.C. Empreendimentos e Participações Ltda.” e “VIGA Assessoria e Vendas de Imóveis Ltda.”, de modo que a participação societária destes ficou sendo de 2,203%, cabendo à sócia Maria Luiza Santos Galassi a participação majoritária de 97,797%.

Com efeito, de acordo com a 4ª Alteração Contratual da Sociedade, a sócia Maria Luiza Santos Galassi, promoveu a doação da totalidade de suas cotas aos seus filhos Paulo Santos Galassi, Regina Blanche Galassi Gargalhoni e Rejane Galassi Cunha.

A valoração pela Fiscalização das cotas recebidas pela Autuada, contrariamente à pretensão dos Impugnantes, não foi obtida mediante o valor contábil do capital social, à razão de R\$ 0,01 (um centavo) por cota. Mas, por força do disposto no § 2º do art. 5º da Lei nº 14.941/03, procedeu-se à avaliação do imóvel incorporado ao capital social na subscrição das cotas doadas.

A diferença entre o valor da avaliação e o valor contábil do imóvel resultou em aumento do valor do Patrimônio Líquido constante do Balanço Patrimonial e, por conseguinte, no aumento do valor patrimonial das cotas de capital social doadas.

Menciona-se, que a imposição legal supramencionada visa justamente coibir a elisão fiscal na transmissão de imóveis utilizados na integralização de capital social, com posterior doação de cotas representativas deste mesmo capital social, de forma a encobrir a transmissão direta dos mesmos imóveis.

Uma questão suscitada pelos Impugnantes, refere-se ao fato de que a reavaliação do ativo imobilizado da empresa teria efeito fiscal, implicando a provisão da carga tributária pela incidência de tributos sobre a reserva de reavaliação, quando de sua realização, de forma que a correta apuração do valor patrimonial implicaria a dedução desses tributos, segundo argumentam.

Conforme se verifica, a reavaliação de ativos é tratada na Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 19.6, aprovada pela Resolução nº 1004/04, do Conselho Federal de Contabilidade, publicada no Diário Oficial da União, de 06/09/04, que estabelece critérios e procedimentos para registro contábil e divulgação da reavaliação do ativo imobilizado.

Os itens da referida norma que tratam dos tributos na reavaliação estão reproduzidos a seguir.

*19.6.11.1- A reserva da reavaliação positiva deve ser registrada líquida dos tributos, em conta destacada no patrimônio líquido.*

*19.6.11.2- A parcela correspondente aos tributos incidentes sobre a reavaliação deve ser registrada no passivo exigível a longo prazo, sendo transferida para o passivo circulante, à medida que os ativos forem sendo realizados. As eventuais oscilações nas alíquotas dos tributos devem ser reconhecidas em contrapartida da reserva de reavaliação.*

*19.6.11.3- O passivo dos tributos incidentes sobre a reserva de reavaliação não deve ser constituído para ativos que não se realizam por depreciação, amortização ou exaustão, como é o caso de terrenos, e para os quais não haja qualquer perspectiva de realização por alienação.*

Atente-se para o disposto no item 19.6.11.3, acima e, também, no item 35, constante do Pronunciamento NPC 24 (Normas e Procedimentos de Contabilidade), emitido pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil-IBRACON, transcrito abaixo:

*35 - Essa provisão para impostos incidentes sobre a Reserva de Reavaliação não deverá ser constituída para ativos que não se realizarão por depreciação, amortização ou exaustão e para os*

*quais não haja qualquer perspectiva de realização por alienação ou baixa, como é o caso de terrenos. Nessa hipótese, o ônus fiscal somente será reconhecido contabilmente no futuro quando, por mudança de circunstâncias, ocorrer a alienação ou baixa.*

No caso, o objeto da reavaliação foi o imóvel, constituído de uma gleba bruta de terras, sem qualquer edificação ou exploração econômica, incorporado ao patrimônio da empresa sem nenhum ônus financeiro. Portanto, trata-se de um ativo não sujeito à depreciação, exaustão ou amortização.

Logo, eventual incidência tributária só ocorrerá quando de sua alienação, não podendo ser acatado o entendimento dos Impugnantes sobre a matéria.

Cabe registrar que a diferença apurada entre o valor da avaliação, que os Impugnantes consideraram exorbitante, e aquele constante do Balanço Patrimonial deve-se ao ínfimo valor contábil atribuído ao imóvel e não à avaliação procedida.

De fato, o imóvel, com área total de 145.884,34 m<sup>2</sup>, está contabilizado na conta Investimento do Ativo Permanente, pelo valor de integralização do capital social subscrito pela sócia Maria Luiza Santos Galassi, ou seja, R\$ 133.173,53, conforme constatado no Balanço Patrimonial do exercício findo em 31/12/05, às fls. 42, e no Balancete referente ao mês de novembro de 2006, às fls. 43/45.

Da análise dos referidos demonstrativos contábeis, também se verifica que o imóvel é o único bem do Ativo Permanente e que o Patrimônio Líquido informado é de R\$ 141.275,23. Mas, a constatação mais importante diz respeito à conta Adiantamento de Clientes, cujo saldo em 30/11/06 apresenta o valor de R\$ 964.253,18, indicando que naquela data, 16 (dezesseis) lotes do futuro loteamento do imóvel já haviam sido reservados a 14 compradores, conforme detalhamento nas sub-conta, que trazem seus nomes com a identificação dos lotes e valores acumulados pagos antecipadamente (fls. 43/44). Como esses valores podem se referir tanto a pagamentos integrais quanto a parcelados, não foi possível obter o valor de cada lote.

No entanto, a partir do saldo da conta é fácil concluir que, decorridos cinco meses após a doação das cotas, a sociedade já contabilizava um valor que supera em mais de 7 (sete) vezes o valor da integralização, com a venda futura de apenas 16 lotes e, ainda, contabilizaria os adiantamentos parcelados.

Necessário ressaltar que apesar de requisitados pela Fiscalização, mediante AIAF de fls. 02, conforme já mencionado, a Autuada não apresentou os documentos que possibilitariam aprofundar a análise contábil.

À época em que a avaliação foi efetuada, o imóvel ainda não havia sido oficialmente loteado, pois, na Matrícula nº 116.467 de fls. 21, não constava nenhum registro de loteamento. No entanto, já se tinha notícias do lançamento de um condomínio fechado no local. Pelas dimensões da área e principalmente pela

sua localização na região sul, considerada uma das mais nobres da cidade, a destinação do imóvel não poderia mesmo ser outra.

Sabe-se hoje, que o loteamento foi denominado “Loteamento Fechado Villa dos Ipês” e que sua portaria de acesso foi construída na mesma rua em que já existem dois outros condomínios fechados, altamente valorizados.

Portanto, há que se rechaçar, por completo, as alegações dos Impugnantes de que “trata-se de uma gleba de terra sem exploração econômica urbana e, portanto, não pode ser comparada à vizinhança de condomínios fechados para a obtenção de valor de mercado.”

Ora, é exatamente a vizinhança, na mesma rua, em frente e ao lado, de condomínios fechados de alto padrão, um dos fatores positivos na determinação do valor de mercado de qualquer imóvel destinado à mesma exploração econômica dos imóveis vizinhos.

Um outro fator fundamental e decisivo na valoração do imóvel, para este tipo de empreendimento, é a grandeza de sua área, pois o loteamento só se torna viável em função de uma determinada quantidade de lotes.

Neste contexto, cabe ponderar sobre a alegação dos Defendentes, embora não lhes caiba razão, do não aproveitamento total da área bruta, em face das exigências legais inerentes ao próprio loteamento.

Alegam eles, que para a instalação de equipamentos urbanos e comunitários, sistema viário, áreas de recreação e institucionais e outros espaços de uso público, aproximadamente 40% (quarenta por cento) da área total da gleba será transferida ao município.

Evidentemente que na avaliação efetuada pelo Fisco, que resultou no valor de R\$ 13.129.590,60 (fls. 47), foi considerada a totalidade dos 145.884,34 m<sup>2</sup> que perfazem a área total da gleba, tomando como base o valor de R\$ 90,00 (noventa reais) por metro quadrado, justamente por se tratar de uma área bruta.

Localizado no “Jardim Karaíba”, bairro residencial mais nobre do Município de Uberlândia e que mais se valorizou nos últimos anos, o imóvel possui área equivalente a três alqueires, delimitada na forma de um polígono irregular, cujo perímetro mede 1.727,13 m, tendo um de seus lados à Rua João Severiano Rodrigues da Cunha, a mesma em que se situam os “Condomínios Guanambi” e “Villa do Sol”, vizinhos de alto padrão e, ainda o “Condomínio Residencial Inglês”.

Nas suas proximidades encontra-se também o “Condomínio Bosque Karaíba”, loteamento fechado de lançamento mais recente na região, à época da avaliação.

Ressalte-se, que à época da avaliação, lotes situados nos condomínios vizinhos e em outros condomínios da região sul eram comercializados, conforme informações obtidas nas imobiliárias locais, à razão de R\$ 200,00 a R\$ 250,00 por metro quadrado, ou seja, a valores superiores a 220% do valor base de R\$ 90,00, tomado para a avaliação.

Oportuno observar, que um lote com área de 600 m<sup>2</sup> nestes condomínios era ofertado ao mercado, na faixa de preço entre R\$ 120.000,00 a R\$ 150.000,00, ou seja, o preço médio desse único lote é superior ao valor

contábil de R\$ 133.173,53 atribuído ao imóvel na integralização das cotas de capital social.

Inegável reconhecer que após as obras de infra-estrutura, intrínsecas e necessárias ao loteamento, a área total dos lotes será, evidentemente, menor que a área original da gleba, objeto da avaliação procedida. Em contrapartida, os lotes, já prontos para a construção de residências estarão mais valorizados e serão disponibilizados à venda por determinado preço, cuja composição contemplará todos os custos incorridos, acrescidos dos lucros pretendidos pela loteadora.

Não há dúvida de que o empreendimento deverá ser bem sucedido e gerar bons lucros, haja vista o interesse demonstrado pelos adquirentes dos 16 (dezesseis) lotes, antes mesmo do lançamento oficial do loteamento, mediante o registro, conforme já mencionado alhures.

Reconheça-se, também, são crescentes as preocupações com segurança, trânsito, poluição sonora e outros males que causam transtornos à vida das pessoas nas grandes cidades. Some-se a isto a possibilidade de obtenção de um maior status social decorrente desse novo estilo de moradia e tem-se uma explicação plausível para o sucesso dos condomínios fechados de alto padrão, como opção residencial cada vez mais desejada, porém, efetivamente só exercida por aqueles que podem pagar um elevado preço em troca dos benefícios dessa modalidade residencial.

Fácil concluir que se há demanda crescente no mercado imobiliário por lotes ou residências prontas para morar em condomínios fechados de alto padrão, o mesmo acontece com as áreas apropriadas a novos lançamentos nesse mesmo mercado e, como são poucas e específicas, tendem a se valorizar cada vez mais.

Todavia, em decorrência da diligência determinada por esta 1ª Câmara, a Fiscalização anexou aos autos o Laudo de Avaliação de fls. 138/139, elaborado por Ipanema – Consultoria de Imóveis Ltda. - CRECI – 2441, onde o valor do metro quadrado do imóvel avaliado foi de R\$ 60,00 (sessenta reais), diferentemente da avaliação fiscal, que havia adotado o valor de R\$ 90,00 (noventa reais).

Em decorrência, por ter acatado o Laudo de Avaliação elaborado por avaliador da empresa retromencionada, a Fiscalização promoveu a reformulação do lançamento, às fls. 140/141.

Intimado das modificações promovidas, que redundaram em diminuição do valor exigido, os Impugnantes reiteram suas argumentações anteriores e acrescentam que o Laudo de Avaliação juntado é carente de documentação comprobatória ou especificação de critérios técnicos e não considerou que, à época da ocorrência do fato gerador, o imóvel em questão era uma gleba de terras sem exploração econômica urbana. Mas, ao contrário do que alegam, esta situação consta do laudo de avaliação, que se reportou ao fato gerador, para apurar o valor do imóvel.

Importante ressaltar, que os Impugnantes tiveram diversas oportunidades de apresentarem laudos técnicos que demonstrassem o real valor

do imóvel. No entanto, não o fizeram, nem mesmo em cumprimento à decisão cameral que assim determinava.

No que tange à argumentação de que o valor venal do imóvel a ser adotado pelo Fisco deveria ser aquele fixado para a base de cálculo do IPTU, conforme cópia da guia de recolhimento do referido tributo no exercício de 2007, juntada pelos Impugnantes às fls. 104, cabe esclarecer que a Lei nº 14.941/03 não determina que a base de cálculo do ITCD incidente sobre a transmissão de imóvel urbano seja a mesma que foi fixada para o lançamento do IPTU. Tampouco impõe a utilização de coeficiente técnico de correção, nos casos em que a base de cálculo do IPTU seja notoriamente inferior ao valor de mercado.

O art. 6º da referida lei estabelece que a base de cálculo do ITCD não terá valor inferior àquele utilizado para o lançamento do IPTU e tão somente admite que se utilize de coeficiente técnico de correção, quando constatado valor notoriamente inferior ao de mercado. *In verbis*:

*Art. 6º O valor da base de cálculo não será inferior:*

*I - ao fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, em se tratando de imóvel urbano ou de direito a ele relativo;*

*II - ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo.*

*Parágrafo único. Constatado que o valor utilizado para lançamento do IPTU ou do ITR é notoriamente inferior ao de mercado, admitir-se-á a utilização de coeficiente técnico de correção para apuração do valor venal do imóvel, nos termos do § 1º do art. 4º desta Lei.*

Portanto, infundadas as alegações dos Impugnantes, já que o Fisco não fica adstrito a valores vinculados ao IPTU para a determinação do valor venal do imóvel, exceto pelo fato de que não poderá adotar valor inferior ao que serviu de base de cálculo no lançamento do referido imposto.

Argumentam, também, que os donatários cumpriram integralmente o que lhes cabia fazer, com a entrega da Declaração de Bens e Direitos para o cálculo do imposto. No entanto, é importante esclarecer que as doações só foram oficialmente comunicadas ao Fisco pelos donatários, em 30/11/06, quando o prazo para o recolhimento do ITCD já se encontrava vencido, desde 28/06/06.

Neste diapasão, mostra-se equivocado o argumento dos Impugnantes de que a multa de revalidação aplicada é indevida, porque a falta de recolhimento do imposto seria decorrente da demora da Fiscalização em homologar o valor declarado.



É certo que o recolhimento do valor que o contribuinte entende devido, pode ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador. No caso, o lançamento decorre exatamente da falta de recolhimento do imposto devido e, assim, afigura-se correta a aplicação da penalidade prevista no inciso II do art. 22 da Lei nº 14.941/03.

Quanto à alíquota aplicada, o inciso II do art. 10 da Lei nº 14.941/03, com a redação vigente no período de 01/01/04 a 27/03/08, portanto à época do fato gerador, assim prescrevia:

*Art. 10. O imposto será calculado aplicando-se as seguintes alíquotas sobre o valor total fixado para a base de cálculo dos bens e direitos transmitidos:*

*II - por doação:*

*a) 2% (dois por cento), se o valor total dos bens e direitos for de até 90.000 (noventa mil) UFEMGs;*

*b) 4% (quatro por cento), se o valor total dos bens e direitos for superior a 90.000 (noventa mil) UFEMGs.*

Como a base de cálculo apurada é superior a 90.000 UFEMGs, em conformidade com o dispositivo legal supra, aplicou-se a alíquota de 4% (quatro por cento).

De qualquer forma, de acordo com o art. 11 da Lei nº 14.941/03, com a redação vigente à época do fato gerador, na hipótese de sucessivas doações ao mesmo donatário, todas as transmissões realizadas a esse título deveriam ser consideradas dentro de cada ano civil.

Assim, mesmo se o valor base de cálculo fosse inferior a 90.000 UFEMGs, para a determinação da alíquota aplicável haveria de ser considerada outra doação recebida pela Autuada na mesma data, que foi objeto do PTA nº 15.000001440.01, o que implicaria a aplicação do mesmo percentual de tributação.

Entendem os Impugnantes que somente a menor alíquota prevista seria aplicável neste caso, arguindo a inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas.

Constam, ainda, da peça de defesa duas outras arguições de inconstitucionalidades, para negar a aplicabilidade dos arts. 5º, § 2º e 21, inciso III, ambos da Lei nº 14.941/03, referentes à base de cálculo do ITCD e à responsabilidade solidária dos Coobrigados, respectivamente.

Salienta-se, que o disposto no art. 110 do RPTA veda aos órgãos julgadores administrativos declarar a inconstitucionalidade ou negar aplicação de lei ou ato normativo, *in verbis*:

*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 eqüidade.*

No que se refere à argüida preclusão do prazo para a juntada do laudo de avaliação pela Fiscalização, conforme já relatado, tais documentos foram trazidos aos autos em virtude da decisão de fls. 128 e, naquela oportunidade, foi dado à Contribuinte o direito do contraditório.

A decisão da Câmara atendeu ao princípio da verdade material e ao princípio da oficialidade. Mediante a observância destes princípios a Câmara, que tem o poder/dever de impulsionar o processo para providenciar a produção de provas, solicitar laudos e determinar outras providências, decidiu com vistas à busca da verdade real das circunstâncias tratadas no processo.

Após a juntada dos documentos pela Fiscalização, não restaram dúvidas acerca da infração consubstanciada no AI em comento, evidenciando-se legítimas as exigências de ITCD e multa, após a reformulação efetuada pela Fiscalização às fls. 140/141.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaiais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuado pelo Fisco às folhas 140/141. Pela Impugnante assistiu ao julgamento a Dra. Christiana Caetano Guimarães Benfica. 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 Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 19.389/09/1ª**

Publicado no "MG" em 12/12/2009

**EMENTA**

**ITCD - CAUSA MORTIS - BASE DE CÁLCULO - DIVERGÊNCIA DE VALORES - RECOLHIMENTO A MENOR. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ITCD, decorrente de transmissão *causa mortis* de bens e direitos, nos termos do inciso I do art. 1º da Lei nº 14.941/03. Exige-se ITCD e Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 22 da Lei nº 14.941/03. Exigências parcialmente mantidas para considerar como base de cálculo do imóvel rural o valor declarado para fins de ITR. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

O lançamento em exame trata de recolhimento a menor de ITCD devido sobre o quinhão recebido a título de herança dos bens do espólio de Arthur Valle Mendes, falecido em 07 de setembro de 1997, por ter o Contribuinte utilizado base de cálculo inferior à avaliação dos bens e direitos promovida pela Repartição Fiscal, irregularidade que foi apurada mediante conferência da Declaração de Bens e Direitos e documentos que a acompanham.

Exige-se ITCD e Multa de Revalidação prevista no inc. II, art. 22 da Lei nº 14.941, de 29/12/03.

Instruem o presente processo os seguintes documentos:

- Auto de Infração – AI (fls. 02/03);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 04);
- Relatório Fiscal (fls. 07/08);
- Demonstrativo de Crédito Tributário (fls. 10);
- Planilha Demonstrativa de Cálculo dos Bens em UFEMGs (fls. 11);
- Avaliação das Participações Societárias em 31/12/1997 (fls. 12);
- Memória de Cálculo de ITCD – Lei 12.426/1996 (fls. 13);
- Declaração de Bens e Direitos e documentos diversos apresentados pelo Inventariante (fls. 15/81);
- Avaliação do Fisco, Avaliação Contraditória e Indeferimento do Delegado Fiscal (fls. 82/132); Documentos referentes avaliação dos itens 1 a 5 do Quadro II (fls. 133/ 145);
- Documentos comprobatórios – Contratos e Alterações e Demonstrações Financeiras (fls. 146/330).

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 333/344, onde, após descrever minuciosamente os fatos, o relatório fiscal e mencionar as infringências e penalidades aplicadas, aduz que a autuação não merece subsistir, tendo em vista que o valor patrimonial das ações e cotas pertencentes ao Impugnante deveria ter sido apurado utilizando-se os métodos contábeis corretos, considerando a provisão para perdas em investimentos, a provisão para pagamentos de honorários advocatícios e encargos financeiros junto ao BNDES.

Considera abusiva a multa de revalidação exigida.

Afirma que a Fiscalização teria cometido erros quando da apuração das diferenças, pois foram adotados para fins de cálculo do ITCD os valores do Patrimônio Líquido constantes dos balanços patrimoniais, sem perceber que por se tratar de empresa que detêm participação em outras sociedades, algumas com Patrimônio Líquido Negativo, o valor do PL constante do balanço patrimonial não reflete, necessariamente, o valor patrimonial a ser adotado para fins fiscais.

Explica que no presente caso, as empresas Mendepar S.A., Edificadora S.A., Companhia Mineira de Participações Industriais e Comerciais e Sociedade Mineira de Participações Siderúrgicas S/A, todas elas com participação acionária em outras empresas e, reciprocamente participações umas nas outras, não fizeram refletir em seus balanços os patrimônios líquidos negativos das empresas investidas.

Aduz que ao adotar como base de cálculo do ITCD o valor do patrimônio líquido constante do balanço de cada empresa, sem promover os ajustes contábeis nos balanços de todas as investidas, a Fiscalização ignorou as regras pertinentes, apurando valores que não correspondem à realidade. Apresenta, às fls. 335, quadro demonstrativo do impacto contábil de tais ajustes

no patrimônio líquido das investidas e controladas, haja vista as relações societárias.

Transcreve trechos do Manual de Contabilidade por Ações – FIPECAFI, que entende corroborar com a tese apresentada, concluindo que, segundo a melhor técnica contábil, em caso de constatação de patrimônio líquido negativo pela controlada, para a retratação do real valor dos seus bens, deve-se entender o valor total do patrimônio líquido negativo como provisão para perdas em investimentos.

Destaca parte dos termos do Laudo apresentado por ocasião do pedido de avaliação contraditória e tece críticas aos fundamentos adotados pela Fiscalização para manter a avaliação, afirmando que o fato de as peças contábeis estarem devidamente publicadas e auditadas é mera garantia de que a contabilidade das empresas (investidora e investidas) está revestida da total regularidade em sua escrituração.

Nesta linha, considera que a Fiscalização deve obedecer às regras contábeis para, em se processando a base de dados constituída pelos balanços, apurar qual a situação real em que se encontravam as empresas para fins de lançamento, independentemente de quão trabalhosa possa ser tal tarefa.

Conclui alertando para a disparidade entre o valor apurado pela Fiscalização e aqueles que correspondem à realidade.

Enfatiza que o quadro demonstrativo dos ajustes, foi apresentado por ocasião da avaliação contraditória e que a Fiscalização não processou a base de dados constituída pelos balanços para apontar em quais pontos discorda e qual é o resultado do efeito cruzado dos patrimônios líquidos negativos das investidas.

Pondera que, nos termos do art. 18 do Regulamento do ITCD, aprovado pelo Decreto nº 43.981 de 2005 (RITCD/05), caberia à Fiscalização emitir parecer indicando os critérios adotados para avaliação contraditória, o que não foi feito. Por esta razão conclui pela insubsistência do lançamento.

Segundo alega, o que se pode notar do resultado da avaliação contraditória é que a Fiscalização utilizou pelo menos dois critérios: o patrimônio líquido das empresas ou a declaração de bens, sempre optando por aquele que oferecia maior valor, fato este que demonstraria a insubsistência dos critérios empregados, razão pela qual não haveria de prevalecer a exigência indicada no Auto de Infração.

Invoca o inc. IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), transcreve parte de decisões, tece comentários sobre o caráter confiscatório da multa aplicada e pede, que caso não seja ela cancelada, seja, no mínimo, reduzida em respeito ao princípio do não confisco.

Junta cópia do Laudo pericial apresentado quando do pedido de Avaliação Contraditória (fls. 360/374), bem como dos Anexos: I contendo Memória de Cálculo do Tributo – Quadro preparado pelo Fisco (fls. 376); Anexo II – Memória de Cálculo dos Ajustes, Valor Patrimonial Contábil Ajustado (fls. 378/380); Anexo III – Memória de Cálculo Comparativa (fls. 382/387); Anexo IV – Fluxogramas: Lei nº 5.887/89 ITCD/RN e Lançamento do Crédito (fls. 389/390);

Anexo V – Termo de Intimação (fls. 392/395); e Anexo VI - Peças Contábeis das Empresas Investidoras e Controladas/Coligadas (fls. 399/488). Junta, ainda, resposta do Fisco ao pedido de Avaliação Contraditória (fls. 490/494).

Pede, ao final, que seja cancelado o lançamento e, sucessivamente, requer a redução da multa aplicada.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 499/504, refuta as alegações da defesa e conclui que a peça de irresignação não traz qualquer argumentação ou elemento que possa invalidar o lançamento.

Argumenta que para avaliação das ações e cotas pertencentes ao Impugnante foi utilizado o valor do patrimônio líquido das empresas, que é um método devidamente reconhecido e o mais utilizado para avaliação do valor das cotas e ações de uma empresa.

Ressalta que em todos os balanços apresentados a avaliação dos investimentos foi feita por equivalência patrimonial e a “Provisão para perda em Investimento” deve ser lançada na contabilidade da Investidora apenas quando for considerada realmente uma perda, sem possibilidade de recuperação deste prejuízo no investimento, conforme determina a legislação de regência. E conclui, que como as empresas controladoras não registraram esta perda em seus balanços, significa que os Patrimônios Líquidos negativos das investidas, naquele momento, não representava uma perda nos seus investimentos.

Diz que não procede a alegação da defesa de que deve ser feita uma provisão para pagamento de honorários advocatícios e encargos financeiros junto ao BNDES, visto que estes encargos não provisionados constam em Parecer de auditores independentes no balanço patrimonial da empresa Mendes Júnior Siderurgia S/A., que já estava com o patrimônio líquido negativo, tendo sido aceito o valor declarado pelo Inventariante, que foi de R\$ 1,00 (um real).

Afirma que é descabida a alegação da defesa de que a Fiscalização utilizou-se de critérios de acordo com sua conveniência, porque, como pode ser comprovado pela observação constante do quadro III, anexo ao Auto de Infração, alguns bens foram reavaliados e outros foram aceitos os valores declarados pelo Inventariante.

Esclarece que os bens pertencentes ao espólio não são apenas as cotas e ações, estando todos relacionados e avaliados no Quadro II, anexo ao Auto de Infração.

Pede, ao final, que seja julgado procedente o lançamento.

#### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência de fls. 513/514, para que a Fiscalização promova a identificação, por meio da indicação do CNPJ das empresas, nas quais o Inventariado possuía participação societária, bem como para apresentar esclarecimentos sobre os critérios utilizados na apuração da base de cálculo do imposto.

A Fiscalização, às fls. 516/517, presta os devidos esclarecimentos e junta o documento de fls. 518, intitulado "Avaliação das Participações Societárias em 31/12/97", no qual identifica as empresas, nos moldes solicitados.

Regularmente intimado, o Impugnante manifesta-se às fls. 524/525, para contestar as assertivas da Fiscalização e reiterar os termos da inicial.

Ressalta que à época do fato gerador era pública e notória a situação pré-falimentar da Mendes Júnior e que, na apuração realizada pela Fiscalização, foram desconsideradas ressalvas em pareceres da auditoria e adotado o maior valor como o correto para efeito do tributo.

Reitera o seu pedido pelo cancelamento do Auto de Infração.

A Fiscalização, às fls. 527/528, por considerar que nada de novo foi trazido aos autos que altere seu entendimento anterior, reitera o seu pedido pela procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 529/541, que foi adotado, em parte, para a decisão, propugna pela procedência parcial do lançamento.

Em sessão realizada em 09/10/09, presidida pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, acordou a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a proposta de despacho interlocutório levantada no julgamento. Também em preliminar, à unanimidade, nos termos da Portaria nº 04/01, deferiu-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Presidente, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 10/11/09.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Relatora), pela procedência parcial do lançamento, considerando para fins de base de cálculo relativamente à Fazenda Gordurinha, 50% (cinquenta por cento) do valor da guia do ITR apresentada; Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) pela procedência parcial do lançamento para que a Fiscalização adote um único procedimento pelo número de ações do Impugnante, isto é, que seja considerado no cálculo, a repercussão das participações acionárias cruzadas nas diversas empresas e Luciana Mundim de Mattos Paixão pela improcedência do lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Professora Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti.

---

#### **DECISÃO**

##### **Da Preliminar**

A Câmara apreciou, em preliminar, a necessidade de se determinar o despacho interlocutório para que fossem acostados aos autos os balancetes, das empresas cujas cotas foram objeto de transmissão, datados de 07 de setembro de 1997, data do óbito.

A Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi, representante do Autuado, manifestou-se pela impossibilidade de cumprimento da medida sugerindo o seguimento do julgamento, no que teve a concordância do Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti, representante da Fazenda Pública Estadual.

##### **Do Mérito**

Conforme já relatado, o fato que deu ensejo ao lançamento que ora se examina foi o recolhimento a menor de ITCD devido sobre o quinhão recebido a título de herança dos bens do Espólio de Arthur Valle Mendes, falecido em 07 de setembro de 1997, por ter o Contribuinte utilizado base de cálculo inferior à avaliação dos bens e direitos efetuada pelo Fisco, irregularidade que foi apurada mediante conferência da Declaração de Bens e Direitos e documentos que a acompanham.

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo no que diz respeito ao valor atribuído ao imóvel rural “sítio Gordurinha”, conforme se verá.

“Para facilitar a análise do trabalho fiscal, de início, é necessário fazer um breve relato dos fatos e procedimentos que antecederam o lançamento em exame.

Consta dos autos que a abertura da sucessão (data do óbito) ocorreu em 07 de setembro de 1997 (fls. 19), cujo Inventariado, Arthur Valle Mendes, era viúvo de Leonilda Bocchese Valle Mendes, falecida em 09 de setembro de 1987 (fls. 76).

A abertura do inventário dos bens deixados por Arthur Valle Mendes ocorreu em 04 de março de 1999 (fls. 22/23), e, em 05 de agosto de 1999, o herdeiro Eugênio José Bocchese Mendes foi nomeado Inventariante oportunidade em que fez a indicação dos 04 (quatro) herdeiros sendo, além do próprio Inventariante, Joana Maria Valle Mendes, Leonardo Bocchese Mendes e Gustavo Bocchese Mendes, apresentando também a Relação de Bens e Direitos com a correspondente avaliação (fls. 24/25).

Em 08 de agosto de 2003, o Juiz Titular da 2ª Vara de Sucessões, onde tramita o Processo de Inventário, promove Despacho determinando a juntada das certidões fiscais e quitação total do ITCD (fls. 27).

Em 20 de fevereiro de 2004, o Inventariante apresenta a “Declaração de Bens e Direitos” a que se refere o art. 4º do De c. nº 38.639 de 04 de fevereiro 1997, com as informações sobre os bens e direitos que compõem o monte e, ainda o cálculo e informação sobre o recolhimento do imposto, com base nos valores atribuídos por ele (fls. 15).

De acordo com a referida “Declaração de Bens e Direitos” constata-se que o patrimônio do Inventariado é composto de bens, móveis (pássaros e outros), imóveis, veículos, saldo em conta bancária, e de direitos representados por quotas de participação de capital social e ações de Companhias, cujo valor do patrimônio declarado pelo Inventariante é de R\$ 1.266.791,00 (um milhão duzentos e sessenta e seis mil, setecentos e noventa e um reais – verso de fls. 15 – itens 1 a 19).

Registre-se que o Espólio é composto ainda de 50% (cinquenta por cento) de bens levados à sobrepartilha no inventário de Leonilda Bocchese Valle Mendes constantes nos itens 1, 6, 20, 21 e 23 (fls.11).

Em 31 de julho de 2007, o Fisco discordando dos valores atribuídos ao imóvel (Item 1), veículos (itens 2 e 3) e aos bens e direitos representados pelas ações ou quotas de capital social, apresenta Planilha Demonstrativa do Cálculo dos Bens em UFEMG e Memórias de Cálculo – ITCD (fls. 83/85), sobre a qual o Inventariante é intimado a efetuar o pagamento ou apresentar avaliação contraditória (fls. 87).

Em 12 de setembro de 2007, inconformado com o critério utilizado para apuração do valor das quotas de capital, o Inventariante, com base no art. 4º, § 2º da Lei nº 12.426 de 27 de dezembro 1996, reque r avaliação contraditória (fls. 88/95), juntando Laudo de Avaliação e os demonstrativos contábeis e financeiros das empresas envolvidas (fls. 97/111).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 128/130 mantendo a avaliação inicial. Junta documentos referentes à avaliação dos itens 1 a 5 sendo, imóvel, veículos e saldo de contas bancária (fls. 134/145), além de cópias dos Contratos e Alterações e de demonstrações financeiras da empresas que serviram de base para apuração do valor das quotas de participação societária pertencentes ao Inventariado (fls. 147/330).

Por meio do confronto entre os bens/direitos constantes da avaliação do Fisco (fls. 11) e os declarados pelo Inventariante, verifica-se que os bens/direitos informados na “Declaração de Bens” totalizam 19 itens, cujo valor declarado é de R\$ 1.266.791,00 (um milhão duzentos e sessenta e seis mil, setecentos e noventa e um reais – fls. 15), enquanto o patrimônio levantado pelo Fisco compõe-se de 23 itens avaliados em R\$ 54.263.671,62 (cinquenta e quatro milhões, duzentos e sessenta e três mil, seiscentos e setenta e um reais e sessenta e dois centavos), correspondente a 59.386.826.51 UFEMGs – (fls. 11 e 132).

Em março de 2008, devido à falta de recolhimento das exigências fiscais relativas à diferença apurada entre as bases de cálculo, o Fisco promoveu o lançamento do crédito tributário relativo ao quinhão de cada um dos herdeiros, compreendendo o ITCD e respectiva Multa de Revalidação – 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, prevista no Inc. II do art. 22 da Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, demonstrado às fls. 10 e 13.

Reportando-se ao demonstrativo de fls. 13, constata-se que do total do imposto devido por cada um dos herdeiros foi abatido o recolhimento espontâneo, no valor de R\$ 9.295,61, efetuado em 20/02/04 (fls. 16).

O Impugnante contesta a base de cálculo lançada alegando que o valor patrimonial das ações ou quotas deveria ter sido apurado utilizando-se os métodos contábeis corretos, considerando a provisão para perdas em investimentos (em decorrência da existência de patrimônio líquido negativo no balanço patrimonial das investidas) e a provisão para pagamentos de honorários advocatícios e encargos financeiros junto ao BNDES. Argui, ainda, que o Fisco utilizou critérios de acordo com sua conveniência.

De início, cumpre esclarecer que apenas a avaliação das quotas de participação societária foram objeto de contestação, desafiando assim o exame preferencial sobre a questão.



Da análise das razões apresentadas, tanto no procedimento anterior ao lançamento (avaliação contraditória), quanto no contencioso que ora se examina, verifica-se que a controvérsia gira em torno do critério técnico utilizado pelo Fisco para a apuração dos valores atribuídos aos bens e direitos transmitidos aos herdeiros e que representa a base de cálculo da obrigação tributária.

Nesse aspecto, é importante salientar que a legislação do ITCD, vigente à época dos fatos, prevê duas modalidades de apuração do valor dos bens que compõem o monte, o declarado pelo contribuinte e homologado pela administração fazendária ou o apurado pela Fazenda Pública Estadual. Confira-se:

*\*DECRETO Nº. 38.639, DE 04 DE FEVEREIRO  
DE 1997.*

*SEÇÃO IV*

*Da Base de Cálculo*

*Art. 13 - A base de cálculo do imposto será o valor venal dos bens, declarado pelo contribuinte e homologado pela administração fazendária ou o apurado mediante avaliação efetuada pela Fazenda Pública Estadual, expressa em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFIR.(destacou-se)*

Reportando-se às fls. 12, observa-se que de conformidade com o disposto acima, para determinação do valor das quotas de participação o Fisco, em algumas situações, adotou-se como parâmetro o valor declarado pelo Contribuinte (itens 7 a 12 e 15, 16 e 19). Incluem-se nessas situações:

**Item 07** – 99% (noventa e nove por cento) das quotas da empresa A. M. Empreendimentos Imobiliários Ltda. CNPJ 00.356292/0001-08. Verifica-se pela alteração contratual de fls. 148 que o valor declarado, R\$ 594.000,00 (quinhentos e noventa e quatro mil reais), corresponde ao capital social integralizado pelo então sócio, Arthur Valle Mendes, em 10 de outubro de 1995.

**Item 08** – 02 (duas) quotas da empresa Floresta Mendes Junior Ltda. CNPJ 16.533.549/0001-81. Verifica-se das demonstrações financeiras que o valor declarado R\$ 3,90 (três reais e noventa centavos) corresponde à participação do falecido no total de 22.751.896 (vinte e dois milhões, setecentos e cinquenta e um mil, oitocentos e noventa e seis) quotas. (fls. 156/158).

**Item 09** – 276.987 (duzentos e setenta e seis mil novecentos e oitenta e sete) quotas, no valor declarado de R\$ 276.987,00 (duzentos e setenta e seis mil, novecentos e oitenta e sete reais), do total de 1.510.838 (um milhão, quinhentos e dez mil, oitocentos e trinta e oito) quotas da empresa Tamig – Táxi Aéreo Minas Gerais Ltda. CNPJ 17.215534/0001-38 (fls. 160 e 163/165).

**Item 10** – 01 (uma) quota, no valor declarado de R\$ 1,00 (um real), do total de 14.563.936.049 (quatorze bilhões, quinhentos e sessenta e três milhões, novecentos e trinta e seis mil e quarenta e nove) de quotas da empresa

Mendes Junior Montagens e Serviços Ltda., CNPJ 22.459.408/0001-69 (fls. 170 e 191).

**Item 11** – 45.921 (quarenta e cinco mil novecentos e vinte e uma) quotas, no valor declarado de R\$ 60,00 (sessenta reais) do total de 167.033.155 (cento e sessenta e sete milhões, trinta e três mil, cento e cinquenta e cinco) quotas da empresa A.M.S. Comercial Ltda., CNPJ 20.445.490/0001-47 (fls. 201/202).

**Item 12** – 9.221 (nove mil, duzentos e vinte e um) quotas, no valor declarado de R\$ 800,00 (oitocentos reais), do total de 6.545.720.928 (seis bilhões, quinhentos e quarenta e cinco milhões, setecentos e vinte mil, novecentos e vinte e oito) quotas da empresa TPS – Transportes de Produtos Siderúrgicos Ltda., CNPJ 23.158.504/0001-30 (fls. 206v/207).

**Item 15** – 2.379 (dois mil trezentos e setenta e nove) quotas, no valor declarado de R\$ 1,00 (um real), do total de 11.632.940 (onze milhões, seiscentos e trinta e dois mil, novecentos e quarenta) quotas da empresa Cia. Mineira de Participações Ind. e Com. S/A, CNPJ 17.164.708/0001-80 (fls. 219).

**Item 16** – 04 (quatro) quotas, no valor declarado de R\$ 1,00 (um real), do total de 1.752.799 (um milhão, setecentos e cinquenta e dois mil setecentos e noventa e nove) quotas da empresa Sociedade Mineira de Participações Siderúrgicas S.A., CNPJ 19.297.365/0001-58 (fls. 228).

**Item 19** – 02 (duas) quotas, no valor declarado de R\$ 1,00 (um real), do total de 3.569.522 (três milhões, quinhentos e sessenta e nove mil quinhentos e vinte e duas) quotas da empresa Mendes Junior Siderurgia S.A., CNPJ 17.496.701/0001-77 (fls. 261/276).

Já nos casos em que o valor informado não corresponde ao valor venal do bem (itens 13, 14, 17 e 18), o valor das ações ou quotas foi obtido do Patrimônio Líquido constante do Balanço Patrimonial elaborado no encerramento do exercício em que ocorreu a transmissão, ou seja, em 31 de dezembro de 1997 (lembre-se que a data do óbito é 07 de setembro de 1997).

Indiscutivelmente, conforme resta demonstrado, os valores atribuídos pelo Inventariante a esses bens não correspondem, sob qualquer critério, ao seu valor venal na verdadeira acepção do termo, qual seja, “que pode ser vendido”.

Para facilitar a identificação dos Bens e Direitos, bem como o exame comparativo dos respectivos valores, cuja avaliação é objeto de controvérsia, demonstra-se abaixo a base de cálculo atribuída pela “Avaliação SEF” e a “Declarada pelo Inventariante”, a saber:

<i>ITEM</i>	<i>BENS E DIREITOS</i>	<i>DECLARADOS INVENTARIANTE Valor (R\$)</i>	<i>AVALIAÇÃO SEF Valor (R\$)</i>
13	5.988.575 quotas de capital social da MENDESPAR S/A – CNPJ/MF – 25.290.966/0001-31	1,00	51.469.537,84

14	14.638 quotas de capital social da Edificadora S/A – CNPJ/MF – 17.164.716/0001-27	1,00	935.451,44
17	51.926 quotas de capital social da Mendes Júnior Internacional S/A.	173.952,10	174.624,46
18	27.500 quotas de capital social da Mendes Júnior Trading S/A. CNPJ/MF 19.394.808/0001-29	27.775,00	27.868,81

Conforme se vê, muito embora seja bastante expressiva a diferença entre a base de cálculo declarada (fls.15) e a avaliação da Fazenda Pública (fls.11 e 132), a diferença mais significativa envolve a do valor dos bens constantes dos itens 13 e 14 que correspondem à avaliação das quotas de participação societária do Inventariado nas empresas: MENDESPAR S/A e Edificadora S/A.

O valor patrimonial da ação ou quota corresponde ao quociente da divisão do valor do patrimônio líquido da entidade pelo número de ações ou quotas que formam o seu capital social. Significa quanto caberia a cada ação ou quota, se do total dos bens e direitos a receber pela entidade fossem deduzidas as suas obrigações (dívidas).

A título de ilustração, considerando-se a situação específica da empresa MENDESPAR S/A (empresa holding principal do Conglomerado Empresarial), a apuração do Valor Patrimonial de cada quota aplicando-se a equação extraída do conceito acima, pode ser assim representado:

<b>MENDESPAR S/A – CNPJ N°25.290.966/0001-31</b>	
Valor do Patrimônio Líquido	R\$ 563.818.000,00 (fls. 214)
Quantidade de Quotas	65.601.257 (fls. 214)
<b>Valor Patrimonial de cada Quota</b>	<b>8,594621</b>
Valor Total das Quotas do Inventariado	R\$ 51.469.537,84 (fls. 11/12)

A Fazenda Pública ao estabelecer como base de cálculo do ITCD o valor patrimonial das quotas, utiliza-se de um critério objetivo de fácil determinação e de amplo conhecimento no que tange à sua conceituação técnica adotado pela Ciência Contábil.

Sabe-se que o valor patrimonial, também, é critério adotado em outras circunstâncias como, por exemplo, para determinação de ágio ou deságio na aquisição de investimentos.

Com efeito, não há que se falar que o método contábil utilizado pelo Fisco para avaliação das ações e quotas pertencentes ao Impugnante não é um método contábil correto, pois foi utilizado o valor do patrimônio líquido das empresas, que é um método devidamente reconhecido e o mais utilizado para avaliação do valor das quotas e ações de uma empresa.

Também não procede a alegação de que o Fisco deveria fazer ajustes no balanço patrimonial das empresas com participação acionária em outras empresas que refletiam em seus balanços, patrimônios líquidos negativos, considerando uma “provisão para perdas em investimentos”.

Constata-se que em todos os balanços apresentados a avaliação dos investimentos foi feita por Equivalência Patrimonial, refletindo o valor correto do investimento naquele momento. Confira-se no item 2 das “Notas Explicativas” nos balanços de fls. 214 e 217.

Sabe-se que a “Provisão para perda em Investimentos” deve ser lançada na contabilidade da Investidora apenas quando for considerada realmente uma perda, sem possibilidade de recuperação desse prejuízo no investimento.

Considerando que empresas controladoras não registraram essa perda em seus balanços, significa que os Patrimônios Líquidos Negativos das investidas naquele momento não representavam uma perda nos seus investimentos, não sendo necessário, portanto, ajustar seu Patrimônio Líquido. Confira-se a seguir a legislações sobre a matéria:

*Lei nº6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas:*

*“Critérios de Avaliação do Ativo*

*Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:*

*III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;*

*Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas*

*Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:*

*Normas sobre Consolidação*

*Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:*

*§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada*

*para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.”*

*Instrução CVM nº 247/96:*

*“DAS PERDAS PERMANENTES EM INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL*

*Art. 12 - A investidora deverá constituir provisão para cobertura de:*

*I - perdas efetivas, em virtude de:*

*a) - eventos que resultarem em perdas não provisionadas pelas coligadas e controladas em suas demonstrações contábeis; ou*

*b) responsabilidade formal ou operacional para cobertura de passivo a descoberto.*

*II - perdas potenciais, estimadas em virtude de:*

*a) tendência de perecimento do investimento;*

*b) elevado risco de paralisação de operações de coligadas e controladas;*

*c) eventos que possam prever perda parcial ou total do valor contábil do investimento ou do montante de créditos contra as coligadas e controladas; ou*

*d) cobertura de garantias, avais, fianças, hipotecas ou penhor concedidos, em favor de coligadas e controladas, referentes a obrigações vencidas ou vincendas quando caracterizada a incapacidade de pagamentos pela controlada ou coligada.*

*Parágrafo 1º Independentemente do disposto na letra “b” do inciso I, deve ser constituída ainda provisão para perdas, quando existir passivo a descoberto e houver intenção manifesta da investidora em manter o seu apoio financeiro à investida.*

*Parágrafo 2º A provisão para perdas deverá ser apresentada no ativo permanente por dedução e até o limite do valor contábil do investimento a que se referir, sendo o excedente apresentado em conta específica no passivo.” (destacou-se)*

Pela legislação citada, pode-se notar que a Provisão para Perda em Investimentos deverá ser levada ao balanço patrimonial, quando a investidora considerar esta perda como permanente, o que não é o caso presente, estando corretos os balanços apresentados, sem necessidade de ajuste. Fato que se

confirma na própria manifestação das empresas que não consideraram à época da realização dos respectivos balanços patrimoniais os patrimônios líquidos negativos das investidas como uma perda permanente.

Nesse sentido, deve-se conferir no item 3 das “Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis dos Exercícios Findos” integrantes das demonstrações, a apreciação constante do Parecer dos Auditores Independentes: “Em nossa opinião, as referidas demonstrações contábeis representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Mendes Junior Participações S.A – Mendepar, em 31 de dezembro de 1997 e de 1996 e o resultado das operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis emanadas da Legislação Societária.” (destacou-se – fl. 214).

No mesmo sentido consta da apreciação das demonstrações da Edificadora S.A. (fls. 217).

Também não procede a alegação de que deveria ser feita uma provisão para pagamento de honorários advocatícios e encargos financeiros junto ao BNDES, visto que esses encargos não provisionados constam em Parecer de auditores independentes no balanço patrimonial da empresa Mendes Júnior Siderurgia S/A, que já estava com o patrimônio líquido negativo, tendo sido aceito o valor declarado pelo Inventariante para a participação do Espólio na empresa, que foi de R\$ 1,00 (um real).

Ainda no que tange a tais encargos financeiros, relevante se faz a transcrição da alínea “(a)” constante das Notas Explicativas correspondentes: “ ... Entretanto, os encargos financeiros e honorários advocatícios, estimados em R\$ 837.600,00 em 31 de dezembro de 1997 (1996 – R\$ 659.500,00), decorrentes de inadimplência junto aquela instituição, não foram provisionados, por entender a administração da companhia que, a exemplo do que foi pactuado com o BNDES na renegociação do empréstimo ocorrida em março de 1993, o banco poderá dispensar o pagamento destes valores num contexto de reestruturação financeira da Companhia que lhe permita retomar o cumprimento pontual de suas obrigações principais.”(fl. 291).

Além disso, é importante lembrar que do total de 3.569.522 (três milhões quinhentos e sessenta e nove mil, quinhentos e vinte e duas) quotas que representavam o capital dessa empresa, apenas 2 (duas) pertenciam ao Espólio.

De todo o exposto, no que diz respeito à avaliação das quotas de capital social e a sua repercussão na base de cálculo do ITCD, é possível formular as seguintes assertivas:

1- o Balanço Patrimonial deve exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real do patrimônio da empresa;

2- o valor patrimonial de uma quota de participação é determinado por meio da divisão do total do patrimônio líquido pelo número de quotas de que é formado;

3- as demonstrações contábeis, principalmente os balanços patrimoniais, devem atender às determinações legais, inclusive as instruções da CVM, ou seja, o cálculo da equivalência patrimonial necessariamente tem de ser efetuado considerando as determinações da Instrução 247/96;

4- o “Ajuste no valor patrimonial” demonstrados no “Laudo de Avaliação” (fls. 97/127 e 360/390), apresentado pelo Impugnante sob o pretexto de se promover ajustes no patrimônio líquido das investidas e controladas, na verdade se configura numa tentativa de manipulação do valor do patrimônio líquido das empresas Investidoras, com o intuito de reduzir a base de cálculo de ITCD.

Assim, é possível afirmar que a avaliação das quotas de capital das empresas, levando-se em consideração os “ajustes” no valor patrimonial das quotas, como pretende o Impugnante, está em desacordo com a legislação tributária bem como os princípios e técnicas contábeis geralmente aceitas.

Por oportuno, acrescenta-se que o valor patrimonial das quotas, também, foi o critério utilizado pelo ora Inventariado (Arthur Valle Mendes), por ocasião do Inventário dos bens deixados pelo falecimento da sua então esposa Leonilda Bocchese Valle Mendes, confirme-se na cópia da petição às fls. 78 “...na determinação dos valores ora atribuídos às ações e quotas a seguir discriminadas, tomou-se por base o patrimônio líquido das empresas...” (destacou-se).

No que tange à avaliação de outros bens que compõem o monte, embora essa matéria não tenha sido contestada, cabe fazer algumas ponderações, sobretudo no que diz respeito aos bens objeto da sobrepartilha no Inventário de Leonilda Bocchese Valle Mendes, especificamente, os itens 6, 20, 21 e 23, a saber:

(...)

Itens 6 e 20 – Compreendendo, respectivamente de “Pássaros” e “Móveis e Antiguidades”, foram acatados os valores determinados pelo Oficial de Justiça Avaliador, conforme “Auto de Avaliação” de fls. 38 a 63.

Itens 21 e 23 – referentes a “Distribuição de Lucros e Dividendos” e “Um conjunto de prataria antiga”, foram acatados os valores constantes das cópias das petições de fls. 36 e 67/68.

Ressalta-se que em relação aos itens 6, 20, 21 e 23, acima mencionados para efeito de apuração da base de cálculo do imposto foi observada a proporção de 50% (cinquenta por cento) do valor da avaliação.

Quanto ao valor dos demais bens (veículos, saldo em conta corrente) utilizou-se o seguinte critério:

Itens 2 e 3 – referentes a veículos foram atribuídos os valores constantes da tabela do IPVA (fls. 141/143).

Já para os itens 4 e 5 – correspondentes a saldo em conta bancária, foram mantidos os valores declarados pelo Inventariante (fls. 15)

No que concerne ao questionamento relativo à aplicação de multa de mora e/ou de revalidação, ressalta-se que sua exigibilidade encontra amparo no disposto no art. 22, inc. II da Lei nº 14.941/2003, verbis:

**Art. 22.** *A falta de pagamento do ITCD ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor do imposto devido, nos seguintes termos:*

*II - havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:*

As alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não carecem de apreciação, tendo em vista o que dispõe o inciso I do artigo 110 do RPTA/MG, estabelecido pelo Decreto nº 44.747 de 03/03/2008.

Ademais, conforme esclareceu o Fisco, a multa em questão poderá ser excluída caso ocorra o pagamento do débito no prazo de 10 (dez) dias úteis da cientificação da decisão deste recurso, fato este de conhecimento do Impugnante conforme consta do relatório do Auto de Infração.”

Em relação ao bem (item 1 de fls. 11) - Imóvel Rural “Sítio Gordurinha”, situado no Município de Piumhi – MG, o valor declarado pelo Impugnante teve como base o valor declarado para fins de ITR, de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais – fls. 15 – verso). Por sua vez, a avaliação do Fisco não se fez acompanhar de documentos que a respaldasse. Diante disto, considerando que a parte a ser transmitida é de 50 % (cinquenta por cento) do valor do bem, deve ser adotado o valor de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) que corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor declarado para fins de ITR.

Portanto, não tendo o Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, restou configurada nos autos a irregularidade arguida pela Fiscalização. E estando corretamente demonstradas as exigências de ITCD e multa de revalidação, legítimo em parte se torna o lançamento, para que seja adotado, em relação ao valor do bem imóvel descrito no item 1 da planilha de fls. 11, o valor de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais).

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 19/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 09/10/09, quando, pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, considerando para fins de base de cálculo relativamente à Fazenda Gordurinha, 50% (cinquenta por cento) do valor da guia do ITR apresentada. Vencidos em parte, os Conselheiros Edécio José Caçado Ferreira (Revisor) que o julgava parcialmente procedente para adotar um único procedimento pelo número de ações do Impugnante, isto é, para considerar a apuração da base de cálculo do ITCD, o valor do Patrimônio Líquido, seja ele positivo ou negativo, dividido pelo número de ações transmitidas a cada um dos herdeiros, devendo ser considerado no cálculo, a repercussão das participações acionárias cruzadas nas diversas empresas, e Luciana Mundim de Mattos Paixão que julgava improcedente o lançamento. Assistiram a conclusão do julgamento a Dra. Renata Milward de Castro, pelo Impugnante, e pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos



signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD devido sobre o quinhão recebido a título de herança dos bens do espólio de Arthur Valle Mendes, falecido em 07 de setembro de 1997, por ter o ora Impugnante utilizado base de cálculo inferior à avaliação dos bens e direitos promovida pela Repartição Fiscal.

Exigências de ITCD e da Multa de Revalidação prevista no inciso II, art. 22 da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

“Art. 22. A falta de pagamento do ITCD ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor do imposto devido, nos seguintes termos:

II - havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:

a) a 40% (quarenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer no prazo de dez dias contados do recebimento do auto de infração;

b) a 50% (cinquenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto na alínea "a" e até trinta dias contados do recebimento do auto de infração;

c) a 60% (sessenta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto na alínea "b" e antes de sua inscrição em dívida ativa.

Além do próprio Auto de Infração (fls. 02/03) e do Relatório Fiscal (fls. 07/08), constam dos autos Planilha Demonstrativa de Cálculo dos Bens em UFEMGs (fl. 11), Avaliação das Participações Societárias em 31 de dezembro de 1997 (fl. 12), Declaração de Bens e Direitos e documentos diversos apresentados pelo Inventariante (fls. 15/81), Avaliação do Fisco, Avaliação Contraditória e Indeferimento do Delegado Fiscal (fls. 82/132), Documentos referentes à avaliação dos bens.

Importante registrar para os deslinde da questão que a abertura da sucessão ocorreu em 07 de setembro de 1997 (fl. 19) e a abertura do inventário dos bens deixados por Arthur Valle Mendes ocorreu em 04 de março de 1999 (fls.

22/23), e, em 05 de agosto de 1999, o herdeiro Eugênio José Bocchese Mendes foi nomeado Inventariante oportunidade em que fez a indicação dos 04 (quatro) herdeiros sendo, além do próprio Inventariante, Joana Maria Valle Mendes, Leonardo Bocchese Mendes e Gustavo Bocchese Mendes, apresentando também a Relação de Bens e Direitos com a correspondente avaliação (fls. 24/25).

Em 08 de agosto de 2003, o Juiz Titular da 2ª Vara de Sucessões, onde tramitava o Processo de Inventário, promove Despacho determinando a juntada das certidões fiscais e quitação total do ITCD (fl. 27).

Em 20 de fevereiro de 2004, o Inventariante apresenta a "Declaração de Bens e Direitos" a que se refere o art. 4º do Decreto nº 38.639/97, hoje já revogado, mas em vigor à época, com as informações sobre os bens e direitos que compõem o monte e, ainda o cálculo e informação sobre o recolhimento do imposto, com base nos valores atribuídos por ele (fl. 15).

Veja-se o que dispõe o citado art. 4º:

*"Art. 4º - Na transmissão causa mortis, antes do ajuizamento do inventário ou arrolamento, o herdeiro poderá protocolizar, junto à repartição fazendária, declaração, com a relação de todos os bens, com respectivos valores e herdeiros, instruída com:*

*I - fotocópias comprobatórias de propriedade;*

*II - fotocópias de guias de "Imposto Predial Territorial Urbano" (IPTU);*

*III - fotocópias de guias de "Imposto Territorial Rural" (ITR);*

*IV - valor da meação, se for o caso.*

*§ 1º - É necessário que o contribuinte apresente sua declaração de bens com os respectivos valores para obter, após o pagamento integral do imposto, a certidão negativa de débitos.*

*§ 2º - O herdeiro, inventariante ou terceiro interessado poderá calcular o ITCD na forma da lei, efetuando de imediato o pagamento integral, ou requerendo o parcelamento, antes da homologação da declaração de bens apresentada à Administração Fazendária.*

*§ 3º - O Documento de Arrecadação Estadual poderá ser preenchido pelo próprio contribuinte, não necessitando de visto da Repartição Fazendária para sua quitação em estabelecimento bancário autorizado, observando-se o seguinte:*

*1) o disposto no artigo 11 deste Regulamento, na hipótese de pagamento integral;*

*2) o disposto no artigo 9º deste Regulamento, após decorridos mais de 180(cento e oitenta) dias, contados da data da abertura da sucessão.”*

Note-se, portanto, que houve o cumprimento das normas regulamentares acima transcritas.

De acordo com a referida “Declaração de Bens e Direitos” constata-se que o patrimônio do Inventariado é composto de bens móveis, imóveis, veículos, saldo em conta bancária, e de direitos representados por quotas de participação de capital social e ações de companhias, cujo valor do patrimônio declarado pelo Inventariante é de R\$ 1.266.791,00 (um milhão, duzentos e sessenta e seis mil, setecentos e noventa e um reais – verso de fl. 15 – itens 1 a 19).

Registre-se que o Espólio é composto ainda de 50% (cinquenta por cento) de bens levados à sobrepartilha no inventário de Leonilda Bocchese Valle Mendes constantes nos itens 1, 6, 20, 21 e 23 (fl. 11).

Contudo, em 31 de julho de 2007, o Fisco discordando dos valores atribuídos ao imóvel (item 1), veículos (itens 2 e 3) e aos bens e direitos representados pelas ações ou quotas de capital social, apresenta Planilha Demonstrativa do Cálculo dos Bens em UFEMG e Memórias de Cálculo – ITCD (fls. 83/85), sobre a qual o Inventariante é intimado a efetuar o pagamento ou apresentar avaliação contraditória (fl. 87).

Em 12 de setembro de 2007, inconformado com o critério utilizado para apuração do valor das quotas de capital, o Inventariante, com base no art. 4º, § 2º da Lei nº 12.426/96, requer avaliação contraditória (fls. 88/95), juntando Laudo de Avaliação e os demonstrativos contábeis e financeiros das empresas envolvidas (fls. 97/111).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 128/130 mantendo a avaliação inicial. Junta documentos referentes à avaliação dos itens 1 a 5 sendo, imóvel, veículos e saldo de contas bancária (fls. 134/145), além de cópias dos Contratos e Alterações e de demonstrações financeiras das empresas que serviram de base para apuração do valor das quotas de participação societária pertencentes ao Inventariado (fls. 147/330).

Por meio do confronto entre os bens/direitos constantes da avaliação do Fisco (fl. 11) e os declarados pelo Inventariante, verifica-se que os bens/direitos informados na “Declaração de Bens” totalizam 19 itens, enquanto o patrimônio levantado pelo Fisco compõe-se de 23 itens (fls. 11 e 132).

Em março de 2008, devido à falta de recolhimento das exigências fiscais relativas à diferença apurada entre as bases de cálculo, o Fisco promoveu o lançamento do crédito tributário relativo ao quinhão de cada um dos herdeiros, compreendendo o ITCD e respectiva Multa de Revalidação – 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, prevista no inciso. II do art. 22 da Lei nº 14.941/03.

Determinava a Lei n.º 12.426/03, vigente à época da abertura da sucessão que a base de cálculo do ITCD seria:

*“Art. 4º - A base de cálculo do imposto será o valor dos bens, declarado pelo contribuinte e homologado pela administração fazendária ou apurado mediante avaliação efetuada pela Fazenda Estadual, expressa em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFIR.*

A regra clara quanto à base de cálculo do ITCD na legislação estadual é de que está será “o valor dos bens”. A partir desta regra a norma passa a determinar como será apurado o chamado “valor dos bens”, mas a base de cálculo já está ditada.

Assim, em primeiro lugar, deverá ser adotado como base de cálculo do ITCD o valor dos bens declarado pelo contribuinte e homologado pela Fazenda. Não sendo possível o cumprimento desta primeira regra, deve-se buscar a avaliação efetuada pela Fazenda Estadual.

Ressalte-se, contudo, que a base de cálculo continuará sendo o valor dos bens. Desta regra não é possível afastar-se.

Não havendo concordância e sendo feita a apuração do valor dos bens pelo Fisco, este formalizará o lançamento que configura-se em um ato administrativo e, nesta condição, deve atender a todos os requisitos impostos.

Assim, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Verificando-se cada um destes passos percebe-se que efetivamente ocorreu o fato gerador do ITCD e, sobre esta situação, não há qualquer discordância entre as partes.

Também não há discordância quanto à identificação do sujeito passivo que é o quarto ponto.

No entanto, quando se parte para a verificação do segundo ponto, qual seja, a determinação do crédito tributário e, conseqüentemente, para o terceiro, o cálculo do imposto devido, aparece a divergência.

O Impugnante aduz que a autuação não merece subsistir, tendo em vista que o valor patrimonial das ações e cotas a ela pertencentes deveria ter sido apurado utilizando-se os métodos contábeis corretos, considerando a provisão para perdas em investimentos, a provisão para pagamentos de honorários advocatícios e encargos financeiros junto ao BNDES.

Efetivamente, não foram considerados todos estes componentes para a apuração do crédito tributário.

A Fiscalização, quando da apuração das diferenças, adotou para fins de cálculo do ITCD os valores do Patrimônio Líquido constantes dos balanços patrimoniais, sem perceber que por se tratar de empresa que detêm participação em outras sociedades, algumas com Patrimônio Líquido Negativo, o valor do Patrimônio Líquido constante do balanço patrimonial não reflete, necessariamente, o valor patrimonial a ser adotado para fins fiscais.

Realmente há provas nos autos de que as empresas Mendepar S.A., Edificadora S.A., Companhia Mineira de Participações Industriais e Comerciais e Sociedade Mineira de Participações Siderúrgicas S/A, todas elas com participação acionária em outras empresas e, reciprocamente participações umas nas outras, não fizeram refletir em seus balanços os patrimônios líquidos negativos das empresas investidas.

Ao adotar como base de cálculo do ITCD o valor do patrimônio líquido constante do balanço de cada empresa, sem promover os ajustes contábeis nos balanços de todas as investidas, a Fiscalização ignorou as regras pertinentes, apurando valores que não correspondem à realidade e, portanto, não refletiram o valor real dos bens como determina a legislação estadual aplicável aos fatos.

Importante registrar que o Impugnante apresenta, à fl. 335, quadro demonstrativo do impacto contábil de tais ajustes no patrimônio líquido das investidas e controladas, haja vista as relações societárias. Tal demonstração reforça que o valor dos bens transmitidos não é o valor encontrado pela Fiscalização e sobre o qual se pretende exigir o imposto a partir do lançamento ora analisado.

A técnica contábil conduz a conclusão de que, em caso de constatação de patrimônio líquido negativo pela controlada, para a retratação do real valor dos seus bens, deve-se entender o valor total do patrimônio líquido negativo como provisão para perdas em investimentos.

Verifica-se também nestes autos a existência de laudo apresentado por ocasião do pedido de avaliação contraditória.

O fato de as peças contábeis estarem devidamente publicadas e auditadas é mera garantia de que a contabilidade das empresas (investidora e investidas) está revestida da total regularidade em sua escrituração.

Nesta linha, a Fiscalização, para apuração com liquidez e certeza do crédito tributário, deve atentar para as regras contábeis de forma que, em se processando a base de dados constituída pelos balanços, apure qual a situação real em que se encontravam as empresas para fins de lançamento.

O quadro demonstrativo dos ajustes foi apresentado por ocasião da avaliação contraditória e a Fiscalização não processou a base de dados constituída pelos balanços para apontar em quais pontos discorda e qual é o resultado do efeito cruzado dos patrimônios líquidos negativos das investidas.

Estabelece o art. 18 do Decreto n.º 43.981/05 que Regulamenta o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD:

*“Art. 18. O servidor fazendário emitirá parecer indicando os critérios adotados para a avaliação contraditória, no prazo de 15 (quinze) dias contados do recebimento do pedido, e, no mesmo prazo, o assistente, se tiver acompanhado os trabalhos, emitirá seu laudo.*

*Efeitos de 04/03/2005 a 27/03/2008 - Redação original:*

*“Art. 18. - A repartição fazendária emitirá parecer indicando os critérios adotados para a avaliação contraditória, no prazo de 15 (quinze) dias contados do recebimento do pedido, e, no mesmo prazo, o assistente, se tiver acompanhado os trabalhos, emitirá seu laudo.”*

Nos termos do art. 18 do Regulamento do ITCD, aprovado pelo Decreto n.º 43.981/05, caberia à Fiscalização emitir parecer indicando os critérios adotados para avaliação contraditória, o que não foi feito.

Desta forma, a Fiscalização utilizou-se para apuração do crédito tributário ora o patrimônio líquido das empresas, ora a declaração de bens, sempre optando por aquele que oferecia maior valor, fato este que traduz segurança para a manutenção das exigências fiscais.

**Conselheira: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Edécio José Cançado Ferreira, 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.

Meu posicionamento no processo em tela, resume-se na adoção de um único método de apuração do patrimônio líquido das empresas, quer apresentem resultado no balanço de patrimônio líquido ou negativo e, ainda, que seja apreciado o montante do PL no momento da transmissão de tais bens.

Verifica-se que a Fiscalização utilizou-se de dois critérios distintos para a apuração do valor das cotas patrimoniais: ora adotou os valores constantes da Declaração de Bens e Direitos, ora adotou os valores do patrimônio líquido constantes dos balanços patrimoniais.

Todavia, o correto seria a adoção de um único critério, isto é, a apuração do valor das cotas a partir do patrimônio líquido, seja ele positivo ou negativo.

E em se tratando, no caso, de empresas que detêm participação em outras sociedades, algumas com patrimônio líquido negativo, deve ser

considerada a repercussão patrimonial dos patrimônios líquidos negativos das investidas no balanço das empresas investidoras.

Desta forma voto pela procedência parcial do lançamento para se adotar um único procedimento na apuração do valor das cotas patrimoniais, para fins de determinação da base de cálculo do ITCD, qual seja, o valor do Patrimônio Líquido, positivo ou negativo, dividido pelo número de ações transmitidas a cada um dos herdeiros, devendo ser considerado no cálculo, a repercussão das participações acionárias cruzadas nas diversas empresas do conglomerado.

**Conselheiro: Edécio José Cançado Ferreira**

## **13 – MERCADORIAS – ENTRADA, ESTOQUE E/OU SAÍDA DESACOBERTADA**

---

**Acórdão: 18.220/09/2ª**

Publicado no "MG" em 07/03/2009

---

### ***EMENTA***

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA. Constatado a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal e sem comprovação de pagamento do imposto devido. Irregularidade apurada mediante diligência fiscal no estabelecimento da Coobrigada. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

### ***RELATÓRIO***

Refere-se a presente autuação sobre a saída de mercadorias, relativas ao SEDEX SR 606428173 BR, postado em 14/11/2006, desacobertadas de documento fiscal, fato constatado mediante diligência fiscal realizada, no estabelecimento da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), situado na BR 262, Anel Rodoviário, em Belo Horizonte, MG.

Exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 16/40, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 65/77.

A Coobrigada foi intimada para a liberação das mercadorias apreendidas, consoante ofício 015/08 de fl. 78.

A Coobrigada novamente comparece aos autos, fls. 80/81, alegando que os bens apreendidos não são de sua propriedade e que a partir do momento em que se deu a apreensão, cessou toda e qualquer responsabilidade sua sobre os mesmos e que a obrigação de intimar remetente e destinatário para a liberação dos mesmos é da Secretaria de Fazenda Estadual.

A Autuada foi intimada para a liberação das mercadorias apreendida, através de publicação no Minas Gerais em 03/04/08, conforme documento de fl. 82.

Em face da ausência de manifestação da Autuada, é lavrada, às fl. 83, a Certidão de Abandono de Bens.

Tendo em vista a designação para realizar os trabalhos de avaliação dos bens (fl. 84), a Fiscalização adota o mesmo valor constante do AI, informando que, para o cálculo do valor das mercadorias, considerou o valor dos produtos praticados pelo fabricante (Unimotos Vedações Ind. E Com. Ltda).

Posteriormente, foi feita a doação das mercadorias ao Serviço Voluntário de Assistência Social – SERVAS, conforme Nota Fiscal Avulsa de fl. 89.

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Preliminarmente, a Impugnante invoca a nulidade do AI com base no cerceamento do seu direito de defesa, pelo desconhecimento da base de cálculo adotada e pela inobservância, por parte do Fisco, da legislação do ICMS.

No entanto, verifica-se que o lançamento do crédito tributário decorreu da constatação de que houve saída de mercadorias sem emissão da nota fiscal e sem o pagamento do imposto devido.

A incidência do imposto, a ocorrência do fato gerador, a caracterização da Coobrigada como responsável solidária, a forma de apuração da base de cálculo e a definição da alíquota aplicada estão identificados no relatório fiscal.

Para a base tributável, o Fisco adotou o valor dos produtos praticados pelo fabricante (Unimotos Vedações Ind. E Com. Ltda), conforme detalhamento constante de fl. 05.

Não houve assim, arbitramento do valor da operação, mas a adoção do valor da operação como base de cálculo, conforme previsto no artigo 13, inciso IV, da Lei 6763/75, *verbis*:

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

*IV - na saída de mercadoria, prevista no inciso VI do artigo 6º, o valor da operação;*

Desta forma, deve ser rejeitada a prefacial argüida.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, a autuação decorreu da constatação de que houve saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal e sem o pagamento do imposto devido. As mercadorias foram postadas no correio pela Autuada em 14/11/2006 conforme SEDEX SR 606428173 BR.

A obrigatoriedade de que o transporte de mercadorias se dê acobertado por documento fiscal está prevista no § 1º do artigo 39 da Lei 6763/75 e art. 12, Anexo V, RICMS/02, *verbis*:

**Lei 6763/1975**



*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.*

#### **RICMS/2002 - ANEXO V**

*Art. 12 - A nota fiscal será emitida:*

*I - antes de iniciada a saída da mercadoria;*

Sendo inquestionável que a operação ocorreu desacobertada de documentação fiscal, evidencia-se a responsabilidade da Coobrigada, nos termos do artigo 21, inciso IX, "a" da Lei 6763/75, *verbis*:

*Art. 21 – São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:*

*IX – a empresa exploradora de serviço postal, em relação à mercadoria:*

*a) – transportada sem documento fiscal ou com nota fiscal com prazo de validade vencido;*

A Impugnante alega que como pessoa jurídica federal goza da imunidade recíproca entre as esferas governamentais, nos moldes do que estabelece o artigo 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88 e que realiza serviços postais e telegráficos mediante delegação concedida pelo Decreto-Lei nº 509/69.

A chamada imunidade recíproca está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88 e Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª Ed., Forense, Rio de Janeiro: 2006), ao discorrer sobre o tema ensina: "As pessoas políticas que convivem na Federação estão voltadas todas ao bem comum. Não é admissível que venham a se tributar mutuamente, estendendo a imunidade até as instrumentalidades dos Poderes Públicos." Mais adiante, preleciona: "Nas normas da Constituição de 1988 relativas à atuação estatal, é relevante a existência da atividade econômica para definir o tratamento a ser dado aos serviços prestados." E continua:

*"A delimitação das atividades que condicionam a imunidade de impostos, e daquela outra sujeita ao mesmo tratamento fiscal das atividades privadas, depende de se conceituar o que sejam serviços públicos. Sua tributação é proibida quando a atividade de que se trata seja exercida pela União, pelos estados, o Distrito Federal e os municípios e autarquias e fundações desses entes políticos, no que disser respeito aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Viu-*

*se que a imunidade não abrange os serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (art. 150, §§ 2º e 3º).”.*

Já Roque Carraza (Curso de Direito Constitucional Tributário, 11ª edição, Malheiros Editores), citando Aliomar Baleeiro diz que o autor ao tratar sobre o tema observa que:

*"não há, pois, razão nem cabimento para invocar-se imunidade recíproca nas operações de entidades públicas, cuja tributação deverá ser suportada por particulares. Se o órgão oficial vende, p. ex., alimentos de sua produção ou adquiridos de terceiros, para melhoria das condições de vida de servidores públicos ou do povo em geral, nada justifica o benefício adicional da isenção do imposto pago por todos os habitantes”.*

Igualmente, “a imunidade recíproca não aproveita às pessoas políticas quando prestam serviços públicos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas”, acrescenta o mesmo autor.

É importante mencionar as decisões dos Tribunais, dentre as quais se destaca, a título de exemplo, a do Tribunal Regional Federal – TRF 4, em Recurso cuja requerente é a ora Autuada, cuja ementa transcreve-se:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI-CF. NÃO-ABRANGÊNCIA. EMPRESA PÚBLICA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS. EBCT. IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO - IPTU. SERVIÇO PÚBLICO. CONCEITO. 1. A EMPRESA PÚBLICA, QUE DETÉM PERSONALIDADE PRIVADA E PATRIMÔNIO PRÓPRIO, NÃO SE FAZ ABRANGER NA IMUNIDADE RECÍPROCA PREVISTA NO ART. 150, VI, DA LEI MAIOR. 2. AS EXPRESSÕES "SERVIÇO PÚBLICO" E "ATIVIDADE ECONÔMICA" NÃO SE OPÕEM. A EXISTÊNCIA DE MONOPÓLIO ESTATAL NÃO RETIRA DA ATIVIDADE SUA NATUREZA ECONÔMICA. A EBCT, ALÉM DOS SERVIÇOS POSTAIS, REALIZA OUTROS MISTERES, DENTRO DA ÁREA DE DIREITO PRIVADO. 3. EM SE SUJEITANDO, COMO SE SUJEITAM, À CONSTRIÇÃO JUDICIAL, OS BENS DAS EMPRESAS PÚBLICAS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS PÚBLICOS, NA SEMÂNTICA JURÍDICA DO TERMO. (TRF4, REO 96.04.52521-2, SEGUNDA**

Conclui-se, em face da doutrina e jurisprudência sobre a matéria, que a empresa pública que exerce atividade econômica não está alcançada pela imunidade constitucional.

E de acordo com o § 2º do artigo 173 da CF/88, “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

*Art. 173 – Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.*

*§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)*

*§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.*

E de acordo com o artigo 2º da Lei 6538/1978, a Coobrigada é empresa pública que explora o serviço postal. Todavia, quando realiza o serviço de entregas de encomendas, não está realizando um serviço público próprio do Estado. Desta forma, ao realizar esta atividade econômica, não pode receber tratamento tributário especial, em detrimento de outras empresas, ficando sujeita ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias, consoante o disposto no § 1º do artigo 173 da CF/88.

De acordo com Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 23ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1998), o que caracteriza a empresa pública é seu capital exclusivamente público, porém “*sua personalidade é de Direito Privado e suas atividades se regem pelos preceitos comerciais*”.

A afirmativa da Impugnante de que a remuneração do serviço de entrega de encomenda é feito por meio de taxa não procede, tendo em vista que taxa refere-se a serviços inerentes ao Estado e depende de lei, nos termos do artigo 114 do Código Tributário Nacional, não se tratando, pois, da remuneração do serviço de transporte prestado pela ECT.

Quanto ao argumento da Impugnante de que a CF/88 recepcionou o Decreto-Lei nº 509/69, que dispõe sobre sua criação, estendendo a ela os privilégios concedidos à Fazenda Pública, inclusive em relação à imunidade tributária, o já mencionado § 1º, do artigo 173 da Carta Magna determina à

empresa pública e outras entidades que explorem atividade econômica todas as obrigações inerentes às empresas privadas, inclusive trabalhistas e tributárias.

Também o decreto que regulamenta o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas considera as empresas públicas como contribuintes e lhes impõe normalmente a carga de impostos e contribuições federais.

Portanto, a ECT, ao promover o transporte de mercadorias, não está amparada pela imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88, já que trata-se de atividade econômica cujos serviços são remunerados por meio de preço/tarifa.

Cabe ressaltar ainda, que a legislação tributária não contempla as prestações realizadas pela Impugnante com o benefício da isenção, conforme previsto no artigo 6º do RICMS/2002, c/c Anexo I do mesmo Regulamento.

Dessa forma, não restam dúvidas sobre a ocorrência do fato gerador do ICMS na saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, cujo transporte é realizado pela Impugnante, ficando esta solidariamente responsável pelo pagamento do tributo devido, nos termos do artigo 21, inciso IX, da Lei 6763/75.

Portanto, legítimas as exigências fiscais consubstanciadas no AI em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

**Relator: Antônio César Ribeiro**

---

**Acórdão: 18.452/09/2ª**

Publicado no "MG" em 19/09/2009

---

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR. Tendo em vista a não comprovação, pela Impugnante, do efetivo ingresso dos recursos lançados na Conta Caixa, autoriza-se a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no § 3º do art. 194 do RICMS/02, resultando nas 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 nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A atuação versa sobre a não comprovação, pela Impugnante, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, do efetivo ingresso dos recursos lançados na Conta Caixa, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no § 3º do art. 194 do RICMS/02, resultando nas 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 nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 1.166/1.171, juntando documentos às fls. 1.188/1.210.

O Fisco, por sua vez, se manifesta às fls. 1.215/1.231.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

A Impugnante argui, de início, a nulidade do lançamento sob o argumento de que o Fisco não teria cumprido o rito procedimental da descon sideração do negócio jurídico referente aos títulos da dívida pública que teriam sido comprados, reavaliados e por ela vendidos para suprimento de seu Caixa.

Contudo, percebe-se que não tem prevalência tal entendimento tendo em vista que, ainda que se discuta, à margem do lançamento, a validade desses títulos, o lançamento se aperfeiçoa pela não comprovação do efetivo ingresso dos valores relativos à venda dos títulos na Conta Caixa da Autuada.

Dessa forma, não tratou o lançamento de descon sideração de negócio jurídico, mas simplesmente de falta de comprovação da entrada de recursos no “caixa” da Empresa.

Rejeita-se, dessa forma, a nulidade arguida.

### **Do Mérito**

O Auto de Infração divide a acusação fiscal em duas partes:

1) constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no montante de R\$ 1.646.000,00, caracterizadas pela apuração de saldos credores e redução do saldo final da Conta Caixa, decorrentes de ingresso de recursos não comprovados, conforme demonstrado no “levantamento de caixa” dos exercícios de 2.004 e 2.006 ;

2) constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no montante de R\$ 234.287,91, caracterizadas pela contabilização na Conta Caixa de recursos financeiros oriundos do recebimento de duplicatas em carteira, sem, contudo, existir lastro (saldo) para tal recebimento.

Diante das irregularidades, o Fisco exigiu 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 nº 6.763/75.

A Autuada foi inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais em 22/03/99, sendo seu CNAE Fiscal 1412-6/01 – confecção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida.

Portanto, a única fonte de ingresso de recursos e/ou direitos na Empresa, oriundos de sua atividade operacional, é através de vendas das mercadorias e/ou produtos.

Logo a contabilização de entrada de recurso financeiro e/ou direito na Empresa será oriunda de sua atividade operacional, salvo seja comprovada de forma inequívoca a origem e o efetivo ingresso de recursos outros.

Nesse sentido, cabe à Autuada comprovar por qualquer meio de prova o ingresso de outros recursos, fora de seu objeto social, podendo socorrer-se de cópias de cheques, DOC, TED, Comprovante de Depósito Bancário, etc.

No que se refere ao primeiro item da acusação fiscal, constata-se, sem muito esforço, que a Impugnante se valeu de operações não comprovadas e sem respaldo legal envolvendo a compra, reavaliação e venda de títulos já “prescritos” desde o ano de 1972, portanto, há mais de 35 (trinta e cinco) anos sem nenhum valor oficial, como também se valeu de empréstimo de sócios, para prover seu Caixa de recursos necessários ao acobertamento de pagamentos efetuados por ela nos exercícios de 2004 e 2006.

Como já acima esclarecido, o lançamento se aperfeiçoa pela falta de comprovação pela Impugnante do efetivo ingresso dos recursos lançados na Conta Caixa.

Contudo, diante dos fatos, documentos e argumentos apresentados pela Impugnante, aproveita-se também dos argumentos e esclarecimentos apresentados pelo Fisco para externar o contraditório da questão, não obstante não ser ela primordial para o lançamento.

“A Impugnante ao deixar de emitir documentos fiscais de forma regular, ou seja, para todas suas operações de vendas, ficou desprovida em seu “CAIXA” dos recursos necessários aos diversos pagamentos a serem processados. Utilizando-se, portanto, de operações fictícias (com títulos da dívida pública prescritos e sem nenhum valor oficial) e, de empréstimos de sócios, supriu seu caixa dos recursos necessários, que somaram o montante de R\$ 1.646.000,00, fugindo ao pagamento dos tributos correspondentes, em especial ao pagamento do ICMS sobre vendas.

A fiscalização não desconheceu nenhum ato jurídico perfeito conforme afirmado pela Autuada. O ato a que se refere como “perfeito”, não passa de simulação de um negócio, onde nem sequer ficou comprovado de maneira inequívoca o recebimento dos valores então envolvidos, ou seja, o efetivo ingresso, de forma irrefutável no Caixa da Impugnante dos valores acima mencionados.

A fiscalização, apesar da inexistência de qualquer evidência que comprove a lisura das operações envolvendo as referidas “APÓLICES DA DÍVIDA PÚBLICA”, intimou as partes envolvidas (fls. nºs. 02 e, de 20 a 32), ou seja, a Impugnante “vendedora” e os respectivos adquirentes dos títulos a comprovarem de forma inquestionável a lisura das operações, mediante a apresentação de cópia de cheques, DOC, TED, COMPROVANTES DE DEPÓSITO, etc., a correspondente contraprestação financeira da realização daqueles negócios e a respectiva entrada dos referidos recursos no Caixa da Autuada, sendo que as intimações não foram atendidas a contento, notadamente por parte da Autuada.

Os Títulos negociados pela Impugnante não mais possuem nenhum valor oficial para fins de resgate perante a União, já que estão prescritos há quase

40 (quarenta) anos. A prescrição dos referidos títulos ocorreu em conformidade com a Lei Federal nº.4.069 de 11.06.1962 – (fls.1124 a 1138), Decretos-Leis 263/67 e 396/68, Lei Estadual nº. 5.828 de 06.12.1971, Resolução nº. 208 de 13.04.1972 da Secretaria de Estado da Fazenda e Edital de 04.04.1972.

Vale destacar o art. 60 da Lei Federal nº 4.069/62, que determina:

*Art.60 - Incidem em prescrição legal as dívidas correspondentes ao resgate de títulos federais, estaduais e municipais, cujo pagamento não for reclamado decorrido o prazo de 5 (cinco) anos a partir da data em que se público o resgate das respectivas dívidas.*

*Parágrafo único. Consideram-se igualmente prescritos os juros dos títulos referidos neste artigo, cujo pagamento não for reclamado no prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data em que se tornarem devido.*

Ver documentos juntados sobre o assunto às fls.529 a 535. Dentre as matérias juntadas, destaca-se decisão do Supremo Tribunal de Justiça – Recurso Especial nº 595.999 – RS (2003/0169230-1), Fls. 530 a 532, especificamente sobre “Apólices da Dívida Pública”, onde julgou-se Desprovido o Recurso, a saber:

*DECISÃO*

*RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. APÓLICES DA DÍVIDA PÚBLICA. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. NÃO-AMORTIZAÇÃO DO TÍTULO NO PRAZO LEGAL. DECRETOS-LEIS 263/67 E 396/68. DESPROVIMENTO.*

*1. OS TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA, NÃO RESGATADOS PELO CREDOR NO PRAZO FIXADO PELOS DECRETOS-LEIS 263/67 E 396/68, ESTÃO PRESCRITOS, VISTO QUE NÃO FORAM PLEITEADOS NO TEMPO OPORTUNO.*

*2. RECURSO DESPROVIDO.*

*3. DIANTE DO EXPOSTO, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, COM FUNDAMENTO NO ART. 557, CAPUT, DO CÓDIGO DO PROCESSO CIVIL.*

*4. PUBLIQUE-SE, INTIMEM-SE.*

*BRASÍLIA (DF), 28 DE ABRIL DE 2006.*

*MINISTRA DENISE ARRUDA*

*RELATORA*

No tocante ao presente A.I., tais títulos, em sua maioria, eram de propriedade dos sócios da Impugnante, cujos valores de aquisições contabilizados foram irrisórios, (fls. 199), e após o processo milagroso da reavaliação, foram repassados à Impugnante, como “Adiantamento para Aumento de Capital” (fls.199), sem que fosse necessário ao respectivo sócio repassador das Apólices, o desembolso de qualquer valor em moeda corrente.

A operação realizada pela Impugnante envolvendo tais títulos se revelou um verdadeiro milagre financeiro. Em poucos dias foi possível transformar pequenos valores em montantes expressivos (vide Quadro de fls. 1.224).”

Conforme afirmação do Perito-Contador, responsável pelo laudo de avaliação dos títulos em referência, o procedimento limitou-se à aplicação de índices oficiais, calculados e publicados pela Fundação Getúlio Vargas.

No item DOS JUROS REMUNETÁRIOS o perito tece o seguinte comentário:

“Este cálculo foi efetuado utilizando como base os índices oficiais calculados e publicados pela Fundação Getúlio Vargas, não foi portanto procedida análise de quaisquer pontos referentes à legislação, ou quanto à autenticidade, validade ou caducidade do título.”

Por outro lado, em nenhum momento é citado no Parecer Técnico qual norma legal serviu de base para que os portadores de tais apólices pudessem se amparar para fins de contabilizar as respectivas reavaliações.

Como ilustração para fins de conhecimento, pode ser visualizado às fls.163 a 181, o processo de reavaliação das Apólices 928042, 928045 e 928046.

A fim de evidenciar a prática sistemática de tais operações, citamos a compra de 7 títulos “Apólices da Dívida Pública” efetuada pela “JAF Empreendimentos e Participações Ltda., sócia da Impugnante, a saber: valor da compra em 03.01.2006 - R\$29.120,00, valor dos títulos após reavaliação em 03.01.2006, ou seja no mesmo dia, R\$1.427.097,21 (fl.199).

A falta de apresentação de documentos hábeis à movimentação financeira relativas àquelas operações, como cópias de cheques, DOCs, TEDs, Comprovante de Depósito Bancários, etc., que documentam de forma irrefutável o ingresso de recursos no “Caixa” levou o Fisco a proceder a desconsideração dos referidos lançamentos, não se tratando, portanto, de mera presunção, como afirmado pela Impugnante.”

Interessante notar que a ora Impugnante apenas se limita, para comprovar a efetividade do ingresso dos valores em seu “Caixa”, a apresentar cópias de recibos por ela emitidos e/ou contratos de compra e venda (fls. 460, 461, 525, 526, 579 e 676) e que serviram para suportar os lançamentos de entrada daqueles valores em seu “Caixa”.

Contudo, com a vênua devida, tal prova é insuficiente para o fim ao qual se objetiva.

Não se concebe que seja movimentada a quantia de R\$ 1.646.000,00 (hum milhão, seiscentos e quarenta e seis mil reais) em espécie, como quer fazer crer a Autuada.

Por fim, o Fisco traz informação contábil que desqualifica todo o argumento trazido pelo contribuinte.

“Os valores relativos às operações de venda das Apólices entre a Impugnante e as adquirentes “Esplanada Petro Ltda.” e “Petrodico Ltda.” totalizando o montante de R\$ 645.000,00, foram contabilizadas, conforme afirmação da Autuada e seus respectivos registros contábeis, diretamente à debito



da “Conta Caixa”, como recebimento à vista, enquanto que a contabilidade das empresas adquirentes, lançou no Passivo Circulante como obrigações a pagar na “Conta Fornecedores”; (fls. 605, 647 e 767 do PTA).

Como pode um valor, no caso R\$ 645.000,00 (seiscentos e quarenta e cinco mil reais), ser declarado como recebido em espécie pela Impugnante, lançado imediatamente em seu caixa e ser utilizado em pagamento de diversos compromissos pela Impugnante, sendo que o referido valor ainda não tinha sido pago pela adquirente, o qual contabilizou esse pagamento somente em abril de 2007.”.

Dessa forma, outra não pode ser a conclusão de que a Autuada se utilizou de recursos oriundos de vendas de mercadorias cujas saídas ocorreram desacobertadas de documentos fiscais e sem os devidos registros nos livros próprios com o objetivo de suprir seu Caixa, legitimando, assim, 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 nº 6.763/75.

O segundo item da acusação fiscal cuida da constatação de saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no montante de R\$ 234.287,91, caracterizadas pela contabilização na Conta Caixa de recursos financeiros oriundos do recebimento de duplicatas em carteira, sem, contudo, existir lastro (saldo) para tal recebimento.

O Anexo II (fls. 15/16) demonstra, de forma inequívoca, o valor das saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, através do confronto entre os valores das vendas a prazo, das duplicatas descontadas em bancos, do saldo de duplicatas a receber em carteira e dos recursos debitados na Conta Caixa originários do recebimento de duplicatas em carteira.

O demonstrativo detalha os valores mensais das vendas a prazo bem como a distribuição daqueles valores entre duplicatas descontadas em Bancos, Conta 000601-Banco Sudameris e Conta 000602 - Banco do Brasil, e conseqüentemente, o saldo de Duplicatas a Receber mantido em “Carteira”.

O que se conclui do quadro é que a Autuada realizou vendas a prazo e em relação a parte dessas vendas houve desconto de duplicatas em banco. O restante das duplicatas permaneceram em “carteira” para cobrança.

O que ocorreu então é que a Autuada registrou entradas em valores superiores àquele saldo de duplicatas em “carteira” a receber, não comprovando, após intimação, a origem daquela entrada de recursos.

O Fisco apresenta, ainda, um quadro explicativo às fls. 1.228/1.229 para facilitar o entendimento.

O quadro evidencia que o ingresso de recursos na Conta Caixa originários do recebimento de duplicatas em “carteira”, somou o montante de R\$ 731.938,93, sendo que o montante de duplicatas a receber contidas em “carteira” totaliza apenas R\$ 497.651,02.

Como seria possível receber R\$ 731.938,93 sobre a rubrica “Duplicatas em Carteira” se o montante dos créditos a receber de seus clientes, naquela conta, somava apenas R\$ 497.651,02.

Logo, a diferença no montante de R\$ 234.287,91, refere-se a vendas de mercadorias, praticadas pela Impugnante naquele período, desacobertas de documentos fiscais, legitimando, assim, 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 nº 6.763/75.

Por fim, cumpre ressaltar que a multa por descumprimento de obrigação acessória encontra-se lançada no exercício de 2008, tendo em vista a previsão contida no parágrafo único do art. 213 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

*Art. 213. A atualização monetária abrange inclusive o período em que a exigibilidade do crédito tributário esteja suspensa, e terá como termo inicial a data do vencimento da obrigação.*

*Parágrafo único. Em se tratando de imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, o termo inicial será a data da intimação do sujeito passivo.*

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 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas ao item 01 do Auto de Infração. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

“Data vênia” dos votos majoritários, entendo que as exigências relativas ao item “1” do AI não devem prevalecer, pois, em primeiro lugar não tem o Fisco ou mesmo o Conselho de Contribuintes de declarar “prescritos” títulos da dívida pública.

Ademais, a questão relativa à prescrição dos mesmos é controvertida no judiciário, sendo certo, principalmente à época dos fatos geradores, que estes títulos eram comprados com notório deságil para serem oferecidos como garantia judicial de débitos diversos.

Assim, considero os títulos ofertados como justificativa plausível em favor do Contribuinte autuado.

Em segundo lugar, em relação ao aporte dos sócios, vejo que os documentos trazidos ao feito tais como declarações de imposto de renda que, no mínimo, representam uma presunção de que tais aportes eram pertinentes e legítimos.

Portanto, julgo parcialmente procedente para cancelar as exigências fiscais relativas ao item "1" do AI.

**Conselheiro : Antônio César Ribeiro**

---

**Acórdão: 19.183/09/1ª**

Publicado no "MG" em 27/06/2009

---

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO. A manutenção de obrigações pagas ou inexistentes na conta "Fornecedores", apurada no balanço patrimonial caracteriza passivo fictício, que induz à presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, conforme artigo 194, § 3º do RICMS/02. Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Legítimas as exigências remanescentes de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, II e 55, II, "a", ambos da Lei 6763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2005, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, § 2º, da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º, do RICMS/MG, face à constatação da manutenção na conta fornecedores, apurada no Balanço Patrimonial de 31/12/2005, de obrigações já pagas ou de exigibilidade não comprovada, ficando evidenciada a ocorrência de passivo fictício.

As exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, "a", da Lei 6763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 459/478.

Acatando parcialmente as razões da defesa, o Fisco retifica o crédito tributário, conforme "Termo de Rerratificação de Auto de Infração" e demonstrativos de fls. 520 e 521/522, respectivamente.

Após ser regularmente intimada sobre a retificação efetuada (fls. 526/527), a Impugnante adita sua Impugnação às fls. 535/539, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 544/561.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 567/577, opina pela procedência parcial do lançamento.

---

**DECISÃO**

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

#### **Da Preliminar**

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que desnecessário para a elucidação da questão, suprida pelas informações já prestadas pela Impugnante e pela análise da documentação acostada aos autos.

A discussão do lançamento fiscal em tela é objetiva, ou seja, caberia à Defendente a realização de prova documental no sentido de afastar a presunção legítima que a norma contida no artigo 194, § 3º, do RICMS/02, outorga ao Fisco. Deve-se considerar que, conforme documentos de fls. 523/525, a Contribuinte foi intimada em 08/05/2008, mediante Auto de Início da Ação Fiscal, a apresentar à fiscalização o levantamento do passivo.

Conforme documento de fls. 03/04, a Contribuinte solicita prazo para o preenchimento do formulário “Levantamento do Passivo” e o entrega preenchido à Fiscalização em 10/06/2008, conforme atesta o documento de fls. 06.

As planilhas “Levantamento do Passivo” constam do Anexo II ao Auto de Infração e estão acostadas às fls. 18/24. Juntamente com as planilhas “Levantamento do Passivo” a Impugnante entrega à Fiscalização cópia reprográfica de cada um dos títulos em aberto na conta “Fornecedores” em 31/12/2005, quitados em 2006 (cópias apresentadas no Anexo IV - fls. 30/154).

Efetivamente a realização de perícia em nada contribui para o esclarecimento do feito fiscal, uma vez que a Contribuinte apresentou todas as informações necessárias à mensuração da base de cálculo do imposto estadual devido, equivalente ao valor do passivo fictício demonstrado originalmente às fls. 11/12 e 15, posteriormente reformulado às fls. 521/522.

Portanto, decorridos mais de 07 (sete) meses entre a intimação recebida pela Impugnante para prestar as informações necessárias à quantificação do passivo fictício, ou seja, as informações referentes ao valor dos títulos em aberto em 31/12/2005, quitados em 2006, bem como a cópia destes títulos, e a oportunidade de se manifestar novamente nos autos após a intimação da reformulação do crédito tributário recebida pela Defendente em 17/12/2008, conforme documento de fls. 527, pode-se assegurar que a Contribuinte não possui qualquer informação adicional que pudesse vir alterar os valores do passivo fictício, base das exigências fiscais do presente Auto de Infração.

Dessa forma, tendo em vista a presunção de saídas desacobertadas de documentação fiscal contida no artigo 194, § 3º, do RICMS/02 e sendo as informações prestadas pela Impugnante necessárias e suficientes para o cálculo das exigências fiscais, o pedido de perícia apresentado pela Defendente mostra-se desnecessário para a elucidação da autuação.

Assim, o pedido de produção de prova pericial deve ser indeferido com fundamento no artigo 142, § 1º, II, “a” e “c”, do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008.

**Do Mérito:**

Inicialmente, cabe observar que apesar da independência procedimental da escrituração fiscal do ICMS em relação à escrita comercial, já que a primeira possui livros próprios – livro Registro de Entrada, Saídas e Apuração do ICMS – para sua apuração, determinadas fraudes ligadas a esse imposto só serão reveladas com a análise da escrita contábil.

A título de exemplo, a ausência de escrituração de documentos fiscais de entrada de mercadorias conjugada com a posterior saída destas mercadorias também desacobertas não deixarão vestígios na escrita fiscal do ICMS. Contudo uma análise da escrita contábil poderá levar a indícios de sua ocorrência. Exemplo típico é a análise do passivo que poderá revelar a omissão do registro de pagamentos realizados com recursos extra-contábeis, ou seja, provenientes de omissão de receita.

Quando da análise da escrita contábil da Contribuinte, foi verificado que o saldo da conta “Fornecedores” ao final dos exercícios de 2002, 2004 e 2005 era muito elevado e incompatível com a magnitude das compras de mercadorias declaradas pela Impugnante. Da observação dos quadros de números 1 e 3 (*fl. 16*), pode-se concluir que as compras de mercadorias para revenda de todos os estabelecimentos do contribuinte em conjunto, no período 2003/2005, atingiu o montante de 10,918 milhões de reais e o saldo da conta “Fornecedores” evoluiu de 9,949 milhões de reais em 31/12/2002 para 16,924 milhões de reais em 31/12/2005.

Situação totalmente atípica para empresa comercial, a Impugnante declarava possuir títulos a pagar a fornecedores, em 31/12/2005, em valor superior a 07 (*sete*) vezes o valor de todas as compras de mercadorias realizadas no ano de 2005 e superior em mais de 1,5 (*uma e meia*) vezes o valor total de todas as mercadorias adquiridas durante os anos de 2003, 2004 e 2005, por todos os estabelecimentos do contribuinte. O saldo elevado da conta “Fornecedores” sinalizava para a ausência do reconhecimento de liquidações efetuadas.

Esse mecanismo de omitir da contabilidade tais pagamentos é frequentemente utilizado por empresas que omitem receitas e, por isso, não possuem em contas de disponibilidades recursos suficientes para fazer face a custos ou despesas. Os recursos monetários em poder da empresa em 31/12/2005, recursos disponíveis em caixa, totalizavam R\$ 2.258,58 (*dois mil e duzentos e cinquenta e oito reais e cinquenta e oito centavos*), conforme documentos de *fls. 179 e 240* deste PTA.

Por outro lado, a verificação das Demonstrações de Resultado do Exercício (*DRE*), referente aos anos base de 2002, 2004 e 2005, mostram que a Contribuinte apresentou resultados negativos elevados em 2002 e 2004 (*fls. 253 e 163*), respectivamente, totalizando R\$ 996.887,70 (*novecentos e noventa e seis mil e oitocentos e oitenta e sete reais e setenta centavos*) e resultado positivo pouco expressivo em 2005 (*fl. 182*).

Evidentemente, uma empresa que não produz resultados positivos consistentes e com uma dívida tão elevada junto a fornecedores não teria condições de sobrevivência no mercado.

Essa constatação se torna clara quando se observa que não houve nem aporte de capital dos sócios em 2004 e 2005, conforme documentos de fls. 161 e 160, informando que o valor do capital integralizado é de R\$ 120.000,00 (*cento e vinte mil reais*) e nem empréstimos bancários contraídos em 2004 e 2005, conforme atestam os documentos de fls. 256, 161 e 180, que mostram que o empréstimo bancário tomado pela Contribuinte no exercício de 2002 ou em exercício anterior, no valor de R\$ 318.262,91 (*trezentos e dezoito mil e duzentos e sessenta e dois reais e noventa e um centavos*) permanece no passivo sem alteração, não tendo sido quitado.

Como se pode depreender, na ausência de aporte dos sócios e de empréstimos bancários, constata-se pela documentação apresentada que a única fonte de financiamento da Contribuinte seria constituída pelos fornecedores.

Veza que as informações referidas sobre a situação econômico-financeira da empresa informada na escrituração contábil e nas declarações entregues ao Fisco pela Contribuinte indicavam omissão de receitas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, foi lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal de fls. 523/525, recebido pela Impugnante em 08/05/2008, onde o contribuinte foi intimado a apresentar devidamente preenchidos os impressos "*Levantamento do Passivo*".

Conforme documento de fls. 02/03, a Contribuinte solicita prazo para preenchimento do impresso, e, conforme documento de fls. 06, apresenta à fiscalização, em 10/06/2008, as planilhas constantes do Anexo II (*fls. 17/24*), referentes aos títulos de débito em aberto em 31/12/2005, quitados em 2006, no valor de R\$ 365.960,03 (*trezentos e sessenta e cinco mil e novecentos e sessenta reais e três centavos*), ou seja, o valor do passivo real da Impugnante. Juntamente com as planilhas, o contribuinte entrega à fiscalização as cópias dos títulos que se encontravam em aberto em 31/12/2005, quitados em 2006, conforme Anexo IV (*fls. 31 a 154*).

Da confrontação das planilhas apresentadas pela Contribuinte referentes ao levantamento do passivo e os dados constantes na conta "*Fornecedores*" referentes ao exercício de 2005 apresentados no livro Razão (*fls. 184 a 239*), foi verificado que apenas parte dos títulos em aberto em 31/12/2005, quitados em 2006, foi contabilizada no livro Razão.

Esses títulos em aberto em 31/12/2005, quitados em 2006, conforme planilha apresentada pela Impugnante e que não se encontravam lançados a crédito da conta "*Fornecedores*" no Livro Razão, atingindo o valor de R\$ 195.530,65 (*cento e noventa e cinco mil e quinhentos e trinta reais e sessenta e cinco centavos*) constituem parcela do passivo real, não contabilizada, comumente denominada "*Passivo Oculto*".

Essa parcela, não estando incluída no saldo da conta "*Fornecedores*" não foi considerada no cálculo do valor do passivo fictício, conforme apresentado

no Relatório Fiscal (fls. 11/12) e no Anexo I (fl. 15 - *Apuração das Saídas Desacobertadas*).

Portanto, após constatada a existência de passivo fictício, ou seja, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes e a presunção *juris tantum* de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, contida no Art. 194, § 3º do RICMS/02, foi efetuada a lavratura do Auto de Infração em comento (fls. 08/09), do qual a Contribuinte foi regularmente intimada em 29/09/2008.

De se ressaltar que o crédito tributário foi reformulado às fls. 521/522 para excluir da base de cálculo do imposto o valor do passivo em 31/12/2002. Tal exclusão não foi realizada quando da lavratura do Auto de Infração vez que a Impugnante, intimada conforme documento de fls. 002, não entregou à Fiscalização os livros contábeis referentes aos exercícios de 2002 e 2003, apresentando as justificativas de fls. 005 e 007.

Assim sendo, a fiscalização acostou às fls. 253/258 (*Anexo VII ao Auto de Infração*), cópia de documento contendo o Balancete Analítico do mês de dezembro de 2002, único documento a que a fiscalização teve acesso referente ao exercício de 2002, e decidiu aguardar a manifestação do contribuinte.

Cabe observar que referido documento está assinado pelo contador anterior da empresa, responsável pela escrituração até data de 23/05/2005, e se encontrava de posse da Fiscalização responsável por trabalho anterior junto a Contribuinte.

Como a Impugnante não faz qualquer restrição a tal documento em sua manifestação às fls. 459/478 e 535/541, aceitando o valor nele constante do saldo da conta "*Fornecedores*" em 31/12/2002, e alega a decadência de parte do crédito tributário com base no valor em questão, o Fisco achou por bem reformular o crédito tributário para excluir esse valor, já alcançado pela decadência tributária, da base de cálculo do ICMS.

Sustenta a Defendente que a Fiscalização não considerou a ocorrência de decadência tributária referente aos fatos geradores de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal até 31/12/2002, expressos pelo valor do passivo fictício na data citada, conforme regra geral expressa no Art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A argumentação da Contribuinte está contemplada na reformulação do crédito tributário (fls. 521/522), para excluir da base de cálculo do imposto o valor do saldo da conta "*Fornecedores*" em 31/12/2002, registrada no livro Razão, conforme já mencionado anteriormente.

Por outro lado, sem razão a Impugnante ao argumentar, fundamentado no art. 12, do Decreto-lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 40, da Lei Federal nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que prevêm o passivo fictício, que ambos os dispositivos são aplicáveis no âmbito do Imposto de Renda e que nada existe na Lei Estadual 6.763/75 que, de mesmo modo, autorize a aplicação da presunção de circulação de mercadorias para lançamento do ICMS.

Na realidade, contrariamente ao que sustenta a Impugnante, a Lei estadual 6.763/75, em seu Art. 49, §§ 1º e 2º, autoriza a aplicação da presunção:

*Art.49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado da Fazenda, observado o disposto no Art. 201 desta lei.*

*§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.*

*§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.*

O art. 194, § 3º, do RICMS/02, regulamentando o dispositivo legal, autoriza a presunção de saídas de mercadorias ou prestações de serviços tributáveis desacomodadas de documentação fiscal, quando da constatação de ocorrência de passivo fictício na escrituração do contribuinte. Em consequência é da Defendente o ônus de contraditar a presunção normativa.

*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 da 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 desacomodadas de documento fiscal.*

Os cheques relacionados pela Impugnante às fls. 468/469, no valor total de R\$ 55.495,14 (*cinquenta e cinco mil e quatrocentos e noventa e cinco reais e quatorze centavos*), que representariam recursos pessoais dos sócios administradores da empresa, não contabilizados e utilizados para quitação de compromissos assumidos pela empresa nos exercícios de 2003 e 2004, não fazem prova contra o lançamento fiscal, uma vez que mostrariam de forma transparente que seria prática usual da Impugnante a omissão de receitas mediante o expediente de utilizar recursos não contabilizados para pagamento de fornecedores ou serviços.

Ressalte-se que nas presunções *juris tantum* o ônus da prova é do contribuinte, portanto ele não pode contraditar o feito fiscal com simples alegações sem apresentar provas em contrário, como a comprovação de que a receita omitida e utilizada para saldar obrigações da empresa proveio de operações não tributadas por via do ICMS.



Os cheques emitidos pela sócia não servem como prova, pois ficaram à margem da contabilidade além do que não se comprovou, com documentos hábeis idôneos, que o patrimônio da sócia era suprido por qualquer outra atividade que não aquelas advindas das atividades dos estabelecimentos comerciais atuados.

Ademais, acrescente-se que o ordenamento jurídico pátrio não admite como fundamento para afastamento de responsabilidade por determinada infração, a possibilidade da alegação da própria torpeza, nestes autos representada pela declaração da Impugnante, à fl. 468, de que omitiu receitas ao não contabilizar o ingresso na sociedade empresária de recursos sem origem comprovada para pagamento de fornecedores.

Nada obsta o sócio de socorrer a empresa em momentos de dificuldades financeiras para saldar obrigações constantes em seu passivo. Entretanto, é necessário que esses aportes de capital sejam contabilizados e os lançamentos lastreados em documentos hábeis e idôneos provando a origem e a entrega desses recursos.

A adoção de procedimentos contábeis corretos impede que recursos provenientes de vendas desacobertadas e albergados em contas bancárias particulares de sócios retornem ao caixa da empresa com o objetivo de quitar débitos, débitos estes cujos pagamentos não são contabilizados, visando manter oculta a omissão de receitas.

Portanto, não pode o Fisco considerar legítimos esses aportes de capital vez que a Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrita contábil. Frise-se, recursos extra-contábeis, em poder do sócio e de origem não comprovada, não podem constituir a prova pretendida.

Sobre a questão em foco, cabe a leitura de trecho final de despacho denegatório de Embargos à execução fiscal movida pela Fazenda Pública Estadual de Minas Gerais, Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais de 11/05/99 - Processo nº. 1.0000.00.138808-1/000:

**ACÓRDÃO - PROCESSO N.º 1.0000.00.138808-1/000**

*NO MÉRITO, IMPORTA OBSERVAR SER REITERADA E ANTIGA A PRÁTICA DE SE JUSTIFICAR EVENTUAIS SALDOS CREDORES NO CAIXA DA EMPRESA COM EMPRÉSTIMOS DE TERCEIROS OU SUPRIMENTOS DOS SÓCIOS, COMO FORMA DE SIMULAR TRANSAÇÃO HÁBIL A OCULTAR OMISSÕES DE RECEITA, VENDA SEM NOTA OU SUBFATURAMENTO NA VENDA DE MERCADORIAS.*

*ATENTO A ESTA REALIDADE, PREVIU-SE NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA A PRESUNÇÃO DE FRAUDE SEMPRE QUE SE VERIFICAR NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DO CONTRIBUINTE "SALDO CREDOR DE CAIXA OU MANUTENÇÃO, NO PASSIVO, DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS" (ART. 831, § 3º, RICMS/84).*

*ESPECIFICAMENTE NO CASO DE ALEGAÇÃO DE SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO, A LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA, ENTÃO EM VIGOR, ERIGE A OBRIGAÇÃO DE COMPROVAR "A EFETIVIDADE DA ENTREGA E A ORIGEM DOS RECURSOS" (ART. 181, RIR/80), SOB PENA DE ARBITRAMENTO DE OMISSÃO DE RECEITA.*

*DE NOTAR-SE QUE TAL PRESUNÇÃO LEGAL NÃO É ABSOLUTA, MAS, ADMITINDO PROVA EM CONTRÁRIO, VISA A COIBIR PRÁTICA LARGAMENTE UTILIZADA PARA A PRÁTICA DE SONEGAÇÃO FISCAL, OCULTANDO RECEITAS E DISTRIBUINDO LUCROS DISFARÇADAMENTE.*

*IMPORTA SALIENTAR QUE TAIS OPERAÇÕES ENTRE OS SÓCIOS E A SOCIEDADE SÃO LÍCITAS E JURIDICAMENTE VÁLIDAS, MAS, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO FISCAL, DEVE SER CABALMENTE COMPROVADA PARA AFASTAR A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. DESTE ÔNUS PROBATÓRIO A APELANTE NÃO LOGROU ÊXITO EM SE DESINCUMBIR, SENDO PORTANTO LEGÍTIMA AS EXIGÊNCIAS PROMOVIDAS PELA FISCALIZAÇÃO.*

*DIANTE DO EXPOSTO, NEGO PROVIMENTO AO APELO E CONFIRMO A SENTENÇA RECORRIDA.*

Por oportuno cabe considerar o disposto no art. 136, do RPTA/MG, que assim estabelece:

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

Não procedem as alegações da Impugnante quando apresenta a opinião de juristas que estariam contidas na obra que cita às fls. 464/468, já diversas vezes referida, cujo entendimento é que a figura do passivo fictício, de per si, não presume a saída de mercadoria e que, neste caso, a dúvida militaria a favor do Sujeito Passivo, conforme exposto no art. 112, II, do CTN.

A observação do estabelecido no art. 49, §§ 1 e 2º, da lei 6.763/75 e no art. 194, § 3º, do RICMS/MG, não deixa nenhuma dúvida quanto à legalidade da ação fiscal junto à Autuada de que resultou a lavratura do presente Auto de Infração. Noutra angulação, se a constatação de passivo fictício faz presumir saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, incabível a invocação do art. 112, II, do CTN.

Não há dúvida quanto à legislação tributária que define a infração e quanto à cominação da penalidade aplicável. Portanto, em vista da legislação pertinente à matéria não há que se determinar que mercadoria saiu, quando saiu e

em que quantidade, basta a verificação da omissão de receita mediante a ocorrência de passivo fictício.

A permanecer a ótica pretendida pela Impugnante resultaria sem efeito o comando legal de presunção de omissão de receitas através de passivo fictício. Seriam válidas somente as provas materiais diretas e estas provas são ilicitamente ocultadas por seu autor.

A introdução da linguagem contábil no mundo jurídico através das presunções *júris tantum* permite que ações ocultadas ao Fisco – vendas desacobertas - sejam conhecidas no momento em que a empresa se vê obrigada a lançar mão das receitas pretéritas omitidas para saldar custos ou despesas indispensáveis ao seu funcionamento.

Cabe, ainda, ressaltar que o momento da ocorrência do fato gerador será aquele em que se observar a ocorrência do passivo fictício mesmo que as vendas desacobertas tenham ocorrido em data passada, pois é nesse momento que o fato se torna perceptível e detectável.

O montante das vendas em questão será, inclusive, equivalente à totalidade de recursos extra-contábeis utilizados, sem qualquer agregação sobre o valor encontrado.

Nos quesitos “8” e “9” (*fl. 477*) e na argumentação que desenvolve às fls. 474/475, a Impugnante se propõe discutir a suposta duplicidade de lançamento sobre fatos geradores coincidentes que teria ocorrido quando da lavratura do presente Auto de Infração onde foi levantado o passivo fictício com base na conta “*Fornecedores*”, em 31/12/2005, vez que Auto de Infração anterior de número 01.000155749.44, lavrado em 2007, utilizando a técnica de Levantamento Quantitativo e recebido pela defendente em 21/08/2007, apurou para o período de 01/01/2006 a 18/05/2006, saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal do estabelecimento de inscrição estadual 062.778212.04.63, localizado no Shopping Diamond Mall.

Importa ressaltar que o presente Auto de Infração foi lavrado considerando o levantamento do passivo fictício de todos os estabelecimentos da Contribuinte (*o Sujeito Passivo é a Matriz, responsável pela escrituração contábil centralizada*) e apurou saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais ocorridas até 31/12/2005, enquanto que o Auto de Infração anterior, de número 01.000155749.44, lavrado em 2007 e recebido pela Contribuinte em 21/08/2007, utilizou a técnica do Levantamento Quantitativo apurando saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais no período de 01/01/2006 a 18/05/2006 e pertinente tão somente a um dos estabelecimentos da Contribuinte, aquele localizado no Shopping Diamond Mall, estabelecimento de inscrição estadual 062.788212.04.63. A alegação de que haveria duplicidade de lançamento vez que as mercadorias saídas desacobertas até 31/12/2005, apuradas pelo levantamento do passivo em 31/12/2005 e eventualmente atribuíveis ao estabelecimento de inscrição 062.788212.04.63, poderiam em alguma medida, ser as mesmas mercadorias saídas desacobertas apuradas no estabelecimento em questão no período de 01/01/2006 a 18/05/2006, que não teriam sido baixadas no estoque do estabelecimento, não pode prosperar.

Ressalte-se que a escrituração fiscal é de exclusiva responsabilidade do contribuinte e deve ser realizada com base nos documentos relativos às operações ou prestações por ele realizadas, conforme estabelecido no artigo 127, do RICMS/02, que estabelece ainda, nos artigos 197 a 201, da Parte I, do Anexo V, os procedimentos que o contribuinte deve adotar para a escrituração do Livro Registro de Inventário.

Portanto, em princípio, o estoque escriturado em 31/12/2005 referente ao estabelecimento de inscrição estadual 062.788212.04.63 representava efetivamente o estoque de mercadorias existentes no estabelecimento em questão em 31/12/2005.

Aceitar que as mercadorias saídas desacobertadas no período de 01/01/2003 até 31/12/2005, apuradas pelo levantamento do passivo fictício em 31/12/2005 e eventualmente atribuíveis ao estabelecimento em questão seriam as mesmas mercadorias saídas desacobertadas quantificadas pelo Auto de Infração 01.000155749.44 para o período de 01/01/2006 a 18/05/2006, mercadorias estas que não teriam sido baixadas no estoque do estabelecimento da unidade *Diamond Mall*, significaria imputar ao Fisco a responsabilidade pela escrituração do contribuinte e atribuir-lhe tarefa impossível. Caberia ao contribuinte fazer prova do alegado na defesa do PTA 01.000155749.44, vez que a escrituração é de sua exclusiva responsabilidade.

Finalmente, conforme informado pela Impugnante à fl. 461, o Auto de Infração referente ao estabelecimento de inscrição estadual 062.788212.04.63 foi questionado judicialmente, sendo alvo de Embargos à Execução Fiscal de número 0024.08.836004-5, em trâmite perante a 3ª Vara de Feitos Tributários do Estado de Minas Gerais, na Comarca de Belo Horizonte.

Assim sendo, não cabe sua discussão na esfera administrativa como pretende a Impugnante, e em especial para impugnar o presente Auto de Infração.

Quanto à irregularidade em apreço, existem vários julgados do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais ratificando o entendimento da fiscalização:

**ACORDÃO: 18.335/07/ 1ª**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO. O CONTRIBUINTE NÃO CONSEGUIU COMPROVAR DOCUMENTALMENTE PARTE DOS VALORES LANÇADOS NA CONTA "FORNECEDORES" DO PASSIVO CIRCULANTE, DONDE SE PRESUME, POR AUTORIZAÇÃO DO ARTIGO 194, § 3º DO RICMS/02, QUE TAIS TÍTULOS FORAM PAGOS COM VENDAS DE MERCADORIAS NÃO DOCUMENTADAS. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ARTIGO 55, INCISO II, ALÍNEA "A" DA LEI 6763/75 MANTIDAS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.**

**ACÓRDÃO: 18.275/07/1ª:**

*MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA – PASSIVO FICTÍCIO. A MANUTENÇÃO DE OBRIGAÇÕES PAGAS OU INEXISTENTES NA CONTA FORNECEDORES, APURADA NO BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/2004, CARACTERIZA-SE PASSIVO FICTÍCIO, QUE INDUZ À PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME ARTIGO 194, § 3º 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, ALÍNEA “A”, AMBOS DA LEI 6763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.*

**ACÓRDÃO: 18.464/07/1ª:**

*MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PASSIVO FICTÍCIO. O CONTRIBUINTE NÃO CONSEGUIU COMPROVAR, DOCUMENTALMENTE, PARTE DOS VALORES LANÇADOS NA CONTA "FORNECEDORES" DO PASSIVO CIRCULANTE, DONDE SE PRESUME, POR AUTORIZAÇÃO DO ARTIGO 194, § 3º DO RICMS/02, QUE TAIS TÍTULOS FORAM PAGOS COM VENDAS DE MERCADORIAS NÃO DOCUMENTADAS. 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. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.*

O feito fiscal em si, os quadros demonstrativos elaborados pela fiscalização, os esclarecimentos ora prestados, além de outros documentos juntados ao processo, mostram que a atuação do Fisco foi revestida de legalidade, fundamentada na escrita da Contribuinte e nas informações prestadas pelo mesmo por solicitação do Fisco, estando as exigências e penalidades impostas em conformidade com as previstas na legislação tributária.

Não existe nenhuma dúvida quanto à legalidade da ação fiscal e a correção do feito fiscal, estando o mesmo devidamente instruído e fundamentado na legislação tributária. A Autuada, em sua Impugnação, não apresentou nenhum fato que acarrete alteração no feito fiscal, sendo os argumentos e alegações por ela apresentados improcedentes e, portanto, insuficientes para promover quaisquer alterações no mesmo.

Ficou comprovado, portanto, o correto procedimento do Fisco, estando o crédito tributário devidamente apurado, quantificado e em conformidade com os dispositivos contidos na legislação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em indeferir o pedido de perícia. Vencida a

Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o deferia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 520/522. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Priscila Cristovão Gonçalves e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida o Conselheiro Edélcio José Cançado Ferreira (Revisor).

**Relator: Ricardo Wagner Lucas Cardoso**

---

**Acórdão: 19.242/09/1ª**

Publicado no "MG" em 05/09/2009

---

**EMENTA**

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PESSOA FÍSICA NÃO INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTEs. Constatou-se a realização de operações de vendas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, mediante a análise de notas fiscais de mercadorias recebidas por pessoa física, não inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, supostamente a título de mostruário, empréstimo e consignação. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. II, da Lei nº. 6.763/75.**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL. Constatou-se a prática de operações comerciais em local não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS. Legítima a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inc. I, da Lei nº. 6.763/75.**

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

---

**RELATÓRIO**

O presente lançamento versa sobre a constatação de que o Autuado, não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, promoveu, no período de março de 2005 a setembro de 2006, saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apuradas mediante o exame das notas fiscais referentes às mercadorias a ele remetidas, supostamente, a título de empréstimo, consignação e mostruário, pela empresa "Promedon do Brasil Produtos Médico-Hospitalares Ltda.", ora Coobrigada, estabelecida no Estado de São Paulo, sem observância da legislação tributária.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II e Multas Isoladas capituladas no art. 54, inc. I, e no art. 55, inciso II, c/c § 2º, todos da Lei nº. 6.763/75.

Instruem o presente processo os seguintes documentos: Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) de fls. 2; Termos de Intimação Fiscal de fls. 3/6; Auto de Infração (AI) de fls. 7/8; Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM de fls. 9/10; Relatório Fiscal de fls. 11/12; Anexo I - Relação das notas fiscais objeto da autuação (fls. 14/21); Anexo II - Demonstrativo da apuração mensal do ICMS e multas sobre remessas tributadas (fls. 22/23); Anexo III - Demonstrativo da apuração mensal das remessas não tributadas e da multa aplicada (fls. 24/25); Anexo IV - Demonstrativo da multa aplicada por falta de

inscrição estadual (fls. 26/27); Anexo V – Amostragem Comprovante Transporte/Correios (fls. 28/52); Anexo VI - Dados da Coobrigada e do Autuado (fls. 53/57); Anexo VII - Declaração da Coobrigada (fls.58/59); Anexo VIII - Cópia das notas fiscais de remessa (fls. 60/553).

### **Da Impugnação**

Inconformados, o Autuado e a Coobrigada apresentam conjunta e tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 565/593, anexa os docs. de fls. 594/2.563.

Alega, preliminarmente, a nulidade do AI sob o argumento de que a exigência dirigida ao Autuado não teve por base um fato tributável e sim uma ficção criada por ato administrativo que não observou a norma ínsita no art. 142, do Código Tributário Nacional (CTN), além de ferir o princípio da verdade material.

No mérito, aduz, em resumo, que:

- o Autuado é empregado da Coobrigada e atua como gerente de vendas, conforme comprova sua Carteira de Trabalho e o extrato do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - (CAGED), anexados às fls. 276/281, e, portanto, deve ser excluído do polo passivo da obrigação;

- o serviço realizado pelo Autuado, na condição de vendedor, constituiu a fase inicial do projeto traçado pela Coobrigada para ampliação de seu campo de atuação;

- o Autuado não possui quotas ou ações da empresa Coobrigada, não existe qualquer vínculo entre eles, senão uma relação empregatícia, e que não figurou como intermediário na circulação de mercadorias, eis que é incumbido da divulgação dos produtos;

- a Coobrigada remetia os seus produtos ao Autuado com a finalidade de apresentá-los ao mercado mineiro, a título de mostruário, com destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais quando os produtos não eram imunes ou isentas;

- caso a venda fosse concretizada, a mercadoria era devolvida simbolicamente à sede da Coobrigada, em São Paulo, gerando créditos de ICMS e, por conseguinte, a anulação da operação de remessa por consignação, mostruário e empréstimo;

- caso contrário, a mercadoria seria simplesmente devolvida à Coobrigada, fisicamente, com o direito de crédito de ICMS recolhido na remessa;

- as vendas eram realizadas por conta e risco da Coobrigada, eximindo o Autuado de qualquer responsabilidade pelo inadimplemento das partes;

- nas remessas realizadas, a Coobrigada atribuiu a algumas destas operações a nomenclatura equivocada de “remessa por consignação” e “empréstimo”, quando na verdade, todas as remessas foram estritamente para fins de mostruário;

- não existem créditos tributários devidos a título de ICMS e nem a título de multa por descumprimento de deveres acessórios, uma vez que a Coobrigada não transferiu a propriedade dos produtos ao Autuado e, por esta

razão, o Autuado encontrou-se impedido de realizar o fato gerador do ICMS, ou seja, a realização da venda, eis que desprovido do título jurídico necessário para tanto;

- a circulação das mercadorias pelo Autuado não ocorreu, mas somente se concretizou quando a Coobrigada efetuou direta e efetivamente a venda para seus consumidores finais, tampouco a Coobrigada realizou o fato gerador de saída de mercadoria neste Estado.

Anexa as planilhas de fls. 640/686, com o intuito de comprovar o retorno simbólico ou físico das mercadorias e colaciona declarações de imposto de renda, para demonstrar que as remunerações percebidas pelo Autuado decorrem de salários recebidos e de saldos positivos em aplicações financeiras e anexa extrato da movimentação financeira havida pelo Autuado na conta de Poupança no Banco Itaú., para comprovar que ele não realizou as operações de circulação de mercadorias, já que não movimentou a quantia de R\$9.338.152,97 (nove milhões, trezentos e trinta e oito mil, cento e cinquenta e dois reais e noventa e sete centavos).

Por fim, requer a nulidade do lançamento; a exclusão do Autuado do polo passivo, por ser apenas empregado da Coobrigada; a declaração de insubsistência da autuação tendo em vista a não ocorrência de fato gerador do ICMS e, por conseguinte, o cancelamento das multas imputadas, na medida em que estas decorrem de fatos geradores inexistentes.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, na manifestação de fls. 2572/2610, refuta as alegações dos Sujeitos Passivos e conclui, em síntese, que as remessas efetuadas pela Coobrigada foram desconsideradas como mostruário, tendo em vista a habitualidade das operações, dos volumes e dos valores que, em seu conjunto, provam a sua destinação comercial.

Diz que apesar de manter filial ativa neste Estado, a Coobrigada enviou mercadorias para o endereço do Autuado, não inscrito no Cadastro de Contribuintes, simulando operações de remessas para mostruário, empréstimos e consignações, quando, de fato, as mercadorias foram comercializadas neste Estado, sem emissão de documentos fiscais, trazendo prejuízos ao Erário Estadual.

Pede a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 2.615/2.627, o qual foi adotado, com algumas modificações, para a decisão, da qual passou a fazer parte integrante, opina pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

##### **Da Preliminar**

A defesa argui a nulidade do AI, alegando que haveria ilegalidade no ato administrativo, pois a Fiscalização teria se baseado em ficção para autuar operações que não ocorreram e, portanto, estaria sendo violado o artigo 142 do CTN.



Entretanto, não assiste razão aos Impugnantes, haja vista que o procedimento fiscal foi pautado no que prescreve a legislação tributária e que a Fiscalização observou todos os procedimentos preparatórios para o lançamento e para a formalização do crédito tributário previstos nos artigos 69 a 76 e artigos 85 e 89, respectivamente, todos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários e Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, e, ainda, no artigo 142 do CTN.

Foi constatado, conforme será detalhado na análise de mérito, que a pessoa física, ora Autuada, mantinha um estabelecimento comercial funcionando sem inscrição estadual, onde recebia, estocava e realizava operações de vendas de mercadorias, sem a emissão de documentação fiscal.

Como bem fundamentado na Manifestação Fiscal, não se justifica a remessa de mercadorias a título de mostruário, consignação ou empréstimo, para uma pessoa física, ainda que esta pessoa seja empregada da empresa, considerando-se que a Coobrigada possuía um estabelecimento inscrito neste Estado.

Com efeito, a empresa remetente das mercadorias (Promedon do Brasil Produtos Médico-Hospitalares Ltda.), ora Coobrigada, no período em que ocorreram as operações, objeto do presente AI, já possuía uma filial em Belo Horizonte, MG, regularmente inscrita no Cadastro de Contribuintes sob nº. 062.263455-00.30, conforme informações do sistema SICAF/SEF-MG, onde consta o início de atividades desta filial em 24/11/04 e data de inscrição em 22/03/05.

Importante observar, ainda, que a mencionada filial está localizada na Avenida do Contorno nº. 4.747, sala 1.709, Bairro Santa Efigênia, ou seja, no mesmo edifício onde se encontra o estabelecimento do Autuado, divergindo apenas em relação ao número da sala, já que este último está estabelecido na sala 1.503.

Dessa forma, verifica-se que o AI não se baseou em ficção, como querem os Impugnantes, nem houve ofensa ao artigo 142 do CTN, uma vez que, efetivamente, ocorreram as operações de saídas de mercadorias de forma irregular, conforme demonstrado na peça fiscal.

Neste sentido, incabível a preliminar arguida, por não se vislumbrar qualquer ilegalidade ou vício no procedimento fiscal, razão pela qual rejeita-se a nulidade do lançamento.

#### **Do Mérito**

Conforme já relatado, trata-se o caso em exame da constatação de operações de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, realizadas por contribuinte não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, apuradas mediante análise dos documentos fiscais referentes às mercadorias a ele remetidas pela empresa Coobrigada (Promedon do Brasil Produtos Médico-Hospitalares Ltda.), estabelecida no Estado de São Paulo, em supostas operações de mostruário, empréstimo e consignação.

O AI ora examinado traz como anexos o Relatório Fiscal de fls. 11/12, no qual são detalhadas as irregularidades apuradas e demonstrado o crédito tributário exigido, e o Anexo I, às fls. 15/21, onde são relacionadas as notas fiscais objeto da autuação, relativas as mercadorias recebidas pelo Autuado a título de mostruário, consignação e empréstimo.

Nos Anexos II, III e IV (fls. 23/27), a Fiscalização demonstra a apuração mensal do ICMS, da multa de revalidação e das multas isoladas exigidas, cujos totais são sintetizados no Demonstrativo do Crédito Tributário às fls. 12.

A Fiscalização apresenta no Anexo V, às fls. 29/52, uma amostragem de comprovantes de transporte das mercadorias recebidas pelo Autuado, por meio dos correios, nos quais são indicadas diversas notas fiscais a ele endereçadas.

Por fim, no Anexo VII (fls. 60/553) são anexadas as cópias de todas as notas fiscais que compõem a presente autuação.

Para desenvolvimento do presente trabalho, o Fiscal autuante solicitou ao Autuado e à Coobrigada a apresentação das notas fiscais de remessa e retorno das mercadorias objeto de operações de mostruário, empréstimo e consignação, bem como a declaração do estoque de mercadorias em poder do destinatário e os respectivos documentos de transporte ou frete que comprovam o retorno físico das mercadorias, conforme intimações de fls. 3/6.

Como se verifica, a Fiscalização constatou que a empresa Promedon do Brasil Produtos Médico-Hospitalares Ltda. possuía uma filial inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado desde 22/03/05 (IE nº. 062.263455.0030), situada na Avenida do Contorno, nº. 4.747, **Sala nº. 1.709**, Bairro Santa Efigênia, Belo Horizonte, MG, tendo como início de atividades a data de 24/11/04, de acordo com dados constantes do SICAF/SEF-MG (consulta anexa).

Constatou, ainda, que as mercadorias destinadas ao Senhor Rogério D'Assunção Leite pela Coobrigada, a título de mostruário, consignação e empréstimo, foram enviadas na sua totalidade para a Av. Contorno, nº.4.747, **Sala nº. 1.503**, portanto, no mesmo prédio, porém, em andar diferente de onde estava instalada a filial da Promedon do Brasil Produtos Médico-Hospitalares Ltda., local onde eram armazenadas e posteriormente vendidas, pelo destinatário, as mercadorias objeto deste AI.

Assim, diante da situação fática apresentada e de toda a documentação examinada, e considerando a não apresentação de provas referentes ao transporte físico das mercadorias em retorno para o estabelecimento da remetente (Coobrigada) e, ainda, a inexistência de estoques em poder do destinatário, já que, mesmo intimado, não os apresentou, a Fiscalização concluiu que o Autuado, Rogério D'Assunção Leite, mantinha um estabelecimento comercial funcionando sem inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, onde recebia, estocava e realizava operações de vendas de mercadorias neste Estado, sem a devida emissão de documentos fiscais.

Frise-se que os Sujeitos Passivos foram intimados (fls. 02/06) a declararem o estoque de mercadorias existente no endereço autuado e a comprovarem o efetivo transporte das mercadorias que, segundo alegam, teriam

retornado ao estabelecimento da Coobrigada no Estado de São Paulo, mas não apresentaram nenhuma relação de estoque e nenhum conhecimento de transporte, recibo de frete ou nota fiscal com carimbo de posto fiscal.

Tal fato veio confirmar a acusação fiscal, no sentido de que as operações de mostruário, consignação e empréstimo eram simuladas, o que levou a Fiscalização a considerar que toda a mercadoria remetida ao Autuado, na realidade, foram revendidas pelo mesmo no Estado de Minas Gerais, dando saída de seu estabelecimento sem documentação fiscal. Assim, as notas fiscais recebidas pelo Autuado foram relacionadas no Anexo I, às fls. 15/21, e sobre o valor total das mesmas foi exigido o ICMS devido nas operações e as penalidades cabíveis.

Os Impugnantes alegaram, inicialmente, que as mercadorias foram remetidas ao Autuado, na condição de funcionário da empresa Coobrigada, para divulgação de seus produtos no Estado de Minas Gerais, a título de mostruário, consignação e empréstimo de ativo imobilizado. Posteriormente, alegaram que todas as remessas para o mesmo foram, na verdade, a título de mostruário e que algumas notas fiscais indicaram, por equívoco, operações de consignação e empréstimo.

Entretanto, examinando a legislação pertinente à matéria, verifica-se que nenhuma das “naturezas de operações” retromencionadas socorre os Impugnantes, conforme será demonstrado a seguir.

A conceituação de operações com mercadorias para **demonstração e mostruário** na Legislação Estadual encontra-se no Anexo IX, Parte 1, Capítulo LXI, do RICMS/02, *in verbis*:

#### **CAPÍTULO LXI**

##### ***Das Operações com Mercadorias Destinadas a Demonstração e Mostruário***

**Art. 452** - *Os contribuintes que realizarem operações com mercadorias destinadas a demonstração e mostruário, para cumprimento de suas obrigações tributárias, observarão o disposto nesta Capítulo.*

**Art. 453** - *Considera-se **demonstração** a operação pela qual o contribuinte remete mercadorias a terceiros, em quantidade necessária para se conhecer o produto, desde que retornem ao estabelecimento de origem em 60 (sessenta) dias.*

**Art. 454** - *Considera-se operação com **mostruário** a remessa de amostra de mercadorias, com valor comercial, a empregado ou representante, desde que retorne ao estabelecimento de origem em 90 (noventa) dias.*

§ 1º - **Não se considera mostruário aquele formado por mais de uma peça com características idênticas**, tais como, mesma cor, mesmo modelo, espessura, acabamento e numeração diferente.

§ 2º - Na hipótese de produto formado por mais de uma unidade, tais como, meias, calçados, luvas, brinco, somente será considerado como mostruário se composto apenas por uma unidade das partes que o compõem.

§ 3º - O prazo previsto no caput poderá ser prorrogado, por até igual período, a critério do Chefe da Administração Fazendária a que o remetente estiver circunscrito. (grifou-se)

O Regulamento do ICMS do **Estado de São Paulo**, onde está situada a empresa remetente das mercadorias, ora Coobrigada, também traz determinação semelhante em relação ao mostruário, haja vista tratar-se de matéria regulada por convênio entre os Estados membros.

#### **RICMS/2000/SP:**

**(Aprovado pelo Decreto nº 45.490 de 30/11/2000)**

**Artigo 129-C** - Na saída de mercadoria a título de mostruário deverá ser emitida Nota Fiscal contendo, além dos demais requisitos, as seguintes indicações (Ajuste SINIEF-8/08, cláusulas terceira, quinta, sexta e sétima):

I - como destinatário, o empregado ou representante do emitente;

II - no campo natureza da operação, a expressão "Remessa de mostruário";

III - no campo CFOP, o código 5.949 ou 6.949, conforme o caso;

IV - o valor do imposto, quando devido, calculado mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo;

V - no campo "Informações Complementares", a expressão "Mercadoria enviada para compor mostruário de venda".

**§ 1º - Considera-se:**

**1 - mostruário a amostra de mercadoria formada por peças únicas, ainda que o produto seja composto por mais de uma unidade com características idênticas;**

**2 - operação com mostruário a remessa de amostra de mercadoria com valor comercial a**

*empregado ou representante, desde que retorne ao estabelecimento de origem no prazo de 90 (noventa) dias contados da data da remessa;*

*§ 2º - O trânsito da mercadoria remetida para mostruário, em todo o território nacional, deverá ser efetuado com a Nota Fiscal prevista no caput, desde que a mercadoria retorne no prazo estabelecido no item 2 do § 1º.(grifou-se).*

Conforme se depreende da definição de operações com mostruário pela legislação tributária deste Estado e do Estado de São Paulo, em nenhum momento as operações praticadas pelos Impugnantes se assemelham àquelas. O Autuado (destinatário) recebia diversas mercadorias de um mesmo modelo, em uma mesma nota fiscal, as armazenava e vendia em território mineiro. As remessas eram habituais e em volume que caracterizava intuito comercial, como se constata, por exemplo, nas notas fiscais de fls. 179/185, todas de um único dia.

Saliente-se que os valores totais das operações em questão se aproximam da vultosa quantia de dez milhões de reais no período fiscalizado, o que também contribui para a descaracterização de tais operações e mercadorias como sendo para mostruário, e comprova a ocorrência de simulação nas operações entre a Coobrigada e o Autuado.

O retorno simbólico, nos poucos casos em que ocorreram, era apenas para tentar regularizar uma situação comercial já praticada e para esconder as reais operações efetuadas, quais sejam, as operações de entrada e saída de mercadoria dentro do Estado de Minas Gerais, em desacordo com a legislação tributária.

Portanto, não se trata de mostruário e sim de mercadorias que tinham destinação certa, ou seja, eram remetidas para venda em território mineiro. Deste modo, as operações aqui realizadas estavam sujeitas às regras tributárias deste Estado, gerando assim suas respectivas obrigações principal e acessória.

Com relação às planilhas e notas fiscais anexadas pelos Impugnantes às fls. 640/686 e 714/2.568 (docs. 8 e 12), observa-se que uma pequena parte das mercadorias remetidas para o Autuado retornou simbolicamente para o estabelecimento da Coobrigada em São Paulo. Para a maior parte das mercadorias a planilha indica que teria havido o retorno físico (como demonstram os exemplos às fls. 640, 646 e 647), mas, entretanto, não há nenhuma comprovação do efetivo transporte dessas mercadorias e nem do estoque porventura existente no estabelecimento do Autuado.

Conforme mencionado anteriormente, quando intimados para apresentação dos comprovantes do efetivo transporte das mercadorias, como, por exemplo, CTCs, recibos de frete, carimbos de postos fiscais nas notas, etc., os Impugnantes nada apresentaram.

As operações noticiadas nas notas fiscais, objeto da autuação, foram desconsideradas pela forma como foram praticadas e também pelo acobertamento irregular da documentação fiscal, onde ficou provada a simulação. Deste modo, todos os demais documentos fiscais emitidos e juntados pela

Coobrigada, na tentativa de regularização da situação, não cumpriram os requisitos necessários e foram emitidos em desacordo com a legislação vigente.

Assim, resta evidenciado que a planilha elaborada pela defesa e as notas fiscais emitidas, supostamente para retorno, tiveram apenas o intuito de mascarar as reais operações de venda praticadas em território mineiro.

Ressalte-se que no item 15 da Impugnação, os Autuados afirmam que "... caso a venda fosse concretizada pela Empresa-Impugnante, a mercadoria era devolvida simbolicamente à sede da Empresa-Impugnante em São Paulo, **gerando créditos de ICMS e a conseguinte anulação da operação de remessa por consignação**, de mostruário e de empréstimo...", contradizendo assim, a afirmativa que também fizeram no item 112, quando afirmam tratar-se de equívoco o fato de ter atribuído a algumas operações a natureza de remessas por consignação.

Neste aspecto, cumpre observar que a Coobrigada não apresenta nenhum requerimento ao Fisco Paulista ou "carta de correção" ao destinatário, visando comunicar ou corrigir os equívocos supostamente ocorridos.

Com relação às remessas de mercadorias para **consignação mercantil**, saliente-se que a legislação deste Estado não permite tais operações quando destinam mercadorias à pessoa física ou estabelecimento não inscrito, conforme se depreende dos seguintes dispositivos do RICMS/02, que regem a matéria:

**ANEXO IX – DOS REGIMES ESPECIAIS DE  
TRIBUTAÇÃO  
CAPÍTULO XXVII**

**Das Operações Relativas às Saídas de  
Mercadorias em Consignação Mercantil**

**Art. 254** – Na saída de mercadoria a título de consignação mercantil, o consignante emitirá nota fiscal contendo, além dos requisitos exigidos, o seguinte:

*I – natureza da operação: "Remessa em Consignação";*

*II – destaque do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando devidos.*

**§1º** - **O Consignatário lançará a nota fiscal no livro Registro de Entradas, creditando-se do valor do imposto, quando permitido.**

**§3º** - **Na devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil, será observado o seguinte:**

*I – o consignatário emitirá nota fiscal contendo, além dos demais requisitos exigidos, o seguinte:*

**Art. 255** – Na venda de mercadoria recebida a título de consignação, na forma do artigo anterior, **o consignatário deverá:**

*I – emitir nota fiscal contendo, além dos demais requisitos exigidos, como natureza da operação, a seguinte expressão: “Venda de mercadoria recebida em consignação”;*

*II – registrar a nota fiscal de que trata o parágrafo único deste artigo no livro Registro de Entradas, apenas nas colunas “Documento Fiscal” e “Observações”, indicando nesta a seguinte expressão: “Compra em consignação – NF nº.../.../...”. (grifou-se)*

No caso do processo *sub examine*, resta claro que as operações tinham fim específico de venda, e não como querem o Autuado e a Coobrigada, não tratavam-se apenas de remessas para apresentação de produtos a possíveis consumidores.

Depreende-se que a intenção era realmente simular operações de mostruário, consignação e empréstimo, já que a Coobrigada mantinha estabelecimento inscrito em Minas Gerais, onde poderia operar regularmente.

Deste modo, as operações realizadas entre Coobrigada (Remetente) e Autuado (Destinatário) não se enquadram em nenhum dos dispositivos legais acima citados, o que vem a comprovar que, na realidade, a documentação fiscal que deu origem à autuação tinha o único objetivo de remeter mercadorias para serem revendidas neste Estado.

Conforme bem lembrado pela Fiscalização em sua manifestação, apesar de ser a “consignação” a operação que mais se aproxima da realidade dos fatos aqui relatados, também não existe previsão legal de operação de consignação mercantil para pessoa física ou estabelecimento não inscrito.

Neste sentido, a SUTRI/SEF-MG assim se manifestou na consulta nº. 207/04:

*c – na consignação mercantil, ocorrendo a venda pelo consignatário, ocorrerá, também, instantânea e simultaneamente a venda pelo consignante, quando o negócio estará concluído, ou seja, na consignação duas operações de venda transcorrem, quando se completa a operação.*

*Isto posto, é de se concluir, portanto, que, no caso em tela, a remessa de prótese de silicone para o médico, condicionada à possibilidade de utilização ou não no paciente, não poderá receber o tratamento tributário específico de consignação mercantil, disciplinado no Capítulo*

Os Impugnantes também argumentam que, de acordo com a regra matriz do ICMS contida na Constituição Federal (CF/88) e na Lei Complementar nº 87/96, não teria ocorrido o fato gerador do imposto neste Estado e que o Fisco estaria pretendendo cobrar ICMS devido e já pago ao Estado de São Paulo.

Ocorre que, justamente em razão da legislação citada pelos Impugnantes é que, em relação às operações de circulação de mercadorias ora analisadas, realizadas em território mineiro, deve-se respeitar o Sujeito Ativo da obrigação tributária, que no presente caso é o Estado de Minas Gerais. Assim a tributação e arrecadação dos impostos devidos sobre as operações realizadas no território mineiro devem ser recolhidas aos cofres públicos deste Estado.

No que se refere à alegação dos Sujeitos Passivos, ao afirmarem que os produtos em questão não são mercadorias e que não existiu operação de circulação, vale destacar o conceito de mercadoria estampado na legislação tributária mineira, no art. 222, Parte Geral, do RICMS/02:

**“Art. 222 – Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:**

*I – mercadoria é qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semovente, energia elétrica, substâncias minerais ou fósseis, petróleo e seus derivados, lubrificante, combustível sólido, líquido ou gasoso e bens importados por pessoa física ou jurídica para uso, consumo ou incorporação no ativo permanente;” (...)*

Observa-se que o conceito de mercadoria no Direito Comercial, citado pelos Impugnantes, coincide com a definição da legislação tributária mineira. Por outro lado, a Coobrigada emitiu documentos fiscais nas remessas para Minas Gerais com destaque do ICMS, quando entendeu devido, e alega que efetuou os recolhimentos ao Estado de São Paulo, o que vem a comprovar que, na realidade, se tratavam de “mercadorias” e de “operações de circulação”.

Dessa forma, não restam dúvidas que as operações realizadas pelos Autuados constituem fato gerador do ICMS e que não observaram a legislação tributária, já que os contribuintes envolvidos usaram de simulação na tentativa de descaracterizar as vendas ocorridas em território deste Estado.

A Lei nº 6.763/75, em seu art. 6º, define o fato gerador do ICMS e no § 8º do mesmo artigo define as situações irrelevantes para a caracterização do fato gerador do imposto, senão vejamos:

**Art. 6º...**

**§ 8º - São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:**

**a) a natureza jurídica da operação que resulte:**



*1 – a saída da mercadoria ou a prestação de serviço;*

*2 – a transmissão de propriedade da mercadoria;*

*b) o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saiu do estabelecimento estava na posse do respectivo titular*

Assim, não há que se falar em descaracterização do fato gerador. Como todas as operações simuladas foram desqualificadas por não se enquadrarem no conceito de mostruário, bem como todos os produtos se enquadram perfeitamente no conceito de mercadorias, resta caracterizado o nascimento da obrigação tributária principal e acessória em território mineiro.

Diante do exposto, revelam-se corretas as exigências do ICMS sobre as mercadorias comercializadas neste Estado sem documentação fiscal, bem como da Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, c/c § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

A defesa sustenta que o senhor Rogério D'Assunção Leite, ora Autuado, deve ser excluído do polo passivo da obrigação tributária, argumentando que o mesmo não é contribuinte e sim empregado da empresa coobrigada. Afirma que o mesmo exerce a função de gerente de vendas e apenas se dedicava à divulgação dos produtos no mercado mineiro, conforme documentos acostados às fls. 632/639 e 687/690. Junta cópias de declarações do imposto de renda e extratos bancários do Autuado (fls. 691/711), alegando que seus rendimentos anuais não ultrapassam o valor de duzentos mil reais por ano, enquanto o montante das operações autuadas gira em torno de dez milhões de reais.

Ocorre que, como já abordado anteriormente, o Autuado exercia suas atividades em um estabelecimento não inscrito no Estado, onde recebia e revendia toda mercadoria remetida pela Coobrigada, sendo que o endereço do estabelecimento constante das notas fiscais e onde eram exercidas as atividades é diferente do endereço da filial que a Promedon do Brasil Produtos Médico-hospitalares Ltda. mantém neste Estado. Desta forma, apesar do vínculo empregatício com a Coobrigada, o Autuado mantinha seu estabelecimento comercial próprio e independente, bem como, tinha conhecimento e participação na simulação das operações a título de mostruário, empréstimo e consignação que lhe eram destinadas.

Registre-se, por oportuno, a regra do art. 118 do CTN:

**Art. 118** - *A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

*I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*

*II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.*

Sobre os documentos juntados para comprovação da renda anual declarada pelo Autuado, são irrelevantes para o deslinde da questão,

considerando que as operações em análise foram realizadas sem documentação fiscal e o estabelecimento funcionava de forma irregular. Desta forma, é possível que toda a renda auferida de forma irregular seja também omitida do Fisco Federal e talvez nem passe por instituição financeira oficial.

No tocante ao conceito de contribuinte do imposto, vale recordar o que estabelece a legislação tributária, no art. 14 da Lei nº 6.763/75 e no art. 55, Parte Geral, do RICMS/02, que se transcreve:

**Lei nº 6.763/75:**

**Art. 14** – *Contribuinte do Imposto é qualquer pessoa, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.*

§ 1º - *A condição de Contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.*

**RICMS/02:**

**Art. 55** – *Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.*

§ 1º - *A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referidas no caput deste artigo.*

§ 2º - *Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.*

Depreende-se, dos dispositivos legais citados, que contribuinte é a pessoa que realiza o pressuposto da incidência tributária.

No caso dos autos, restou comprovado que o Autuado, senhor Rogério D'Assunção Leite, recebeu a mercadoria conforme comprovam as notas fiscais anexadas aos autos, em endereço sem inscrição estadual, o que não é negado pela defesa e como demonstram os comprovantes de transporte juntados, por amostragem, às fls. 29/52.

Como o Autuado não apresentou relação de estoque de mercadorias em seu poder, nem comprovou a efetividade do retorno físico ou simbólico das

mesmas ao estabelecimento remetente, está correto concluir que o Autuado promoveu a venda das mercadorias, passando a ocupar, assim, o pólo passivo da obrigação tributária, na medida em que realizou o fato imponible da obrigação tributária.

Neste sentido, vale dizer, no que se refere à relação jurídico-tributária, que a obrigação tributária nasce, desenvolve e extingue-se, pela forma prevista em lei e não pelo modo ajustado entre particulares. É o que se extrai do disposto no artigo 123 do CTN, *in verbis*:

**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.*

Importante, também, a definição de estabelecimento, na legislação tributária mineira, inserida no art. 58 do RICMS/02, que assim dispõe:

**Art. 58** – *Considera-se estabelecimento o local, privado ou público, com ou sem edificação, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades, em caráter temporário ou permanente, e:*

*I - o local, ainda que pertencente a terceiro, onde a mercadoria objeto da atividade do contribuinte é armazenada ou depositada;*

*II - o local, ainda que pertencente a terceiro, que receba, em operação interestadual, mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente;*

*III - o depósito fechado, assim considerado o lugar onde o contribuinte promova, com exclusividade, o armazenamento de suas mercadorias;*

*§ 1º - Na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou encontrada a mercadoria, ou o local onde tenha sido prestado o serviço ou constatada a sua prestação.*

No caso concreto, percebe-se que o Autuado, apesar de ser gerente da filial da Coobrigada em Belo Horizonte, exercia atividades também em um estabelecimento próprio, sem inscrição estadual, onde recebia, armazenava e revendia as mercadorias recebidas da empresa Promedon. Apesar de não ser representante autônomo, o Autuado agia como tal, já que possuía seu próprio estabelecimento para promover a comercialização das mercadorias em Minas Gerais.

E não há que se alegar que o estabelecimento não era próprio do Autuado, uma vez que nenhuma prova foi carreada aos autos, no sentido de comprovar que a responsável pelo estabelecimento sem inscrição estadual era a empresa Promedon, ora Coobrigada.

Independentemente do contrato comercial celebrado entre os Impugnantes e das relações trabalhistas existentes entre ambos, o que se verifica é que as operações realizadas por eles e entre eles, voluntariamente ou não, fraudaram a legislação tributária e concorreram para evasão de impostos devidos ao Estado de Minas Gerais.

Dessa forma, a Coobrigada é solidariamente responsável pelo crédito tributário constituído pelo AI em exame, nos termos do art. 21, inciso XII, da Lei nº 6763/75, que dispõe:

**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.*

Quanto à doutrina e jurisprudência trazidas pelos Impugnantes, verifica-se que não são aplicáveis à situação em exame, uma vez que as mercadorias foram destinadas a um estabelecimento não inscrito, pertencente à pessoa física, e não a outro estabelecimento do mesmo contribuinte, ou seja, não se referem à transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Em momento algum as decisões citadas abordam remessas para terceiros e, muito menos, não constituídos como empresas ou não inscritos no cadastro de contribuintes. Os julgados ainda ressaltam as transferências regulares entre os estabelecimentos, sem discutirem qualquer situação de remessas irregulares, realizadas mediante simulação ou fraude à legislação tributária. Dessa forma, a Súmula nº. 116 do STJ não é aplicável às operações objeto da presente autuação.

Por fim, os Impugnantes protestam pela produção de prova pericial, sem, no entanto, apresentar a indicação precisa dos quesitos que desejam ver respondidos. Vale lembrar que, neste caso, o art. 142 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, veda a apreciação do pedido de perícia:

**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:**

*I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;*

Quanto à multa isolada aplicada pela constatação de estabelecimento funcionando sem inscrição no cadastro de contribuintes, que não foi questionada pelos Impugnantes, tem-se que a irregularidade restou comprovada e foi corretamente capitulada no art. 54, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Desta forma, evidenciam-se perfeitamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, estando corretas as exigências fiscais constantes do AI em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgavam parcialmente procedente para excluir o Autuado (Rogério D'Assunção Leite) do polo passivo da obrigação tributária. O Conselheiro Mauro Heleno Galvão apresentará voto em separado. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alberto Koge Tsumura e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relatora: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.**

O presente voto e o voto vencedor aprovaram o lançamento tributário com os dois sujeitos passivos, mas com divergência na fundamentação.

O Auto de Infração identifica em campos separados o Autuado e o Coobrigado.

A referida descrição trata da sujeição passiva – gênero, que pode ser composta de contribuintes, contribuintes e responsáveis ou apenas de responsáveis, não havendo entre as pessoas arroladas como autuado ou coobrigado qualquer hierarquia ou benefício de ordem.

Neste sentido, todos os figurantes do polo passivo respondem solidariamente pela obrigação tributária, sendo, tecnicamente, todos coobrigados, ou seja, assumem a obrigação conjuntamente (co-obrigados). Desta forma, todos poderiam ser chamados de autuados, coobrigados ou sujeitos passivos.

Assim, cabe verificar, no caso concreto, se há na legislação tributária tipificação para os sujeitos passivos arrolados no Auto de Infração.

Primeiramente, restou comprovado nos autos, conforme descreve pormenorizadamente o voto condutor da decisão, a simulação efetuada entre os nomeados no Auto de Infração como Autuado e Coobrigado (Rogério D'Assunção Leite e Promedon do Brasil Produtos Médicos Hospitalares Ltda), relativamente à comercialização de mercadorias no território mineiro sem a emissão de notas fiscais.

Desta forma, a responsabilidade solidária do Autuado-Rogério está prevista no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

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.

Ora, como prevê a lei estadual, qualquer pessoa é responsável solidária pelo recolhimento do imposto devido por contribuinte ou responsável quando os atos ou omissões que pratica concorrerem para o não-pagamento do tributo devido.

Para o enquadramento no tipo legal acima descrito há de se verificar o ato praticado que no caso dos autos foi doloso e com a finalidade suprimir tributos, em que pese a condição de empregado do Autuado (gerente de vendas).

Nos autos, há provas contundentes que demonstram a simulação de operações entre a pessoa do Autuado-Rogério e o Coobrigado-Promedon, com prejuízos ao Erário mineiro, o que justifica a responsabilidade solidária do Autuado, conforme disposição expressa na nº Lei 6.763/75, supra descrita, editada de conformidade com o art. 121, parágrafo único, inciso II c/c o art. 124, inciso II, parágrafo único, ambos, do CTN, que dispõem:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

**Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:**

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (g.n.)*

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

Portanto, a responsabilidade solidária do Autuado está prescrita expressamente na Lei nº 6.763/75, em conformidade com os requisitos do CTN.

Acrescente-se, ainda, que dispendo sobre o ICMS, o art. 5º da LC 87/96 prescreve:

*Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou*

*responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.*

Quanto ao Coobrigado-Promedon, é de ressaltar que a mesma fez diversas operações de venda de mercadorias, simulando outras operações (remessa por consignação, de mostruário e de empréstimo), estando, portanto, qualificada de contribuinte, de acordo com o art. 14 da Lei nº 6.763/75, de conformidade com o CTN (art. 121, parágrafo único, inciso I – acima transcrito) e com a LC 87/96 (art. 4º), *in verbis*:

*Art. 14 - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.*

*§ 1º - A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.*

Assim, para ser contribuinte do ICMS basta que se comprove a realização habitual de operações com circulação de mercadorias, que realize o fato descrito na norma como gerador do ICMS, o que restou fartamente demonstrado nos autos.

Acrescente-se, ainda, que estão evidentes o interesse e a participação de ambos os sujeitos passivos na situação que deu origem à autuação. Estando evidente o interesse comum de ambos, e com base no art. 124, I do CTN, não obstante as suas alegações, respondem pela obrigação em igualdade de condições.

Conclui-se, com segurança, que o Autuado-Rogério e o Coobrigado-Promedon são sujeitos passivos solidários, com obrigação conjunta, sem benefício de ordem, por isso, co-obrigados.

Portanto, ainda que o voto da relatora tenha feito distinção divergente da aqui mencionada, o lançamento deve prevalecer, porque há solidariedade entre os sujeitos passivos arrolados no Auto de Infração como Autuado e Coobrigado, e não houve prejuízo à defesa que pode ser exercida correta e amplamente por ambos.

É como voto.

**Conselheiro: Mauro Heleno Galvão**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Vander Francisco Costa, 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.

Alega o Estado como sujeito passivo da obrigação o Sr. Rogério D'Assunção Leite na condição de Autuado desconsiderando o negócio jurídico

realizada pela coobrigada Promedon do Brasil Produtos Médicos Hospitalares Ltda.

Os documentos e fatos relacionados no Auto de Infração não trazem as condições necessárias a eleger o Sr. Rogério D'Assunção Leite como contribuinte de fato tendo em vista que o serviço realizado por ele era decorrente de uma relação de emprego na condição de vendedor. Esta informação trazida aos autos na impugnação é amplamente documentada, seja pela cópia da CTPS, pela informação ao Ministério do Trabalho e até declaração de imposto de renda que traz como fonte pagadora na condição de empregadora o Coobrigado.

O Autuado não possui quotas ou ações da empresa coobrigada, não existe qualquer vínculo entre eles, senão uma relação empregatícia, e que desta forma não pode assumir as obrigações tributárias de seu empregador.

A divergência do voto esta no entendimento se o Autuado era empregado ou empresário de fato. As documentações acostada não deixam dúvidas que se trata de relação de emprego e desta forma não existindo a previsão legal para figurar no Pólo Passivo como responsável pelas obrigações tributárias de seu empregador.

A alegação de que o Autuado mantinha um estabelecimento comercial não foi comprovada de forma inequívoca pela fiscalização. O fato de receber diversas mercadorias via SEDEX por si só não comprova a propriedade de estabelecimento comercial, pois elas podem ser recebidas na condição de empregado, como de fato era o Autuado.

Conforme decisão unânime, não ocorreu divergência no entendimento sobre a responsabilidade da coobrigada. Tendo sido comprovada a relação de emprego entre o Autuado e o Coobrigado, o Sr. Rogério D'Assunção Leite deve ser excluído do polo passivo por não haver previsão legal de responsabilizar os funcionários pelas obrigações tributárias de seus empregadores, salvo em casos de exercícios de cargos de direção em que seja comprovado o exercício da atividade com excesso de poder ou com dolo.

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir o Autuado, Sr. Rogério D'Assunção Leite do polo passivo da obrigação tributária.

**Conselheiro: Vander Francisco Costa**

---

**Acórdão: 19.257/09/1ª**

Publicado no "MG" em 29/08/2009

**EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO. Constatado, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD), entrada e saída de mercadorias (combustíveis) desacobertas de documentação fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento idôneo, previsto no inciso III, do art. 194 do RICMS/02. Legítimas as exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", ambos da Lei nº 6.763/75.**



**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADA – ELEIÇÃO ERRÔNEA. Exclusão da Coobrigada Luciana de Souza do polo passivo da obrigação tributária por figurar no contrato social apenas como sócia, sem participação na administração da empresa. Quanto a Coobrigada Shirly Martins de Oliveira, sócia-gerente, a mesma deve prevalecer na sujeição passiva após o registro do contrato na junta comercial e o Coobrigado Henrique Alves Cunha Abdulmassih a partir do momento em que recebeu amplos poderes para gerir a empresa.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD), referente ao período de janeiro de 2007 a junho de 2008, da ocorrência de entrada e saída de mercadorias (combustíveis) desacobertadas de documentação fiscal.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 437/439, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 475/478.

A Impugnante sustenta que a autuação não procede haja vista que houve falha na máquina que emite cupons fiscais (impressora), sendo que as vendas diárias, neste período, foram acumuladas na “Redução Z”, que são as vendas de 0 a 24 horas do dia seguinte.

Alega que os resultados das “Leituras Z” dos períodos em que a impressora não funcionou não foram anexados aos autos mascarando o resultado da fiscalização.

Junta aos autos as leituras da memória fiscal que contemplam os dados da “Leitura Z” (fls. 452/464), que representam as vendas de todos os dias realizadas pela Autuada, os quais foram memorizados no Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e não foram considerados pelo Fisco.

Finalizado, diz que jamais agiu de má-fé ou dolo e que todas as notas fiscais de entrada de combustíveis foram escrituradas nos livros fiscais.

O Fisco refuta todas as alegações da Impugnação e pede pela procedência do lançamento.

---

**DECISÃO**

Conforme já relatado, a autuação foi resultado de trabalho realizado mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD) para verificação da movimentação física das mercadorias comercializadas pelo Contribuinte (combustíveis) tendo como base exclusivamente as informações contidas na sua documentação, onde o Fisco conclui a ocorrência de entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, no período de janeiro de 2007 a junho de 2008.

A presente autuação foi baseada em Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LQFD), elaborado a partir da própria documentação do Contribuinte.

O procedimento utilizado pela Fiscalização, para apuração das infrações praticadas pelo Contribuinte, é tecnicamente idôneo e está previsto no inciso III, do art. 194 do RICMS/02, com a seguinte redação:

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

*III – levantamento quantitativo-financeiro.*

Para elaborar um LQFD são considerados estoque inicial, estoque final, notas fiscais de compra (entrada) e notas fiscais de venda (saída). Para as saídas foram considerados os cupons fiscais (quando existiam) e as notas fiscais série D1 (na falta dos cupons). Importante salientar que não houve contestação da autuada em relação a nenhum destes itens, o que comprova não existir nenhuma falha na confecção dos LQFD que é a base do presente trabalho fiscal.

Necessário esclarecer que as “Leituras ou Redução Z” não foram consideradas e anexadas aos autos porque não fornecem elementos que poderiam ser úteis ao levantamento, pois as mesmas acumulam apenas o total das vendas em valores monetários, sendo impossível definir a quantidade de litro vendida de cada combustível.

É imprescindível que exista o documento comprobatório, no caso, o cupom fiscal ou, na sua falta, a nota fiscal, série D1, ambos considerados nesta autuação, conforme previsto no art. 16, inciso I, alínea “a”, Anexo VI do RICMS/02, *in verbis*:

*Art. 16 - O estabelecimento usuário de ECF, nas situações abaixo descritas, deverá emitir:*

*I - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, preenchida manualmente, para comprovação de saída de mercadoria:*

*a - na hipótese de ocorrência de anormalidade que impedir o funcionamento do ECF e haja impossibilidade de sua substituição;*

A responsabilidade dos sócios, mandatários e administradores, é tratada no art. 21, § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

*Art. 21 – (...)*

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

*I - o mandatário, o preposto e o empregado;*

*II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.*

Enfatiza-se que a responsabilidade daquelas pessoas decorre da norma estatuída no art.135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Vale assinalar que a solidariedade definida no retrocitado art. 21 da Lei nº 6.763/75 não é uma forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação, mas tão-somente uma maneira de graduar a responsabilidade daqueles que já o compõe.

Infere-se, portanto, que os aludidos Coobrigados são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, nos respectivos períodos indicados, haja vista que nos termos do diploma legal mencionado restou comprovado nos autos a infração de lei, caracterizada pela falta de recolhimento do imposto em razão de ocorrência de entrada e saída de mercadorias (combustíveis) desacobertas de documentos fiscais, no período de janeiro/2007 a junho/2008.

Todavia, a responsabilidade de cada um dos Coobrigados no Auto de Infração requer ajustes em face de que a Coobrigada Luciana de Souza não tem participação na gerência da empresa, sendo apenas uma sócia quotista. Também, a Fiscalização não demonstrou que a referida Coobrigada tivesse participado de qualquer ato de gerência da empresa.

Neste sentido, não se enquadra na regra do § 2º, inciso II, do art. 21 da Lei nº 6.763/75, devendo ser excluída da sujeição passiva.

Quanto ao demais Coobrigados, é importante ressaltar que a Coobrigada Shirly Martins de Oliveira figura no contrato social como sócia-gerente, entretanto, a mesma responde solidariamente pelos atos praticados a partir do momento em que entrou na sociedade.

Neste sentido, consta dos autos que a alteração contratual na Junta Comercial se deu em 06/09/07, conforme documento de fls. 429/434.

Quanto ao Coobrigado Henrique Alves Abdulmassih, o mesmo tem procuração com data de 12/09/07, de fls. 428, com amplos poderes para gerir, completamente, a empresa Autuada.

Acrescente-se, ainda, que a jurisprudência mais recente dos tribunais também é no sentido da responsabilidade de sócios-gerentes e administradores na situação dos autos.

O Superior Tribunal de Justiça vem consolidando jurisprudência no sentido de que quando há infração à lei os sócios-gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no Ag Rg nº 775621/MG, julgado em 2.007, relator Ministro José Delgado, nos seguintes termos:

*Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-*

*gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. (g.n)*

O TJ/MG, em recente decisão, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

*[...] O não recolhimento do tributo constitui infração à lei tributária, razão por que os sócios-gerentes podem ser responsabilizados pessoalmente pelos créditos relativos às obrigações constituídas à época do gerenciamento, notadamente se constatada a intenção de burlar o Fisco Estadual, utilizando indevidamente de benefício fiscal (alíquota reduzida) destinado às exportações. [...].*

No mesmo processo, acompanhando o relator Des. Gouvêa Rios, a Des. Vanessa Verdolim Hudson Andrade após algumas considerações concluiu:

*Isto colocado, vê-se, no caso concreto, que se encontra comprovado nos autos (fls. 28 e 37) a administração irregular da sociedade com o uso indevido da alíquota reduzida e da venda mercantil fraudulenta, **pelo que respondem os sócios solidariamente. (g.n)***

No caso dos autos, a responsabilidade solidária das pessoas arroladas como coobrigadas deve alcançar os atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

As multas isoladas foram corretamente aplicadas, estando previstas no art. 55, inciso II e § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75 e, estando a apuração baseada, exclusivamente, nos documentos fiscais do Contribuinte, aplicou-se a redução da multa isolada a 20% (vinte por cento) sobre o valor das operações de entradas e saídas, nos termos estabelecidos na alínea "a" do dispositivo legal citado.

Portanto, caracterizadas as infrações, corretas as exigências constantes do Auto de Infração, em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Coobrigada Luciana de Souza do polo passivo da obrigação tributária, mantendo a Coobrigação para Shirly Martins Oliveira a partir de 06/09/2007 (data do protocolo da alteração contratual na Junta Comercial) e Henrique Alves Cunha Abdulmassih a partir de 12/09/2007 (data da procuração). Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relator: Mauro Heleno Galvão**

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - COBRIGADO – CONTABILISTA.** Imputação ao contabilista, de responsabilidade pelo crédito tributário, com fulcro no § 3º do art. 21 da Lei nº 6763/75. Não havendo prova nos autos de que o profissional tenha agido como dolo ou má-fé, deve o mesmo ser excluído do polo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – CONTA CAIXA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS.** Imputação de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, por ter o Fisco constatado o registro de valores de aumento do capital social, sem prova do efetivo ingresso dos recursos na conta "Caixa". O simples registro contábil não é suficiente para provar a circulação financeira entre as empresas envolvidas, em face da distribuição de lucros aos sócios. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, II, "a" da Lei nº 6763/75. A alteração dos registros contábeis após a lavratura do Auto de Infração e a modificação do contrato social na Junta Comercial, de modo a retornar o capital ao *status quo ante* não descaracterizam o ilícito apontado pelo Fisco. Exigências fiscais mantidas.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, ocorridas no exercício de 2003, apuradas mediante adoção da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, em face da existência de recursos não comprovados na conta "Caixa", relativos a aumento de capital social, cujos aportes teriam sido feitos pelos sócios da empresa.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, II, e Multa Isolada prevista no art. 55, II, "a", ambos da Lei 6763/75.

Inconformados com as exigências fiscais, Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente, Impugnação às fls. 136/156 e 1.426/1.432, respectivamente, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 1.759/1.771.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.775/1.784, opina pela procedência parcial do lançamento, sugerindo a exclusão do contabilista da empresa do polo passivo da obrigação tributária.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 26/06/2008, em preliminar, à unanimidade, deferiu o requerimento da Impugnante de juntada dos documentos de fls. 1.813/1.940. Ainda em preliminar, também à unanimidade, exarou despacho interlocutório (fl. 1.812), para que a Impugnante providenciasse a juntada aos autos de outros documentos que, a seu critério, pudessem demonstrar a origem dos recursos, objeto do lançamento, bem como para que elaborasse planilha identificando tais documentos de modo a permitir sua comparação com a planilha de ingressos elaborada pelo Fisco.

Em atendimento à solicitação, a Autuada, após manifestar-se às fls. 1.956/1.959, anexa aos autos os documentos de fls. 1.960/1.979.

Após fazer uma análise crítica dos documentos supramencionados, o Fisco manifesta-se às fls. 1.982/1.987, ratificando seu entendimento de que a infração afigura-se plenamente caracterizada, motivo pelo qual solicita a manutenção integral do feito fiscal.

A Assessoria do CC/MG determina a realização das diligências de fls. 1.991 e 1.995, que resultam nas manifestações do Coobrigado e do Fisco às fls. 2.000/2.001 e 2.014/2.015, respectivamente.

Novamente nos autos, a Assessoria do Conselho ratifica seu parecer, no sentido de manutenção das exigências fiscais, com exclusão do Coobrigado, conforme despacho de fls. 2.017/2.032 .

---

#### **DECISÃO**

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

#### **Das Preliminares**

##### **Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

A Autuada argui a nulidade do Auto de Infração, “por ausência de fundamentos legais” que pudessem respaldá-lo, afirmando, ainda, que presunção legal não é fato gerador do ICMS.

Ocorre, no entanto, que o caso concreto tratado nos autos se trata da presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei 6763/75, c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

*Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.*

*§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.*

*Efeitos de 1º/01/1998 a 06/08/2003*

*§ 2º - Aplicam-se, subsidiariamente, aos contribuintes do ICMS, todas as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais, desde que apuráveis com base nos livros e documentos que as pessoas jurídicas ou as firmas individuais estiverem obrigadas a manter.”*

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

§ 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 documento fiscal.

Deve-se destacar que "a denominada presunção *juris tantum* permite a utilização de prova em contrário para ilidi-la. Portanto, se a legislação admite presunção de veracidade em relação a determinados efeitos provenientes de relação jurídica, também determinada, a despeito do ordenamento positivo, pode-se produzir prova em contrário, realizando-se o intento de fazer que a lei não incida sobre aquele determinado caso concreto e provando-se que a relação jurídica não existiu, ou seus efeitos não foram aqueles que a legislação teve por presumivelmente apuráveis". (DUARTE, Sandro Marino - Professor de Direito Civil e Professor-Orientador do Núcleo de Prática Jurídica da Faculdade Moraes Júnior).

Destarte, poderia a Impugnante ilidir a acusação fiscal por meio de anexação aos autos de prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, da efetividade do ingresso na conta "Caixa" do valor relativo ao aumento do capital social (R\$ 7.900.000,00).

Como assim não agiu, aplica-se ao caso presente o disposto no art. 136, do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto 44.747 de 03 de março de 2008 (equivalente ao art. 110 da CLTA/MG), *in verbis*:

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

Para respaldar o entendimento acima esposado, transcreve-se, a seguir, ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do E. Tribunal de Justiça deste Estado sobre a matéria idêntica ou similar à ora analisada:

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.

ACÓRDÃO 107-07664 EM 13.05.2004. PUBLICADO NO DOU EM 02.09.2004. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES/7A. CÂMARA PRESUNÇÕES LEGAIS - PROVA - NAS PRESUNÇÕES LEGAIS O FISCO NÃO ESTÁ DISPENSADO DE PROVAR O FATO ÍNDICE (EXISTÊNCIA DE SUPRIMENTOS DE CAIXA FEITOS POR SÓCIOS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS). PROVADO ESTE, AI SIM NÃO PRECISA O FISCO PROVAR A OMISSÃO DE RECEITAS (FATO PRESUMIDO).

ACÓRDÃO Nº 272.269-2, 4ª CÂMARA CÍVEL:  
"EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A LEGISLAÇÃO FISCAL ADMITE O SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA, SENDO, TODAVIA, MISTER QUE APRESENTE O EFETIVO COMPROVANTE DO EMPRÉSTIMO, COM A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO, DA TRANSFERÊNCIA DE VALORES E DA CAPACIDADE ECONÔMICA DA PESSOA FÍSICA PARA REALIZAR O NEGÓCIO, E, INEXISTINDO ESSES DOCUMENTOS, INCIDE A REGRA CONTIDA NO ARTIGO 194, § 3º, DO RICMS/96, PRESUMINDO-SE A SAÍDA DE MERCADORIA SEM EMITIR A DEVIDA NOTA FISCAL."

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.186848-2/001 – 4ª CÂMARA

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - ARBITRAMENTO - VERIFICAÇÃO DE SALDO POSITIVO EM CONTA - PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU SAÍDA DE MERCADORIAS



*DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL - AUSÊNCIA DE PROVA EM SENTIDO CONTRÁRIO - MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. NOS TERMOS DO ARTIGO 194, III, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO ESTADUAL 38.104/96, A EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA "CAIXA" DO CONTRIBUINTE DO ICMS GERA A PRESUNÇÃO DE QUE OCORREU A SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL. DESSA FORMA, É CORRETO O PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO, ADOTADO PELO FISCO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CABE AO DEVEDOR COMPROVAR QUE, EMBORA EXISTENTE SALDO CREDOR EM SUA CONTA "CAIXA", NÃO OCORREU A SAÍDA DAS MERCADORIAS DE SEU ESTABELECIMENTO.*

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração.

#### **Da Prova Pericial Requerida**

Com fulcro no art. 142, § 1º, I do RPTA/MG (equivalente ao art. 98, III da CLTA/MG), deixa-se de apreciar o pedido de realização de prova pericial, uma vez não indicados os quesitos pertinentes, além de ser desnecessária para o deslinde da matéria. Eis o texto legal:

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:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

#### **Do Mérito**

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, ocorridas no exercício de 2003, conforme presunção legal prevista no art. 49, § 2º da Lei nº 6763/75, c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, em face da existência de recursos não comprovados na conta "Caixa", relativos a aumento de capital social, cujos aportes teriam sido feitos pelos sócios da empresa.

Segundo o "Sétimo Instrumento Particular de Alteração e Consolidação de Sociedade Limitada" acostado às fls. 13/20, datada de 31/12/03 e registrada perante a JUCEMG em 19/04/04, o capital social da empresa autuada (Indústrias Suavetex Ltda.), que correspondia a R\$ 2.100.000,00, passaria a ser de R\$ 10.000.000,00, sendo que as parcelas do aumento seriam integralizadas por seus sócios, no ato alteração contratual, na seguinte proporção:

1) Ronaldo Alves Andreello:

- Total do aumento correspondente à sua parte: R\$ 7.505.000,00
- Valor de suas quotas anteriores: R\$ 1.995.000,00
- Total de sua participação na sociedade: R\$ 9.500.000,00

2) Renato Andreello de Campos:

- Total do aumento correspondente à sua parte: R\$ 395.000,00
- Valor de suas quotas anteriores: R\$ 105.000,00
- Total de sua participação na sociedade: R\$ 500.000,00

Ao analisar o Balanço Patrimonial de 31/12/03, verificou o Fisco que o "Capital Social" da empresa atuada estava registrado com o valor de R\$ 2.100.000,00 (fl. 94 – PTA 01.000156123-15), enquanto que no Balanço relativo ao mês de março de 2004, seu valor já era de R\$ 10.000.000,00 (fl. 133).

Contudo, no livro "Diário" nº 07, relativo ao período de janeiro a março de 2004, não foi efetuado qualquer lançamento referente ao aumento do "Capital Social" da empresa atuada (fls. 41/129).

Não obstante, a importância de R\$ 7.900.000,00, equivalente ao aumento do capital social, foi baixada da rubrica "Credores a Pagar", conforme demonstra a cópia do livro "Razão" nº 06, relativo ao exercício de 2003, acostada à fl. 38, valor que seria originário da distribuição de lucros acumulados da empresa "Suavetex Comercial Ltda." aos sócios Ronaldo Alves Andreello e Renato Andreello de Campos (fls. 33/34 e 38).

Ressalte-se que a empresa atuada está sediada em Uberlândia/MG, exercendo a atividade de indústria de produtos de higiene pessoal, sendo proprietária da marca "Contente", com a qual nomeia seus cremes dentais, gels, como também escovas e fios dentais.

No mesmo endereço da Atuada, apenas com o complemento de "BL A", funciona, também, a empresa "Suavetex Comercial Ltda.", cuja atividade preponderante é o comércio atacadista dos produtos de fabricação da "Indústrias Suavetex Ltda.", empresas que têm como sócios comuns os Srs. Ronaldo Alves Andreello (sócio-administrador) e Renato Andreello de Campos (quotista).

Diante desses fatos, o Fisco lavrou duas intimações distintas (fls. 03/04), sendo a primeira destinada à empresa "Suavetex Comercial Ltda.", para que esta comprovasse documentalmente a efetiva distribuição de lucros aos sócios já mencionados; a segunda, destinada à Atuada (Indústrias Suavetex Ltda.), solicitando a comprovação do efetivo ingresso na conta "Caixa" da empresa do valor correspondente ao aumento de seu "Capital Social" (R\$ 7.900.000,00).

Entretanto, os únicos documentos apresentados à época ao Fisco, vinculados ao presente PTA, foram as Declarações de Imposto de Renda relativas ao ano-base 2003, dos sócios anteriormente citados (fls. 21/29).

Quando da apresentação de sua defesa, a Impugnante (Atuada) anexou aos autos recibos que seriam relativos à distribuição de lucros da empresa "Comercial Suavetex Ltda." a seus sócios e que teriam dado origem ao aumento do "Capital Social" da empresa atuada (fls. 429/430).

No primeiro deles, no valor de R\$ 395.000,00, sequer consta assinatura da recebedora. Estranhamente, quem assinou foi o pagador. No outro, no valor nada mais, nada menos, do que R\$ 7.505.000,00, a mesma pessoa assina como recebedor/pagador.

Esses recibos, entretanto, não têm o condão de elidir o feito fiscal, pois não têm força probante do efetivo ingresso do numerário relativo ao aumento do “Capital Social” da empresa.

A Impugnante questiona se há lei e/ou ato normativo que obrigue o contribuinte a realizar depósitos bancários e emitir cheques, quando se tratar de distribuição de lucros e ingresso de valores para aumento de capital e afirma que implementou um planejamento tributário para evitar a incidência da CPMF sobre esses recursos.

Esse argumento foi muito bem contraditado pelo Fisco ao ponderar que não seria razoável admitir que o aporte financeiro da ordem de R\$ 7.900.000 teria sido feito em moeda corrente, sem qualquer registro bancário.

Contraria a tese da defesa, no que tange ao não pagamento de CPMF, os documentos de fls. 288/297, onde se verifica a numerosidade de cheques emitidos pela “Suavetex Comercial Ltda.” somente no mês de março de 2003. Não é lema da administração financeira da empresa evitar o pagamento de CPMF? Por que somente os valores requisitados pelo Fisco não contam com comprovação efetiva?

Afirma a Impugnante que “a comprovação dos efetivos ingressos dos valores individuais dos sócios é comprovado pelos registros contábeis baseados em recibos diversos e contabilizados em 31/12/03, no livro Diário nº 10/03, novo livro em substituição ao livro nº 06, registrado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais – JUCEMG, sob o nº 02.078.059, em 27/09/07, valores estes registrados nas declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Jurídica”. (fls. 164/165 – Grifos Nossos)

A retificação do “Diário” teria ocorrido, segundo sua versão, por erro de encadernação do livro “Diário” nº 06/03, motivado por um erro de sistema. De acordo com esta versão, o mencionado livro havia sido encadernado com a numeração de fls. 01/443, sendo que o correto seria fls. 01/ 446, ficando sem compor o livro as fls. nºs 416/418, onde constavam os registros do aumento do “Capital Social”, conforme fato registrado no “Razão Analítico” do mesmo período (2003), fato comprovado pelo próprio Fisco.

Argumenta, ainda, que no “Diário” retificado a rubrica “Credores a Pagar” foi utilizada de forma transitória para fins de contabilização do aumento do “Capital Social”, através dos seguintes lançamentos:

	<b>Lançamento 1</b>	<b>Fl. Autos</b>	<b>Lançamento 2</b>	<b>Fl. Autos</b>
<b>Débito</b>	Caixa		Credores a Pagar	
<b>Crédito</b>	Credores a Pagar	164	Capital Social	165
<b>Valor</b>	R\$ 7.900.000,00		R\$ 7.900.000,00	

Ressalte-se, inicialmente, que a retificação efetuada ocorreu após o recebimento do Auto de Infração (06/09/07), sendo que a Impugnante se limitou a

anexar aos autos “folhas soltas” do “Diário” retificado (nº 10/03), não trazendo a comprovação de que ele tenha sido regularmente registrado na JUCEMG, embora o tenha disponibilizado para uma eventual perícia.

Além disso, no Balanço Patrimonial de 31/12/03, o “*Capital Social*” da empresa autuada estava registrado com o valor de R\$ 2.100.000,00 (*fl. 94 – PTA 01.000156123-15*) e não há nenhuma prova ou informação da Impugnante de que o mesmo teria sido também retificado.

De toda forma, o fato do “Diário” ter ou não sido retificado, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois esta retificação demonstraria, no máximo, que houve registro contábil do aumento do “Capital Social”, mas não comprovaria o efetivo ingresso do numerário na conta “Caixa”.

O mesmo se pode dizer em relação à utilização da conta “Credores a Pagar” de forma transitória, pois não se discute nos autos se essa forma de contabilização é ou não correta. O que se deseja é a comprovação, de forma inequívoca, de que os recursos efetivamente ingressaram na conta “Caixa” da empresa.

Noutro enfoque, importante se faz esclarecer que no presente PTA não há qualquer acusação fiscal quanto à existência de “Passivo fictício”, pois esta matéria se refere ao PTA 01.000156123-15. Assim, não serão aqui analisados os argumentos da Impugnante contidos no item “4” de sua impugnação (*fls. 153/155*).

Também não faz sentido a afirmação da Impugnante de que as declarações de imposto de renda denotam a capacidade econômico-financeira dos sócios acima citados, uma vez que, conforme já ressaltado, em momento algum foi questionada a capacidade econômico-financeira, seja da empresa “Suavetex Comercial Ltda.”, seja de seus sócios. Reitere-se: o que se exige da Autuada (Indústrias Suavetex Ltda.) é a comprovação do ingresso dos recursos relativos à distribuição de lucros na conta “Caixa” da empresa autuada, prova esta não produzida nos autos, antes ou depois das alterações dos livros contábeis.

No que diz respeito aos documentos solicitados pela 1ª Câmara, a Autuada anexou aos autos, dentre outros documentos, a “Nona Alteração Contratual da empresa Indústria Suavetex Ltda.”

Através do citado instrumento, a empresa autuada modificou “a cláusula do aumento de capital social contido na sétima alteração contratual (**art. 167, do CC**), registrada na JUCEMG sob nº. 3153758, em 19/04/2004, onde o capital social da empresa de R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais) foi elevado, irregular e excessivamente, para R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais)”, sendo retificado “ao patamar anterior, ou seja: R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais), já integralizado”, nos seguintes termos:

- Capital Social Anterior: ----- R\$ 2.100.000,00
- Capital Social dito como Integralizado: ----- R\$ 7.900.000,00
- Capital Social Anterior, após o Aumento: ----- R\$ 10.000.000,00
- Retificação do Aumento de Capital (-): ----- R\$ 7.900.000,00

- Capital Social Atual Retificado: ----- R\$ 2.100.000,00

Diante da referida retificação, que atingiu a “Sétima” e a “Oitava” Alterações Contratuais, a participação societária passaria a ser a seguinte (*idêntica à da Sétima Alteração Contratual*):

Sócios	Capital Inicial	Capital Majorado	Capital Retificado
Ronaldo Alves Andrello	R\$ 1.995.000,00	R\$ 7.505.000,00	R\$ 1.995.000,00
Renato Andrello de Campos	R\$ 105.000,00	R\$ 395.000,00	R\$ 105.000,00
<b>Totais:</b>	<b>R\$ 2.100.000,00</b>	<b>R\$ 7.900.000,00</b>	<b>R\$ 2.100.000,00</b>

Com a juntada da documentação, a Impugnante afirma que fez *“toda a contabilidade da empresa, bem como da pessoa física porventura envolvida em alguma manipulação contábil, desde o ano de 2001.*

Ressalte-se, no entanto, que a presente autuação se restringe ao exercício de 2003, enquanto que a relativa ao PTA nº. 01.000156123-15, que tramita juntamente com o processo em análise, se refere ao período de janeiro de 2003 a fevereiro de 2005, não havendo, em tese, justificativas para o refazimento da contabilidade a partir do exercício de 2001.

Além disso, a contabilidade retificada alterou significativamente rubricas contábeis que não seriam afetadas por eventuais retificações dos lançamentos objeto das duas autuações (Estoques, Contas do Ativo Circulante, Resultado de Exercícios, etc.), que teriam sido erroneamente escriturados pelo contabilista. Tais modificações também ocorreram na escrita contábil da “Comercial Suavetex Ltda.”.

Diante da vasta documentação acostada aos autos, inclusive no PTA nº. 01.000156123-15, verifica-se que a afirmação da Impugnante de que foi vítima de erro do profissional de contabilidade não se coaduna com a realidade dos fatos, em função dos argumentos e documentos contidos na impugnação originalmente apresentada.

Com efeito, a Autuada, à época da apresentação de sua defesa original, anexou os “Pareceres de Auditoria Contábil” de fls. 445 e 1.411, com o intuito de demonstrar que a escrituração contábil e as demonstrações financeiras da empresa “*Indústrias Suavetex Ltda.*” estariam de acordo com as normas contábeis e representariam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa.

Em termos literais, o parecer de fl. 445 tem o seguinte teor (similar ao de fl. 1.411, relativo à escrituração da “Comercial Suavetex Ltda.”):

*“(1) EU, ABAIXO ASSINADO, SILVIO SOARES SILVA, BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, PÓS-GRADUADO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA E MBA EM AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL, EXAMINEI A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E AS DEMONSTRAÇÕES*

FINANCEIRAS DA EMPRESA INDÚSTRIAS SUAVETEX LTDA., INSCRITA NO CNPJ SOB O Nº 02.313.832/0001-93, DOS ANOS DE 2003, 2004 E 2005, ELABORADOS POR CONTADOR LEGALMENTE HABILITADO. MINHA RESPONSABILIDADE É A DE APRESENTAR OPINIÃO SOBRE A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.

(2) OS TRABALHOS FORAM CONDUZIDOS DE ACORDO COM AS NORMAS DE AUDITORIA E COMPREENDERAM:

(A) O PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS, CONSIDERANDO A RELEVÂNCIA DOS SALDOS, O VOLUME DE TRANSAÇÕES E O SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS DA ENTIDADE; (B) A CONSTATAÇÃO, COM BASE EM TESTES, DAS EVIDÊNCIAS E DOS REGISTROS QUE SUPORTAM OS VALORES E AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DIVULGADOS; E (C) TODOS OS ELEMENTOS INDISPENSÁVEIS AOS REGISTROS CONTÁBEIS BASEADOS EM DOCUMENTAÇÃO QUE COMPROVAM OS FATOS E A PRÁTICA DOS ATOS ADMINISTRATIVOS, TODOS DEVIDAMENTE REGISTRADOS CONTABILMENTE EM CONSONÂNCIA COM OS PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES CONTÁBEIS.

(3) A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL BEM COMO AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS REPRESENTAM ADEQUADAMENTE, EM TODOS OS ASPECTOS RELEVANTES, A POSIÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA DA EMPRESA EM 31/12/2003, 31/12/2004 E 31/12/2005.” (G.N.)

De modo diverso, quando da sessão de julgamento realizada em 26/06/08, a empresa autuada apresentou novo “Parecer Contábil” (fls. 1.818/1.820), de autoria de “Luís Villela Auditoria e Consultoria”, no qual foi apresentada a conclusão de que “as demonstrações contábeis examinadas não apresentam adequadamente a posição patrimonial e financeira das empresas Indústrias Suavetex Ltda. e Suavetex Comercial Ltda., não estando elaborados de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil...”.

A completa contradição entre os “Pareceres Contábeis” acima referenciados, combinada com todas as incongruências na escrita contábil retificada são mais que suficientes para descaracterizar a afirmação da Impugnante de que foi vítima de um erro contábil.

Por oportuno, segue abaixo a manifestação fiscal acerca da retificação levada a efeito no “*Capital Social*” da empresa autuada:

“O LANÇAMENTO FISCAL CONSUBSTANCIADO NO AUTO DE QUE SE TRATA EMERGE DE VALORES NÃO COMPROVADOS, PERTINENTES A AUMENTO DE CAPITAL

SOCIAL DECLARADO NO SÉTIMO INSTRUMENTO PARTICULAR DE ALTERAÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DE SOCIEDADE LIMITADA DA EMPRESA INDÚSTRIAS SUAVETEX LTDA., DEVIDAMENTE REGISTRADO SOB Nº 3153758, NA JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS, AOS 19/04/2004, COMO COMPROVADO PELO DOCUMENTO DE FLS. 13/20.

INICIADA A VERIFICAÇÃO FISCAL, EM 21/03/2007, O CONTRIBUINTE, INTIMADO À NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DE INGRESSO DOS RECURSOS DECLARADOS (FL. 04), JUNTOU DOCUMENTOS E RECIBOS JÁ IDENTIFICADOS NA MANIFESTAÇÃO FISCAL DE FLS. 1759/1771, BEM COMO PELO PRÓPRIO ASSESSOR DESTES CONSELHO DE CONTRIBUINTE NAS FLS. 1775/1784, CONSIDERADOS INSUFICIENTES PELO FISCO.

SOMENTE AGORA, VEM O AUTUADO APRESENTAR A NONA ALTERAÇÃO CONTRATUAL, AUTUADA NAS FLS. 1960/1966, DATADA DE 04/07/2008, PROTOCOLADA NA JUCEMG EM 14/07/2008, NOS TERMOS DO COMPROVANTE DE FLS. 1967, CUJO FOCO É JUSTAMENTE A INVALIDAÇÃO DA QUANTIA TOTAL DE R\$ 7.900.000,00, USADA NO AUMENTO DO CAPITAL EM 31/12/2003, AUTUADA PELO FISCO. PRATICAMENTE, UM ANO APÓS A FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL.

OBSERVE-SE QUE POR DOIS ANOS E ONZE MESES DITO CAPITAL SOCIAL FICOU NA CIFRA DE R\$ 10.000.000,00, TENDO INCLUSIVE SIDO CONVALIDADO NESSE INTERVALO PELA OITAVA ALTERAÇÃO CONTRATUAL (FLS. 1798/1809), VOLTANDO, APÓS TODO ESSE TEMPO, E, DIGAMOS, À AÇÃO FISCAL, AO VALOR DE R\$ 2.100.000,00.

IMPORTANTE TECER AQUI, COMENTÁRIOS SOBRE A ATIVIDADE DAS JUNTAS COMERCIAIS, CUJA LEGISLAÇÃO PERTINENTE ESTÁ CONTIDA NA LEI FEDERAL Nº 8.934/94, REGULAMENTADA PELO DECRETO Nº 1.800/96. É COMPETÊNCIA DA JUNTA COMERCIAL, QUANDO DA ANÁLISE DOS PEDIDOS DE REGISTRO OU ARQUIVAMENTO, O EXAME DE TODAS AS FORMALIDADES LEGAIS, CONFERINDO-LHES VELAR PELO FIEL CUMPRIMENTO DA LEI A QUE SE SUBMETEM. ESTE ÓRGÃO DE REGISTRO DO COMÉRCIO TEM, ENTRE SUAS FINALIDADES, A DE DAR GARANTIA, PUBLICIDADE, AUTENTICIDADE, SEGURANÇA E EFICÁCIA AOS ATOS

*JURÍDICOS DAS EMPRESAS MERCANTIS, SUBMETIDOS A REGISTRO NA FORMA DA LEI, À VISTA DO QUE DISPÕEM O ART. 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.934/94 E O ART. 1º, INCISO I, DO DECRETO Nº 1.800/96. NESSAS CONDIÇÕES, OS DADOS LEVADOS A ARQUIVAMENTO NAS JUNTAS COMERCIAIS, COMPREENDIDOS ENTRE OS ARROLADOS NO ART. 32, DA LEI Nº 8.934/94, DEVEM SER PRECISOS, EXATOS E ESPELHAR A REALIDADE DA EMPRESA.*

*TODAVIA, AS QUESTÕES MATERIAIS CONCERNENTES ÀS DELIBERAÇÕES DE ASSEMBLÉIA GERAL OU OUTROS EVENTOS, ESCAPAM AO EXAME DA JUNTA COMERCIAL, ÓRGÃO MERAMENTE ADMINISTRATIVO, SEM FUNÇÃO JUDICANTE. NESSE CONTEXTO, PORTANTO, EVIDENCIA-SE CARECER COMPETÊNCIA À JUNTA COMERCIAL DE APRECIAR O MÉRITO DE DELIBERAÇÕES SOCIETÁRIAS, DE TEOR INTRÍNSECO, POIS LHE É VEDADO INDAGAR DAS CAUSAS QUE ENVOLVEM INTERESSES PRÓPRIOS DE ACIONISTAS.*

*AQUI, MERECEM DESTAQUE OS ENSINAMENTOS INCONTESTÁVEIS DE PEDRO BARBOSA PEREIRA, IN CURSO DE DIREITO COMERCIAL, AO CONSIGNAR QUE “SÃO MERAMENTE FORMAIS AS DECISÕES SOBRE REGISTRO DO COMÉRCIO. ISSO SIGNIFICA QUE AS JUNTAS COMERCIAIS NÃO SE PREOCUPAM NEM DEVEM PREOCUPAR-SE COM A VERDADE MATERIAL DOS ATOS OU DECLARAÇÕES OBJETO DO REGISTRO. DEVEM ATER UNICAMENTE À REGULARIDADE FORMAL E APARENTE”.*

*PORTANTO, FEITAS AS CONSIDERAÇÕES, DE SALIENTAR-SE QUE O FATO DE O INSTRUMENTO TER SIDO LEVADO A REGISTRO NO ÓRGÃO COMPETENTE, POR SI SÓ, NÃO LEGITIMA O SEU INTEIRO TEOR.*

*POR OUTRO LADO, EXISTEM DOCUMENTOS ASSINADOS PELOS SÓCIOS NOS AUTOS (FLS. 429, 430, 431 E 443), JUNTADOS POR ELES PRÓPRIOS, QUE FORAM OFERECIDOS NO INTUITO DE ATESTAR A VERACIDADE DA INTEGRALIZAÇÃO. SERIA SIMPLEMENTE UMA FALSIDADE IDEOLÓGICA, CUJA PENA PREVISTA NO ARTIGO 299 DO CÓDIGO PENAL BRASILEIRO É DE 1 A 3 ANOS DE RECLUSÃO E MULTA? DEPOIS DO DECURSO DE TANTO TEMPO, E MESMO DE UMA AÇÃO FISCAL, É BASTANTE RE-RATIFICAR UMA ALTERAÇÃO PARA INVALIDAR TODOS OS SEUS EFEITOS?*

*ORA, UMA DAS MAIS IMPORTANTES FUNÇÕES DO CAPITAL CONSTITUI-SE EM UMA GARANTIA PARA*



TERCEIROS, TANTO ASSIM, QUE A LEI BRASILEIRA É BASTANTE SEVERA EM RESGUARDAR O CAPITAL SOCIAL, TORNANDO-O INTANGÍVEL, OU CERCANDO-O DE VÁRIAS GARANTIAS, EM PROVEITO DOS INTERESSES E DIREITOS DOS CREDORES. NESSE SENTIDO É A LEI 10.406/2002, NOVO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO, PELA QUAL, NA SOCIEDADE LIMITADA, A RESPONSABILIDADE DE CADA SÓCIO É RESTRITA AO VALOR DE SUAS QUOTAS, MAS TODOS RESPONDEM SOLIDARIAMENTE PELA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL (ART. 1.052).

SERIA ESSE O OBJETIVO DA REDUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL? LIMITAR PROPORCIONALMENTE AO VALOR ANTERIOR A RESPONSABILIDADE DE CADA QUOTISTA, EXIMINDO-OS DAS SUAS RESPONSABILIDADES EMERGENTES?

O ARTIGO 1.082 DA LEI 10.406/2002, DISCIPLINA QUE A SOCIEDADE PODE REDUZIR O CAPITAL SOCIAL, MEDIANTE A CORRESPONDENTE MODIFICAÇÃO DO CONTRATO, EM DUAS SITUAÇÕES: UMA, DEPOIS DE INTEGRALIZADO, SE HOVER PERDAS IRREPARÁVEIS; OUTRA, SE EXCESSIVO EM RELAÇÃO AO OBJETO DA SOCIEDADE. NESTE ÚLTIMO CASO, POR NORMA DO ARTIGO 1.084 DA MESMA LEI, A REDUÇÃO DO CAPITAL SERÁ FEITA RESTITUINDO-SE PARTE DO VALOR DAS QUOTAS AOS SÓCIOS, OU DISPENSANDO-SE AS PRESTAÇÕES AINDA DEVIDAS, COM DIMINUIÇÃO PROPORCIONAL, EM AMBOS OS CASOS, DO VALOR NOMINAL DAS QUOTAS, OBSERVANDO-SE QUE: 1º - NO PRAZO DE NOVENTA DIAS, CONTADO DA DATA DA PUBLICAÇÃO DA ATA DA ASSEMBLÉIA QUE APROVAR A REDUÇÃO, O CREDOR QUIROGRAFÁRIO, POR TÍTULO LÍQUIDO ANTERIOR A ESSA DATA, PODERÁ OPOR-SE AO DELIBERADO; 2º - A REDUÇÃO SOMENTE SE TORNARÁ EFICAZ SE, NO PRAZO ESTABELECIDO NO PARÁGRAFO ANTERECEDENTE, NÃO FOR IMPUGNADA, OU SE PROVADO O PAGAMENTO DA DÍVIDA OU O DEPÓSITO JUDICIAL DO RESPECTIVO VALOR; 3º - SATISFEITAS AS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO 2º ITEM, PROCEDER-SE-Á À AVERBAÇÃO, NO REGISTRO PÚBLICO DE EMPRESAS MERCANTIS, DA ATA QUE TENHA APROVADO A REDUÇÃO. EIS QUE A PENDÊNCIA, DATA VÊNIA, NÃO GUARDA IDENTIDADE COM QUALQUER DAS SITUAÇÕES HIPOTÉTICAS, POIS O OBJETO DA SOCIEDADE EM CAUSA É UMA INDUSTRIALIZAÇÃO QUE REQUER IMOBILIZADO DE VALOR ELEVADO. NÃO HÁ PROVAS DE QUE O

CAPITAL É EXCESSIVO, MESMO PELA CONTABILIZAÇÃO EFETUADA.

MAIS VER, AD ARGUMENTANDUM, POR REGRA DO ARTIGO 1.009 DESSE MESMO CÓDIGO CIVIL, A DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ILÍCITOS OU FICTÍCIOS ACARRETA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES QUE A REALIZAREM E DOS SÓCIOS QUE OS RECEBEREM, CONHECENDO OU DEVENDO CONHECER-LHES A ILEGITIMIDADE.

EM SÃ CONSCIÊNCIA NÃO SE PODE AFIRMAR QUE O CONTABILISTA, ELEITO COBRIGADO, “POR MERO CAPRICHOS E ENTENDIMENTO PESSOAL” AGIU ISOLADAMENTE NA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS PELA EMPRESA SUAVETEX COMERCIAL LTDA. E NO CONSEQÜENTE AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL DA INDÚSTRIAS SUAVETEX. DOCUMENTOS E O PRÓPRIO INSTRUMENTO DE ALTERAÇÃO CONTRATUAL, CONSTANTES NOS AUTOS, ESTÃO DEVIDAMENTE CHANCELADOS PELOS SÓCIOS. CÓPIAS DAS DECLARAÇÕES DE RENDA PESSOA FÍSICA, AUTUADAS NAS FLS. 21/29, SÓ AGORA ALTERADAS, REFORÇAM SOBREMANEIRA ESSE ENTENDIMENTO.

O CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONSTANTE NAS FLS. 1461/1465 TAMBÉM CONTRARIA O DOCUMENTO DE FLS. 1816/1817, NA MEDIDA EM QUE FORMALIZA A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS PELOS PROFISSIONAIS E EMPRESA ALI IDENTIFICADOS, ACHANDO-SE ASSINADO PELAS PARTES. DESTARTE, IMPORTANTE RESSALTAR A SUA CLÁUSULA “DÉCIMA QUARTA” ONDE FICOU ACORDADO QUE OS SERVIÇOS CONTRATADOS NÃO INCLUEM OS EXTRA-CONTÁBEIS, TAIS COMO “ALTERAÇÃO CONTRATUAL”, HIPÓTESE EM QUE SERIAM COBRADOS EM SEPARADO. MAIS UM FUNDAMENTO DE QUE A SÉTIMA ALTERAÇÃO CONTRATUAL DA IMPUGNANTE NÃO FOI DA INICIATIVA PRÓPRIA E EXCLUSIVA DO CONTABILISTA.

A NOSSO VER, OS DOCUMENTOS ACOSTADOS PELO PATRONO DA AUTUADA NAS FOLHAS 1821 A 1940 NÃO SÃO PERTINENTES A ESTE PROCESSO, MAS SIM AO DE Nº 01.000156123.15, ONDE SERÃO OBJETOS DE APRECIÇÃO.

CABE LEMBRAR QUE O ARTIGO 207 DO RPTA/MG, APROVADO PELO DECRETO 44.747/2008, A EXEMPLO DO ARTIGO 210 DA LEI 6763/75, DITA A IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR-SE COMO DENÚNCIA

ESPONTÂNEA A COMUNICAÇÃO PELO CONTRIBUINTE DE FALHAS OU IRREGULARIDADES RELACIONADAS COM O OBJETO E O PERÍODO DE AÇÃO FISCAL JÁ INICIADA. É O CASO PRESENTE.

O TRABALHO FISCAL, EM TODO O SEU CURSO, OBSERVOU FIRMEMENTE AS REGRAS NORTEADORAS VIGENTES, SENDO DEFESO IMPUTAR-LHE QUALQUER IRREGULARIDADE. A MODALIDADE DE APURAÇÃO É TÉCNICA IDÔNEA E ADEQUADA, CONFORME PREVISÃO DO § 3º DO ARTIGO 194, PARTE GERAL, DO RICMS/2002.”

Corretas, portanto, as exigências fiscais relativas ao ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, II, "a" da Lei nº 6763/75.

#### **Sujeição Passiva do Contabilista**

Para responder pelo crédito tributário, em conjunto com a Autuada, o Fisco promoveu a inclusão do contabilista da empresa, Sr. José Luiz Alves Vieira, no pólo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, § 3º, da Lei nº 6763/75, que assim prescreve:

*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.*

Neste sentido, quando se trata de responsabilidade pessoal a ele atribuída pelo Fisco, a sua manutenção como sujeito passivo depende da apuração da prática do dolo ou de má fé, conforme previsão contida no referido dispositivo.

Segundo Hugo de Brito Machado, “em princípio o contabilista não decide sobre se o fato que é objeto de registro contábil deve ocorrer lícita ou ilícitamente. Ele apenas o registra, e muitas vezes sequer sabe se o mesmo ocorreu ilícitamente...”.

Assim, nos exatos termos do art. 21, § 3º da Lei 6763/75, o contabilista somente responde pelo imposto devido em razão de atos por ele praticados com dolo ou má-fé, o que não se encontra suficientemente provado nos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de sustentação oral. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, ainda à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Evandro Luiz Barra Cordeiro e, pela

Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Breno Frederico Costa Andrade.

**Relator: Roberto Nogueira Lima**

---

**Acórdão: 19.290/09/1ª**

Publicado no "MG" em 19/09/2009

---

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO NÃO DECLARADAS PELO SUJEITO PASSIVO AO FISCO.** Constatada a saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertas de documentos fiscais, decorrente da não declaração das notas fiscais de aquisição, informadas à SEF pelos contribuintes remetentes, por meio de arquivos eletrônicos (SINTEGRA), conforme previsão do art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, respectivamente, da mesma lei. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO DE CAIXA – SALDO CREDOR.** Constatada a saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertas de documentos fiscais, caracterizada pela existência de recursos não comprovados, lançados como empréstimo de pessoa física ao Sujeito Passivo, conforme disposição contida no art. 194, § 3º do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – RECURSOS SEM ORIGEM COMPROVADA – VERIFICAÇÃO FISCAL ANALÍTICA.** Constatada a saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertas de documentos fiscais, mediante a comparação da receita bruta declarada com os recursos recebidos no Caixa e Banco, conforme o disposto no art. 194, § 3º do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EXTRAVIO DE DOCUMENTOS FISCAIS.** Constatado, por meio de pesquisa nos arquivos eletrônicos Sintegra e apresentação das segundas vias das notas fiscais pelos remetentes das mercadorias, que o Sujeito Passivo não registrou notas fiscais de entrada no livro próprio. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS –** Constatação do não cumprimento de intimações para a entrega de documentos fiscais. Esgotados os prazos estipulados nas intimações, fica caracterizado o não atendimento. Infração caracterizada. Correta, portanto, a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Acionado o permissivo legal, art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, para reduzir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XII da mesma lei, a 10% (dez por cento) do seu valor. Decisões unânimes.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre:

1. saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertas de documentos fiscais, decorrente da não declaração das notas fiscais de aquisição, informadas à SEF pelos contribuintes remetentes, por meio de arquivos eletrônicos (SINTEGRA), no período de fevereiro de 2003 a junho de 2008. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, respectivamente;

2. saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertas de documentos fiscais, caracterizada pela existência de recursos não comprovados, lançados como empréstimo de pessoa física ao Sujeito Passivo, no período de janeiro a junho de 2008. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, alínea a da Lei nº 6.763/75, respectivamente;

3. saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertas de documentos fiscais, constatada mediante a comparação da receita bruta declarada com os recursos recebidos no Caixa e Banco no período de janeiro de 2006 a junho de 2008. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas no art. 56, inciso II, e art. 55 inciso II, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, respectivamente;

4. falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias, no período de fevereiro de 2003 a junho de 2008, constatada por meio de pesquisa nos arquivos eletrônicos Sintegra e apresentação das segundas vias das notas fiscais apresentadas pelos remetentes das mercadorias, caracterizando o extravio de documentos fiscais. Exige-se Multa Isolada prevista art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75;

5. constatação do não cumprimento de intimações para a entrega de documentos fiscais, depois de esgotados os prazos estipulados nas intimações. Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso, VII da Lei nº 6.763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente por seu representante legal, impugnação às fls. 1299/1312 e aditamento às fls. 1423/1424, na qual alega, em síntese que:

a) preliminarmente o Auto de Infração (AI) é nulo, por que não contém a matéria tributável, a descrição dos fatos e a base de cálculo, cerceando-lhe a defesa, não respeitando o seu direito ao devido processo legal e ao contraditório, previstos no art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal do Brasil;

b) não existe fundamento legal para a exigência do crédito tributário;

c) está sendo apenado por causa da divergência de informações prestadas pelas empresas emitentes das notas fiscais a ele destinadas, conforme quadro às fls. 1302/1304, nos quais atesta que não recebeu as mercadorias ou só

recebeu parte delas, porque não reconhece algumas das assinaturas dos canhotos de recibo e nem as pessoas que constam nos cheques de pagamento das notas fiscais;

d) considera indevida a cobrança da obrigação acessória pela aquisição de mercadorias com notas fiscais não declaradas, pois não podia apresentar documentos que não possuía;

e) entende que o Fisco, ao arbitrar multas com valores excessivos, praticou o confisco de seu patrimônio, por isso solicita a aplicação do permissivo legal previsto no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, para reduzir a multa isolada;

f) apresentou os documentos comprobatórios dos empréstimos desconsiderados pelo Fisco;

g) destaca que a firma individual é equiparada à pessoa jurídica para fins tributários e confunde-se com a pessoa de seu titular. Por conseguinte, o contrato de empréstimo firmado é de natureza verbal e está de acordo com os preceitos legais.

Ao final, requer a nulidade do lançamento e o julgamento de improcedência do Auto de Infração (AI) e, se necessário, a realização de perícia grafotécnica das assinaturas constantes em algumas notas fiscais.

O Fisco acatou parcialmente os argumentos do Autuado e reformulou o crédito tributário, conforme fls. 1379 e quadros demonstrativos às fls. 1384/1416.

O Autuado manifesta-se sobre a reformulação do crédito tributário às fls. 1423/1424.

O Fisco, na manifestação fiscal às fls. 1427/1445, a qual possui boa qualidade técnica, é consistente, lastreada em provas e no direito, refuta detalhadamente as alegações da defesa e pede que o lançamento seja julgado parcialmente procedente termos da reformulação do crédito tributário; motivo pelo qual passa a ser adotada, em parte, para a decisão e dela passou a fazer parte integrante.

---

## **DECISÃO**

### **DAS PRELIMINARES**

#### **1. Nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa**

Pelo que se depreende dos documentos anexados pelo Fisco aos autos, não houve cerceamento de defesa.

Com efeito, o Autuado não tem razão ao alegar que o relatório fiscal não contém a matéria tributável, a descrição dos fatos e a base de cálculo, pelos seguintes motivos:

a) o Auto de Infração é perfeitamente válido, pois atende ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 89 do RPTA/MG (Decreto nº 44.747/08) em todos os aspectos formais, porque traz o número de identificação do AI/PTA (fls. 02); a data e local do processamento (fls. 03); o nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF (fls. 02); descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado (fls. 02/03 e 09/12);

citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade (fls. 03/09/12); valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira (fls. 02/03 e 09/12); os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso (fls. 03); intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não contencioso (fls. 03/04); a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso (fls. 03/04);

b) para permitir a compreensão dos fatos, apesar da capitulação legal extensa, o objeto da autuação foi bem delimitado no relatório do Auto de Infração (fls. 02/03), no relatório fiscal às fls. 09/12, nos quadros anexos às fls. 31/80 e nos quadros elaborados após a reformulação do crédito tributário (fls. 1384/1416).

A materialidade da infração também está comprovada na cópia das notas fiscais e livros fiscais às fls. 81/1297, os quais permitem que o Autuado saiba, em confronto com os quadros demonstrativos, exatamente quais documentos fiscais foram objeto de autuação.

Em face do relatório, dos quadros anexos ao AI e documentos fiscais anexados pelo Fisco aos autos é fácil concluir que a matéria tributável, a descrição dos fatos e a base de cálculo são de fácil compreensão, a tal ponto que permitiu ao Autuado elaborar a impugnação às fls. 1299/1312 e o aditamento às fls. 1423/1424, de forma possibilitar a ele provar que havia valores cobrados indevidamente, os quais motivaram a reformulação do crédito tributário, reduzindo a exigência fiscal.

## **2. Desrespeito ao devido processo legal e contraditório**

A formação do Processo Tributário Administrativo, a intimação do AI, o recebimento e a análise da impugnação pelo Fisco, a reformulação do crédito tributário e o julgamento pelo Conselho de Contribuintes, inclusive com a possibilidade de sustentação oral pelo autuado, demonstram que os princípios do devido processo legal e do contraditório previstos na Constituição Federal do Brasil foram respeitados. Portanto, sem razão as alegações do Impugnante.

Pelos motivos acima, as prefaciais de nulidade arguidas são rejeitadas.

## **3. Perícia grafotécnica**

O pedido do Autuado de realização perícia grafotécnica das assinaturas constantes em algumas notas fiscais foi analisado e indeferido pela Câmara, por ser desnecessário ao esclarecimento dos fatos, os quais já estão provados no conjunto dos vários documentos anexados aos autos pelo Fisco.

O pedido de perícia foi indeferido conforme o art. 142, § 1º, inc. II, a, RPTA, que prescreve: "Relativamente ao pedido de perícia do requerente, será indeferido quando o procedimento for desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas".

## **Do Mérito:**

## **1. Saídas de mercadorias desacobertadas, relativas às operações de aquisição não declaradas pelo Sujeito Passivo ao Fisco:**

O Fisco foi zeloso ao constatar que o Sujeito Passivo cometeu a irregularidade de promover a saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, em virtude de não ter declarado as notas fiscais de aquisição à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF), informadas pelos remetentes, e apuradas com base no "cruzamento" de dados, relacionadas na planilha 01 (fls. 1384/1393). Por essa razão, lavrou o AI com base nos seguintes dispositivos legais e regulamentares:

### **Lei nº 6.763/75:**

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

*I - o contribuinte não exibir 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;*  
(G.N.)

### **RICMS/02:**

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

*I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;*

*§ 5º - Presume-se:*

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

Com amparo na legislação acima, o Fisco intimou as empresas remetentes a apresentar as notas fiscais de remessa para o sujeito passivo e a comprovar a tradição das mercadorias e a quitação das operações pelo destinatário. As provas das operações foram anexadas aos autos às fls. 485/1297. Portanto, o procedimento do Fisco é respaldado por provas documentais e no arbitramento das operações, de acordo com a previsão legal.

A afirmação do Sujeito Passivo de que não recebeu as mercadorias ou só recebeu parte delas, porque não reconhece algumas das assinaturas dos canhotos de recibo e nem as pessoas que constam nos cheques de pagamento das notas fiscais é improcedente, pelas razões abaixo delineadas.

Na hipótese de recebimento de apenas parte das mercadorias, como alegado às fls. 1302, o correto seria de escrituração das notas fiscais, pois parte



dos produtos dariam entrada no estabelecimento. Porém, apesar da intimação do Fisco, o sujeito passivo não apresentou provas de que as operações foram parciais.

É prática comum no comércio, especialmente durante a vigência da cobrança da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF), que pessoas jurídicas efetuassem o pagamento de suas faturas com cheques de terceiros, geralmente de clientes, para reduzir o valor da CPMF. No presente caso, o Sujeito Passivo apenas alegou, mas não fez a prova de que as operações inexistiram. Porém, o Fisco comprovou, de acordo com a declaração às fls. 486, que houve transações com cheques de terceiros entre os remetentes e o Autuado.

O Sujeito Passivo cita às fls. 1.304 que todas as notas fiscais emitidas pela Supermix foram quitadas com cheques de terceiros, os quais ele desconhece. No entanto, é possível constatar que os canhotos de recibos dessas notas fiscais (fls. 976/1018) foram assinados por Emerson Mesquita, a mesma pessoa que assinou e recebeu a intimação fiscal nº 06/2008, conforme fls. 16. Dessa maneira, o Fisco estabeleceu o vínculo entre o recebimento das mercadorias, a pessoa responsável pelos atos, representante do Autuado, e a forma de quitação das operações.

Nesse caso, prevalece o art. 132 do RICMS/02:

*Art. 132 – São considerados, ainda, documentos fiscais:*

*II – a declaração, a informação e os documentos de controle interno exigidos pelo Fisco que permitam esclarecer ou acompanhar o comportamento fiscal do contribuinte ou de qualquer pessoa que guarde relação com os interesses da fiscalização do imposto.*

Com referência à alegação de que as rubricas em alguns canhotos de recibo são desconhecidas pelo Autuado, não é obrigação do Fisco fazer prova em contrário, pois tais canhotos podem ter sido assinados por preposto, funcionário ou pelo próprio Sujeito Passivo.

Nessa situação, aplica-se o art. 389 do Código de Processo Civil brasileiro, *in verbis*:

*Art. 389 – Incumbe o ônus da prova quando:*

*II – se tratar de contestação de assinatura, à parte que produziu o documento.*

Quisesse o Sujeito Passivo fazer prova cabal de suas alegações, bastaria apresentar cópia da carteira de trabalho ou da relação dos empregados registrados na empresa, responsáveis pelo recebimento das mercadorias. Mas isso ele não fez.

Na busca da verdade material, o Fisco investigou todas as situações e acatou parcialmente a impugnação, ao considerar as informações de fornecedores a respeito de devoluções. Assim, algumas notas fiscais foram excluídas das planilhas 01, 02 e 03 depois da lavratura do Auto de Infração. Por

consequência, não conseguindo o Autuado provar as suas alegações com relação às remanescentes, as exigências fiscais prevalecem.

O Fisco acatou a alegação do Autuado de que houve devolução dos produtos relacionados nas notas fiscais nº 145373 e 165467, emitidas por Chocolates Garotos S.A., fls. 520 e 525, excluindo as exigências relacionadas a tais documentos. Foi excluída, também, a exigência relativa à nota fiscal nº. 220745, emitida por Sadia S/A, que foi contabilizada, consoante reformulação do crédito tributário às fls. 1.379 a 1.416.

Diferentemente do que ocorreu com Chocolates Garotos S.A., nas notas de vendas, emitidas por Indústria e Comércio José de Paula Ltda., Cebevil - Cerealista Bela Vista Ltda. e Época Comércio e Distribuição de Produtos Alimentícios e Industrializados Ltda., cópias às fls. 1.323/1.328, o Autuado não provou as suas alegações; porque não juntou notas fiscais de devolução e nem ele ou os emitentes das notas fiscais apresentaram cópia da 1ª via das notas fiscais que pudessem comprovar que as operações foram realizadas. À míngua das provas, mantém-se a exigência fiscal.

Com relação aos fornecedores Casa Prata Distribuidora Ltda., Chocolates Garotos S.A., Diretas Gerais Distribuidora de Alimentos Ltda., Frigorífico Alvorada Ltda., Mercantil Fonte Boa Ltda., Nasa Distribuidora Ltda., Petisco & Mara S.A., Produsa Produtos Duarte Santos Ltda., Radial Distribuição Ltda., Refricavi Indústria e Comércio Ltda., Sadia S.A., Supermix Comercial S.A., Universe Distribuidora Ltda. e Voa Distribuidora, citados pelo Autuado, inclusive após a reformulação do crédito tributário, fls. 1423/1424, todos confirmam as operações realizadas, conforme comprovam as respostas às intimações fiscais, pois eles enviaram documentos que comprovam as operações objeto da autuação, consoante fls. 485/510, 511/525, 526/527, 585/586, 659/662, 663/680, 681/686, 687/689, 690/747, 748/756, 765/871, 872/1018, 1019/1023 e 1032/1297, respectivamente.

E, apesar de o Autuado apresentar nova relação de notas fiscais, que teriam sido devolvidas à Universe Distribuidora Ltda., fls. 1318, não foram anexadas cópias das notas fiscais de devolução dos documentos relacionados. Chama a atenção, ainda, a assinatura do representante da Universe Distribuidora Ltda. na relação às fls. 1.318, apresentada pelo Autuado, por não conferir com a assinatura do fornecedor na correspondência enviada ao Fisco, conforme se observa às fls. 1021.

Sobre o argumento de que as notas fiscais que se encontram sem assinatura não são hábeis, cabe salientar que são documentos idôneos, autorizados pela administração fazendária responsável e estão acompanhadas de outros documentos comprovantes das operações nelas constantes. Ou seja, ainda que algumas notas fiscais não estejam assinadas, existe a comprovação tácita sobre a sua realização, porquanto existem outras notas fiscais sem assinatura e, ainda assim, foram regularmente contabilizadas.

O ônus da prova da inexistência das operações objeto da autuação cabe ao Sujeito Passivo. Como na impugnação e no aditamento às fls. 1423/1424

ele não apresentou nenhum documento que comprovasse as suas alegações, prevalece o disposto ar. 136 do RPTA, abaixo:

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

Nas notas fiscais relacionadas na planilha 01 (fls. 1384/1393) estão demonstradas as provas materiais das operações realizadas, com todas as informações necessárias, as quais compõem a base de cálculo e informam o valor do ICMS devido. Também é perfeitamente identificável a assinatura do recebedor da intimação fiscal pelo Autuado (fls. 16), Emerson Mesquita, que assinou, também, diversos canhotos de recebimento das mercadorias citadas nas notas fiscais em questão, consoante fls. 551, 562, 693, 828 a 871, 976 a 1017.

Finalmente, não é crível que os remetentes dos produtos emitiriam notas fiscais fictícias, com débito de tributos, apenas para complicar a situação do Sujeito Passivo, pois se agissem dessa forma ficariam expostos a ações criminais e de ressarcimento. Portanto, o Fisco agiu corretamente e com base em provas documentais ao lavrar o Auto de Infração reformulado às fls. 1.379/1.476.

**2. Saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertadas de documentos fiscais, caracterizada pela existência de recursos não comprovados, lançados como empréstimo de pessoa física ao Sujeito Passivo no período de janeiro de 2006 a junho de 2008:**

A infração acima também está plenamente provada pelo Fisco, pelos seguintes motivos.

Após a intimação do Fisco às fls. 24/26, para que o Sujeito Passivo comprovasse a origem e o efetivo recebimento das importâncias lançadas como ingresso de empréstimos no livro Caixa da empresa, foram apresentados os recibos de fls. 456/484.

Pela análise dos recibos, comprova-se que todas as importâncias lançadas no livro Caixa referem-se a depósitos bancários da pessoa física, Eustáquio Antônio Gontijo, CPF 257.609.476-72, para a pessoa jurídica Eustáquio Antônio Gontijo, CNPJ 64.437.411/0001-21, ou seja, foi o próprio titular, pessoa física da empresa, que fez o ingresso de recursos financeiros para a pessoa jurídica.

Em decorrência do procedimento acima, e na ausência apresentação de outros documentos e de esclarecimentos pelo Sujeito Passivo, o Fisco concluiu que:

a) inexistente contrato com estipulação de juros passivos e de fixação dos prazos de pagamento;

b) não existem contratos de mútuo, registros, comprovantes de depósitos em nome do favorecido, e documento idôneo, revestido de força probante;

c) o livro Caixa foi elaborado de forma unilateral, no qual o próprio Autuado lançou os valores que ele mesmo definiu;

d) a declaração de imposto de renda da pessoa física - DIRPF (fls. 450/455), não esclarece, nem comprova a origem dos recursos emprestados;

f) não procede e não tem base legal o argumento do autuado de que o contrato de empréstimo pode ser verbal por se tratar de firma individual, pois o contrato de mútuo é típico ou nominado, ou seja, além de possuir nome próprio, que o distingue dos demais, constitui objeto de regulamentação legal específica;

g) o Autuado não cumpriu os requisitos de validade estabelecidos nos artigos 221, 315, 591 e 592 do Código Civil Brasileiro, entre os quais o registro público, na hipótese de ser oponível a terceiros, *in verbis*:

Art. 221. 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 registrado no registro público. (G.N.)

*Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.*

*“Art. 315. As dívidas em dinheiro deverão ser pagas no vencimento, em moeda corrente e pelo valor nominal, salvo o disposto nos artigos subseqüentes.”*

*“Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.*

*Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:*

*II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;*

O Fisco, baseado em provas, leis e regulamentos, considerou insatisfatórios e não esclarecedores os documentos apresentados, entendeu que o procedimento não está de acordo com as normas legais, procedeu ao estorno dos recursos e apurou saldo credor no Caixa, conforme demonstrado nas planilhas 04 (fls. 58) e 09 (fls. 74), com respaldo na legislação abaixo:

**Lei nº 6763/75:**

*Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.*

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais. (G.N.)

**RICMS/02:**

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

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

§ 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 desacobertas de documento fiscal. (G.N.)

**RPTA/MG:**

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

**Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:**

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº. 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não

anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-Lei nº. 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II). (G.N.)

Vê-se, por consequência, que o Fisco foi criterioso ao estabelecer a relação entre os empréstimos da pessoa física à pessoa jurídica, preocupou-se em enquadrar a situação às normas legais e regulamentares e concedeu a oportunidade ao sujeito passivo de fazer prova em contrário. Como este não fez prova a seu favor, prevalecem os termos da autuação.

**3. Saída de mercadorias tributáveis pelo ICMS desacobertadas de documentos fiscais, mediante a comparação da receita bruta declarada com os recursos recebidos no caixa e banco no período de janeiro de 2006 a junho de 2008:**

Os recursos sem origem comprovada resultantes da diferença apurada entre a receita bruta declarada pelo contribuinte e os valores efetivamente recebidos no período (fls. 71/73), não foram identificados na contabilidade do sujeito passivo e nem tiveram a sua origem esclarecida, apesar de devidamente intimado pelo Fisco a fazê-lo (fls. 26).

Há que se considerar, ainda, que o Sujeito Passivo não se manifestou a respeito da referida intimação, não anexou nenhum documento para justificar os recursos recebidos e na impugnação nada esclareceu.

É inegável que nos extratos bancários (fls. 268/406) constam informações concretas e reais de recebimentos em dinheiro, cheques, cartões de crédito/débito, TED, DOC e outros, conforme resumido na planilha 05 (fls. 59/65). Desse modo, o trabalho fiscal está baseado em provas documentais, com a presunção de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, prevista no art. 194, § 3º do RICMS/02 e no art. 49, §§ 1º da Lei nº 6763/75, transcritos acima, no art. 287 do RIR/99, abaixo:

Art.287. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 42). (G.N.)

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 42, § 1º).

Com a presunção de saída desacobertada, a ocorrência do fato gerador do imposto está configurada, conforme disposto no art. 2º do RICMS/02;

*Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:*

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

Pelo que se depreende do quadro às fls. 72, o Sujeito Passivo recebeu recursos de caixa de duas fontes: a) de empréstimos de pessoa física (titular da empresa, recibos às fls. 1336/1364), e; b) valores recebidos nos Bancos Itaú, Crediprata, Lagoacred, e Triângulo. Porém, o valor declarado como receita bruta é inferior às receitas totais.

Exemplificando: às fls. 72, no mês de janeiro/08, o total de valores declarados de receita bruta foi de R\$ 66.345,86 com notas fiscais, conforme fls. 421, somados aos R\$ 100.000,00 dos valores de empréstimos da pessoa física, mais R\$ 94.295,84 recebidos dos bancos, totaliza R\$ 194.295,84. Portanto, somadas as receitas totais, conclui-se que os valores não incluídos na receita bruta declarada totalizam R\$ 127.949,98, correspondentes a seguinte subtração: R\$ 194.295,84 – R\$ 66.345,86 = R\$ 127.949,98.

Pela demonstração do Fisco, é possível concluir que são distintas as irregularidades relativas aos recursos de caixa oriundos de empréstimos de pessoa física e de valores recebidos nos bancos. Por conseguinte, o Fisco não faz exigências em duplicidade, pois as infrações não são as mesmas. Tal comprovação é visível, conforme detalhado no quadro às fls. 72, o qual separa, na coluna B, os valores de caixa, estes, somados aos valores recebidos nos bancos, colunas C, D, E e F totalizam os recursos expostos na coluna G.

O Fisco agiu corretamente e de acordo com a legislação que rege a matéria ao estornar os recursos oriundos do titular da empresa, na irregularidade descrita no item 2 do AI; e no caso da comparação da receita bruta declarada com os recursos recebidos no caixa e bancos, irregularidade 3 descrita no AI, pelas razões a seguir:

a) aplica-se à legislação tributária estadual, subsidiariamente, a legislação do imposto de renda relativa à matéria em questão. Pelo que se depreende dos artigos 282 e 287 do RIR/99, se os recursos não forem comprovadamente demonstrados, como aconteceu no caso em espécie, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base nos valores apresentados pelos titulares da empresa individual;

b) por meio da interpretação sistemática, em que se conjugam para o mesmo fim, vários dispositivos previstos em textos legais ou regulamentares, acima transcritos, é possível concluir que o procedimento do Sujeito Passivo contrariou a legislação. Por conseguinte, como os fatos enquadram-se nas previsões legais que autorizam o estorno e o arbitramento, a imposição fiscal é legítima e autoriza as exigências de ICMS e das penalidades previstas na Lei nº 6.763/75.

**4. Falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias, no período de fevereiro de 2003 a junho de 2008, constatada por meio de pesquisa nos arquivos eletrônicos Sintegra e apresentação das segundas vias das notas**

**fiscais apresentadas pelos remetentes das mercadorias, caracterizando o extravio de documentos fiscais:**

Com relação à infração acima, o Fisco, ao imputar a irregularidade ao Sujeito Passivo, baseou-se no seguinte:

- a) as notas fiscais foram apresentadas por fornecedores do Autuado;
- b) o Autuado foi intimado por meio de AIAF, fls. 17, e intimações às fls. 20 e 22, a apresentar as primeiras vias das notas fiscais encaminhadas ao Fisco pelos fornecedores. Porém, o Autuado não apresentou as notas fiscais relacionadas na planilha 03 e, assim, não comprovou a não realização das operações;
- c) o próprio Autuado reconhece, na impugnação, que não entregou os documentos ao Fisco.

Diante da impossibilidade de apresentar as 1<sup>as</sup> vias das notas fiscais enviadas pelos fornecedores, o Autuado afirma que não pode ser apenado por deixar de apresentar documentos que não possuía. Este argumento de defesa, todavia, totalmente desacompanhado de provas, é frágil em face dos documentos apresentados pelos emitentes notas fiscais, os quais sem dúvida, são fornecedores do Autuado, conforme exposto nos itens anteriores.

A fundamentação legal do Fisco ampara-se nos seguintes dispositivos:

***Art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN):***

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º 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.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

***Lei 6763/75:***

*Art. 50 – São de exibição obrigatória ao Fisco:*

*II – livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos pertinentes à escrita comercial ou fiscal;*

*III – livros, documentos, arquivos, programas e meios eletrônicos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário.*

***RPTA/MG:***



*Art. 139. A entrega ou exibição do documento ou coisa não poderá ser negada:*

*I - se houver obrigação de entregá-los ou exhibi-los, prevista na legislação aplicável;*

Não se trata no presente caso, de exigência ao Sujeito Passivo de fazer prova de que ele não efetuou as operações, pois ele afirma não ter em seu poder as notas fiscais apresentadas pelos fornecedores. No entanto, as informações dos remetentes das mercadorias possuem credibilidade, pois conforme o exposto na infração nº 1 (planilha 1, às fls. 1384/1393), os fornecedores do Autuado fizeram prova cabal da realização das operações, não ilidida, por documentos ou fatos que autorizassem a dispensa das exigências fiscais. Assim, correta a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

Considerando que a infração está configurada nos autos, correta é a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inc. XII da Lei nº 6.763/75. No entanto, a Câmara decidiu aplicar o permissivo legal, previsto no art. 53, § 3º da mesma lei, para reduzir esta penalidade a 10% (dez por cento) do seu valor.

#### **5. Constatação do não cumprimento de intimações para a entrega de documentos fiscais:**

A irregularidade acima foi abordada no item anterior e está caracterizada pelo não atendimento das intimações às fls. 20 e 22, motivo pelo qual é correta a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Não merece prosperar a tese do Autuado sobre o confisco em relação às multas, haja vista que a Constituição Federal de 1988, no art. 150, inc. IV, ao dispor sobre efeito confiscatório, restringiu-se a tributos e não a penalidades, *in verbis*:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Sobre o tema esclarece Luciano da Silva Amaro, na obra *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª Edição, Editora Saraiva, pág. 142 e 143:

*“O art. 150, inc. IV, veda a utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposse o Estado dos bens do indivíduo. É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com vedação*

*do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio de tributo, o Estado anule a riqueza privada.”*

É improcedente, também, a alegação de que o Fisco arbitrou as multas com valores exacerbados, pois as penalidades são graduadas e aplicadas de acordo com as prescrições da Lei nº 6.763/75. Por isso, não podem ser reduzidas a percentuais menores, como quer o Autuado.

As multas previstas na Lei nº 6.763/75, aplicadas no presente AI são:

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

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

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

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

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

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

*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% (quarenta por cento) do valor da operação, apurada ou arbitrada pelo Fisco;*

*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.*

Como a atividade administrativa de lançamento é vinculada à lei e obrigatória, provadas as irregularidades, as multas acima são impositivas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas e indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1379/1416. Em seguida, ainda à unanimidade, em acionar o permissivo legal, artigo 53, § 3º, da Lei nº. 6.763/75, para reduzir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII da mesma lei a 10% (dez por cento) do seu valor. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edélcio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Danilo Vilela Prado**

## **14 – NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO**

---

Acordão nº: 19.343/09/1ª

Publicado no "MG" em 17/10/209

---

### **EMENTA**

**EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL - ECF - UTILIZAÇÃO IRREGULAR – MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA. Constatada a utilização de equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECF) sem a devida autorização da repartição fiscal. Cupons fiscais emitidos considerados falsos/inidôneos, nos termos do art. 133, inciso II, alínea "a" (período de 07/08/03 a 23/09/05) c/c art. 134, inciso III, §1º (período 15/12/02 a 06/08/03) da Parte Geral do RICMS/02. Mercadorias consideradas desacobertadas de documentação fiscal, nos termos do art. 149, inciso I, do mesmo diploma legal. Legítimas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso X da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CUPOM FISCAL FALSO/INIDÔNEO. Constatada a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em decorrência da emissão de cupons fiscais por equipamentos Emissores de Cupons Fiscais não autorizados pela repartição fiscal, sendo, por isso, qualificados como "falsos/inidôneos", nos termos do art. 133, inciso II, alínea "a" (período de 07/08/03 a 23/09/05) c/c art. 134, inciso III, §1º (período 15/12/02 a 06/08/03) da Parte Geral do RICMS/02. Exigência apenas da Multa Isolada capitulada no**

art. 55, inciso X da Lei nº 6.763/75, tendo em vista a constatação de que os cupons foram devidamente registrados no livro Registro de Saídas.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL SEM AUTORIZAÇÃO DA SEF/MG.** Exigência da multa isolada prevista no art. 54, inciso X, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, em função de a Autuada utilizar em seu estabelecimento equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECF) não autorizados pela repartição fiscal. Infração caracterizada. Exigência fiscal mantida.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

#### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de junho de 2003 a setembro de 2005, por ter o Sujeito Passivo cometido as seguintes irregularidades:

1) promover saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, por meio da utilização de equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECFs) não autorizados pela SEF/MG, cujos cupons fiscais são considerados inidôneos/falsos;

2) por manter, no estabelecimento, 03 (três) equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECF) não autorizados pela SEF/MG, contrariando o disposto no art. 28, §1º, do Anexo V, do RICMS/02.

Inconformado, o Sujeito Passivo apresenta, tempestivamente, por procura-dor regularmente constituído, Impugnação às fls. 43/54, complementada às fls. 78/87, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 68/72 e 92/96, respectivamente.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 97/105, opina pela rejeição das prefaciais arguidas e pela procedência do lançamento.

A 3ª Câmara, às fls. 107, determinou a realização de diligência, que resultou na manifestação fiscal de fls. 109/111 e na juntada, pelo Fisco, do documento de fls. 112.

Intimado da diligência e do novo documento juntado aos autos (fls. 117/118 e 122), o Sujeito Passivo apenas requereu a extração de cópias de documentos, sem se manifestar.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes se manifesta sobre a diligência às fls. 125/128 e ratifica o seu entendimento anterior.

---

#### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal do CC/MG às fls. 97/105 e 125/128 foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar a decisão e passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

#### **Das Preliminares**

O Sujeito Passivo argui preliminares de nulidade do Auto de Infração (AI), pelos motivos a seguir.

#### **1) Arguição de nulidade do AI - lavratura fora do estabelecimento**

O Sujeito Passivo aduz que o Auto de Infração (AI) é nulo, por ter sido lavrado fora de seu estabelecimento, com base no art. 10, do Decreto Federal nº. 70.235/72.

O mencionado decreto, porém, só tem aplicação em âmbito federal, conforme o seu art. 1º, que prescreve que “*Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.*”.

Com relação ao ICMS, os Estados têm competência legislativa plena, conforme o art. 6.º, do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

*“Art. 6º - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei”. (G.N.)*

Em Minas Gerais, à época da lavratura do Auto de Infração em 20/03/06, os processos tributários administrativos eram regulados pela Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº. 23.780, de 10 de agosto de 1984, que no art. 5º. previa que a formação do PTA ocorreria na AF a que estivesse circunscrito o autuado ou interessado.

*“Art. 5º - O PTA forma-se na Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito o autuado ou interessado, mediante a autuação de documentos recebidos da repartição fazendária lançadora e de outros necessários à apuração de liquidez e certeza do crédito tributário, conforme estabelecido na legislação tributária, com folhas numeradas e rubricadas.” (G.N.)*

Atualmente, na Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais a matéria é disciplinada no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA/MG), que também estabelece que “*o PTA será autuado na repartição fazendária competente com páginas numeradas sequencialmente e rubricadas*”.

Por meio da legislação acima, é possível constatar que o Auto de Infração em apreço foi lavrado de acordo com a legislação que rege a matéria, a qual autoriza a lavratura fora do estabelecimento do Sujeito Passivo, desde que ocorra na repartição a que estiver circunscrito o autuado. No caso, na Delegacia de Pouso Alegre.

O Auto de Infração, portanto, foi lavrado com todos os requisitos formais previstos tanto na CLTA/MG quanto no atual RPTA/MG. Por isso não há nulidade.

## **2) Arguição de nulidade do AI - erros - alíquotas e valores**

O Sujeito Passivo alega que constam no Auto de Infração duas situações passíveis de nulidade, expostas a seguir.

A primeira situação diz respeito a aplicação de alíquotas incorretas, pois o Fisco menciona no relatório de fls. 07 que o crédito tributário foi apurado "*registrando a movimentação dos ECFs dia a dia, separando as operações por alíquotas (7%, 12%, 18% e 25%), as operações isentas e as gravadas por substituição tributária*". Porém, para o cálculo do ICMS devido foi utilizada a alíquota única de 18% (dezoito por cento).

Não assiste razão ao Sujeito Passivo, porque o Fisco efetuou pesquisa nas leituras realizadas de todas as situações tributárias a que fez alusão no seu relatório. Foi constatado que, de acordo com as "fitas" acostadas às fls. 35/38, inexistem valores lançados nos totalizadores parciais relativos às alíquotas de 7% (sete por cento), 12% (doze por cento), 18% (dezoito por cento) e 25% (vinte e cinco por cento), assim como não consta nenhum valor relativo à substituição tributária.

Todos os valores diários, listados na planilha de fls. 12/34, estão lançados nas memórias fiscais como se fossem relativas a operações isentas.

O Fisco agiu corretamente ao tributar as saídas desacobertadas, apuradas à alíquota de 18% (dezoito por cento), porque o Sujeito Passivo dedica-se à atividade de comércio varejista de artigos de "armarinhos". Nesse tipo de comércio, as mercadorias são todas tributadas pela alíquota de 18% (dezoito por cento) e, não são comercializados produtos isentos ou sujeitos à substituição tributária, consoante pode ser verificado no item 1.6, às fls. 09.

Se o Sujeito Passivo comercializasse algum produto com alíquota diversa ou sujeito à substituição tributária, bastaria trazer tal comprovação, que o Fisco promoveria as devidas retificações.

Não pode ser aceita a alegação do Sujeito Passivo de que ele realiza operações com "*mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem assim como sujeitas à aplicação de alíquotas variadas (7%, 12%, 18% e 25%), até mesmo com produtos isentos de ICMS*", pois ele não anexou aos autos nenhuma prova a seu favor e também não cita quais seriam as mercadorias tributadas por aquelas alíquotas. Não há, portanto, qualquer vício no levantamento fiscal.

A segunda situação arguida pelo Sujeito Passivo seria o valor das vendas apuradas pelo Fisco no dia 24/12/04 (*véspera de natal – R\$ 9.632,22*), valor inferior ao do dia 27/12/04 (*R\$ 14.590,91*), que seria completamente inverossímil e descabido. Nesse caso, é necessária breve explicação sobre o "ECF" e a "memória fiscal".

Como bem ressalta o Fisco, os equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECFs) são produzidos em conformidade com o Convênio ICMS 85/2001, que estabelece os critérios técnicos para a sua construção.

Entre as exigências do convênio, está a obrigatoriedade de dotar os equipamentos de unidade de memória fiscal, capaz de armazenar os valores

acumulados das operações e prestações neles registradas diariamente, de forma que a leitura da memória fiscal possa fornecer as seguintes informações:

- a) totalizador de Venda Bruta Diária;
- b) totalizadores parciais tributados pelo ICMS, com a respectiva carga tributária;
- c) totalizadores parciais tributados pelo ISSQN, com a respectiva carga tributária;
- d) totalizadores parciais de operações isentas, com não-incidência ou sujeitas à substituição tributária;
- e) totalizadores parciais de cancelamentos;
- f) totalizadores parciais de descontos;
- g) totalizadores parciais de acréscimos;

A memória é instalada internamente nos equipamentos de maneira inviolável, e é absolutamente inacessível sem procedimento de intervenção técnica (abertura física do equipamento). Consequentemente, o total das operações registradas na memória fiscal do equipamento corresponde às movimentações reais. E não é passível de adulteração em nenhuma hipótese.

Com os esclarecimentos acima, conclui-se que é improcedente a alegação de nulidade do Auto de Infração relativa aos valores das vendas dos dias 24/12/04 e 27/12/04, nos valores de R\$ 9.632,22 e R\$ 14.590,91, respectivamente. Como a memória fiscal é inviolável, os valores que o Fisco nela encontrou registrados estão corretos, salvo prova inequívoca em contrário, que o Sujeito Passivo não produziu.

Há que se reiterar que as leituras das memórias fiscais foram efetuadas no estabelecimento do Sujeito Passivo e sob a supervisão dele, sem que houvesse qualquer intervenção interna nos equipamentos.

### **3) Arguição de cerceamento de defesa**

O Sujeito Passivo entende que o seu direito de defesa foi cerceado, porque não lhe foi dada a oportunidade de acompanhar os levantamentos efetuados fora do estabelecimento.

O Fisco, todavia, de acordo com a CLTA/MG e no atual RPTA/MG, não tem a obrigação de realizar todo e qualquer tipo de levantamento fiscal com o acompanhamento do contribuinte, exceto quando o procedimento ocorrer no próprio estabelecimento, como na contagem física de estoque, por exemplo, que está submetida a disposições regulamentares específicas.

Na autuação, o Fisco constatou o uso de ECFs não autorizados, efetuou as leituras das memórias fiscais dos equipamentos dentro do estabelecimento do Sujeito Passivo, que acompanhou todos os procedimentos e recebeu as segundas vias das leituras, conforme "Termo" lavrado no TAD às fl. 11, permitindo-lhe defender-se da acusação fiscal que lhe foi imputada.

As leituras efetuadas nos ECFs foram anexadas ao PTA às fls. 35/38. Todos os dados nelas constantes, como as memórias fiscais das vendas diárias,

estão lançados na planilha de fls. 12/34. Os valores totais apurados confrontados com aqueles regularmente escriturados pelo contribuinte por meio do quadro de fls. 08, que resultou na apuração dos valores não declarados ao Fisco (*coluna "Saldo não Escriturado" – fl. 08*) são dados que também permitem ao Sujeito Passivo defender-se da acusação fiscal.

Pelo que se depreende do procedimento do Fisco e dos documentos anexados ao PTA, o Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais exigidos na legislação, pois contém a descrição clara e precisa dos fatos e a citação expressa dos dispositivos legais infringidos e penalidades aplicadas.

A própria Impugnação comprova que ao Sujeito Passivo foi assegurado o contraditório e a ampla defesa, porque ele pode refutar as acusações, teve a oportunidade de produzir provas a seu favor e direito a processo administrativo regular, apreciado por este Conselho de Contribuintes.

Com os argumentos acima, foram rejeitadas as prefaciais arguidas.

## **Do Mérito**

### **1. Saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal por uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) irregular**

Na diligência efetuada no dia 23/09/05, no estabelecimento do Sujeito Passivo, o Fisco constatou a utilização de três equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECFs) não autorizados pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), que estão discriminados no TAD de fls. 11.

A legislação que regulamenta o uso dos ECFs está disciplinada no Anexo VI, do RICMS/02, nos artigos 9º e 29, que estabelecem que o uso do equipamento é sujeito a autorização da repartição fiscal competente e determina a apreensão quando usados irregularmente, com a tributação de todas as operações registradas, conforme abaixo:

*"Art. 9º - O ECF somente poderá ser utilizado após autorização expedida pelo Chefe da Administração Fazendária fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte interessado."(G.N.)*

(...)

*"Art. 29- O uso de ECF, inclusive de seus periféricos, em desacordo com as disposições deste Anexo e de portaria da SRE importará a sua apreensão pelo Fisco, sendo consideradas tributadas todas as operações e prestações até então realizadas e registradas pelo equipamento, observado o seguinte:" (G.N.)*

Como o feito fiscal abrange o período de junho de 2003 a setembro de 2005, os cupons fiscais emitidos por ECF não autorizado pela SEF/MG são considerados falsos, nos termos da subalínea "b.1" do inciso I, do § 4º, do art. 39 da Lei nº. 6763/75 e art. 133, II, "a", do RICMS/02 até 06/08/03 ou considerados inidôneos, por força do art. 134, § 1º, III, do mesmo diploma legal.



**Lei nº. 6763/75**

Art. 39 – Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

(...)

§ 4º - Na forma que dispuser o regulamento, para efeito da legislação tributária, fazendo prova somente a favor do Fisco, considera-se:

I – falso o documento fiscal que:

(...)

b – não dependa de autorização prévia para sua impressão, mas que:

b.1) seja emitido por ECF ou sistema de processamento eletrônico de dados não autorizados pela repartição fazendária; (G.N.)

**RICMS/02:**

Efeitos a partir de 07/08/2003:

Art. 133 - Considera-se falso o documento:

II - que não dependa de autorização para sua impressão, mas que:

a - seja emitido por ECF ou por PED não autorizados pela repartição fazendária;

.....

Efeitos de 15/12/2002 a 06/08/2003:

“Art. 134 - Considera-se inidôneo o documento:

(...)

§ 1º - Relativamente ao documento fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), disciplinado no Anexo VI, Máquina Registradora (MR) ou Terminal Ponto de Venda (PDV), considera-se ainda inidôneo aquele:

(...)

III - emitido por equipamento deslacrado ou sem autorização de uso.” (G.N.)

Em consequência da inidoneidade/falsidade dos documentos, as mercadorias comercializadas por meio deles são consideradas desacobertadas de documentação fiscal, conforme o art. 149, I do RICMS/02, *in verbis*:

**RICMS/02**

“Art. 149 - Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

Efeitos de 15/12/2002 a 15/03/2006 - Redação original:

I - com documento fiscal falso ou inidôneo”

Corretas, portanto, a exigência do presente crédito tributário, constituído pelo ICMS não recolhido, acrescido das multas de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, X da Lei nº. 6763/75.

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

(...)

“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;”

Ressalte-se que, para fins de apuração do ICMS, o Fisco excluiu da base de cálculo, além dos descontos e dos cancelamentos constantes na memória fiscal dos equipamentos, o valor das operações que se encontravam regularmente escrituradas na escrita fiscal do Sujeito Passivo, conforme demonstram os quadros de fl. 08, a seguir sinteticamente reproduzidos:

ECF	Total das Saídas	Descontos	Cancelamentos	Valor Líquido	Valor Escriturado	Saldo não Escriturado	ICMS	MI Art. 55, X
	(1)	(2)	(3)	(4) = (1)-(2)-(3)	(5)	(6) = (4) - (5)	(7) = 6 x 18%	(8) = (4) x 40%
1	204.983,86	41,94	7.423,62	197.518,30	190.157,80	7.360,50	1.324,89	79.007,32
2	644.315,20	170,61	21.437,88	622.706,71	1.304,33	621.402,38	111.852,43	249.082,68
3	823.001,30	311,15	24.863,71	797.826,44	0,00	797.826,44	143.608,76	319.130,58
<b>Totais</b>	<b>1.672.300,36</b>	<b>523,70</b>	<b>53.725,21</b>	<b>1.618.051,45</b>	<b>191.462,13</b>	<b>1.426.589,32</b>	<b>256.786,08</b>	<b>647.220,58</b>

Ainda, quanto ao ICMS, há que se destacar que, embora no período abrangido pela autuação a empresa estivesse enquadrada como “Microempresa” ou no “Simples Minas”, a sua exigência encontra respaldo no art. 34 c/c art. 52, do Anexo X do RICMS/02, com os períodos de vigência abaixo indicados:

**SIMPLES MINAS** - Efeitos de 1º/01/2005 a 30/06/2007

“Art. 34 - A modalidade de pagamento prevista neste Anexo não se aplica a:

(...)

VIII - à operação ou prestação:

a - desacobertada de documento fiscal, inclusive quando apurada com base em controle extrafiscal;

*b - acompanhada de documento fiscal falso ou inidôneo;"*

.....  
**MICROGERAES** - Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2004

*"Art. 52 - A modalidade de pagamento prevista neste Anexo não é aplicável, observado o disposto no artigo 54 deste Anexo:*

*(...)*

*IX - à operação ou à prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, ou com documento falso ou inidôneo, ainda que objeto de denúncia espontânea."*

Alega o Sujeito Passivo que os "equipamentos foram adquiridos legalmente da empresa Digiarte Informática Ltda., para quem foram entregues os documentos pertinentes devidamente assinados na ocasião, respectivamente, pedido de uso de ECF, relatório de inspeção de ECF e até atestado de intervenção técnica", conforme documentos acostados às fls. 55/65.

A alegação, no entanto, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal e foi refutada pelo Fisco nos termos abaixo:

"EM MOMENTO ALGUM O 'RELATÓRIO DE AUTUAÇÃO FISCAL' AFIRMA OU MESMO INSINUA QUE O CONTRIBUINTE NÃO TENHA ADQUIRIDO LEGALMENTE OS EQUIPAMENTOS OBJETOS DA AÇÃO FISCAL".

O AUTO NÃO SE REPORTA À AQUISIÇÃO DOS EQUIPAMENTOS E SIM À UTILIZAÇÃO DESTES EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, CONFORME RELATADO À FL. 7 DESTE PTA, ONDE SE LÊ: "O CONTRIBUINTE ESTAVA UTILIZANDO EM SEU ESTABELECIMENTO 03 (TRÊS) ECFs SEM A DEVIDA AUTORIZAÇÃO".

OS DOCUMENTOS ANEXADOS ÀS FLS. 55/65 (RESSALTE-SE, RELATIVOS A SOMENTE UM DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS), ALÉM DE NADA ACRESCENTAREM, PROVAM INEQUIVOCAMENTE QUE O PEDIDO DE AUTORIZAÇÃO DE USO SEQUER CHEGOU A DAR ENTRADA NA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA FISCAL DA CIRCUNSCRIÇÃO DO CONTRIBUINTE, JÁ QUE NENHUMA DAS 3 (TRÊS) VIAS APRESENTADAS CONTÉM QUALQUER REFERÊNCIA À DATA OU Nº. SOB O QUAL A DOCUMENTAÇÃO POSSA TER SIDO PROTOCOLIZADA PARA APRECIÇÃO POR PARTE DA AUTORIDADE COMPETENTE E O VERSO DAS FOLHAS 55, 56 E 57 NÃO CONTÉM O DESPACHO/DECISÃO DO CHEFE DA

ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA, QUE DEVERIA TER SIDO APOSTO NOS CAMPOS 123 E 126, CASO TIVESSEM SIDO AUTORIZADOS.

OS DEMAIS DOCUMENTOS PRESTAM-SE APENAS A DEMONSTRAR QUE O EQUIPAMENTO FOI SUBMETIDO À INTERVENÇÃO TÉCNICA, CUJA FINALIDADE É ATESTAR O SEU FUNCIONAMENTO DE ACORDO COM AS EXIGÊNCIAS E ESPECIFICAÇÕES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO PERTINENTE, JÁ QUE O ATESTADO DE INTERVENÇÃO TÉCNICA É IMPRESCINDÍVEL PARA QUE O CONTRIBUINTE POSSA DAR ENTRADA AO REQUERIMENTO DE USO.”

Assim, o feito fiscal está correto e são legítimas as exigências fiscais.

## **2) Existência de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) no estabelecimento do Sujeito Passivo sem autorização da SEF/MG**

O Fisco constatou que o Sujeito Passivo possuía no estabelecimento três equipamentos Emissores de Cupons Fiscais não autorizados pela repartição fiscal, para acobertamento das operações que realizasse.

Em face da constatação, o Fisco exige a Multa Isolada prevista no art. 54, X, “b”, da Lei 6763/75, *in verbis*:

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

*(...)*

*“X - por não possuir ou deixar de manter, no estabelecimento, para acobertamento das operações ou prestações que realizar:*

*(...)*

*b) ECF devidamente autorizado, quando obrigatório – 1.000 (mil) UFEMGs por constatação do Fisco;”*

A previsão que fundamenta a exigência fiscal em questão advém do art. 28, §1º, I, do Anexo V, do RICMS/02, que prevê a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), nas situações em que especifica, incluindo as saídas promovidas pelo Sujeito Passivo.

Correta, portanto, a exigência fiscal.

Para melhor esclarecimento sobre os créditos do ICMS a que tem direito o Sujeito Passivo, a 3ª Câmara de Julgamento determinou à diligência de fls. 107.

A decisão foi tomada para que o Fisco confirmasse “a apuração dos valores das entradas dos respectivos períodos, demonstrando, pontualmente, os

créditos considerados”. Caso os créditos não tivessem sido considerados, fosse efetuado o levantamento e verificação das eventuais repercussões sobre o feito fiscal, com abertura de vista ao Sujeito Passivo.

A resposta do Fisco às fls. 109/111 e da Assessoria do Conselho de Contribuintes, às fls. 125/ 128, esclarecem que os créditos do ICMS a que tinha direito o Sujeito Passivo foram apropriados, de acordo com a legislação aplicável.

O Fisco aduz, às fls. 110, que:

*“Da análise da legislação e da planilha anexa podemos concluir que o contribuinte aproveitou o crédito das Notas Fiscais de entrada no momento de fazer o cálculo da recomposição de alíquotas prevista para o Regime de Microempresa em que se encontrava enquadrado no período autuado.*

*Pode-se observar na planilha, também, a compatibilidade entre os valores levados a registro nos Livros de Entrada e Saída – R\$ 209.966,96 e R\$ 260.912,30, respectivamente.*

*O valor de saídas desacobertas de R\$ 1.426.588,32, apurado na leitura de ECF's não autorizados e não registrado no Livro Registro de Saída, indica claramente uma entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal, não havendo crédito a conceder.” (G.N.)*

Aberta vista ao Sujeito Passivo, ele solicitou apenas a extração de cópias de peças dos autos (fls. 119), sem se manifestar.

Por meio do esclarecimento acima, fica claro que os créditos foram apropriados de acordo com notas fiscais no momento da recomposição de alíquota.

No trabalho do Fisco, foi detectada indicação de entrada de mercadoria desacoberta do documento fiscal, hipótese em que não há crédito a conceder. Dessa maneira, fica confirmada a procedência das exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros, Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relator: Danilo Vilela Prado**

## 15 – NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO

Acórdão: 18.350/09/2ª

Publicado no "MG" em 06/06/2009

### **EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DIVERGÊNCIA DE MERCADORIA - NÚMERO DE SÉRIE/QUANTIDADE. Constatado o transporte de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal face à desclassificação de documentos fiscais apresentados no momento da interceptação em razão de divergências entre os números de série dos identificadores das mercadorias, bem como às quantidades das mercadorias neles descritas e aquelas efetivamente transportadas. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II da Lei 6763/75. Exclusão das exigências relativas a mercadoria reservatório metálico uma vez que não restou configurado nos autos as divergências especificadas no art. 149, III, do RICMS/2002. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o transporte de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal face a desclassificação das notas fiscais apresentadas no momento da interceptação em razão de divergências verificadas.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei 6763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31/38, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 65/75.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Em preliminar, alegam a Autuada e a Coobrigada a nulidade do Auto de Infração em razão de suposto cerceamento de defesa.

Nesse aspecto é de se notar que o Auto de Infração descreve com precisão e clareza o fato que motivou a sua emissão e as circunstâncias em que foi praticado, cita expressamente os dispositivos legais infringidos e aqueles que cominam a respectiva penalidade, bem como demonstra os valores do crédito tributário exigido, tudo nos exatos termos dos incisos IV a VI do artigo 89 do RPTA/MG.

Ressalte-se que a peça de defesa apresentada aborda com detalhes todos os aspectos relacionados com a acusação fiscal, demonstrando que a Autuada e a Coobrigada compreenderam perfeitamente as infrações que lhes foram imputadas, delas se defendendo em sua plenitude.

Por outro lado, o fato do Sujeito Passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Destarte, inexistente o vício material arguido, não havendo que se falar em nulidade do Auto de Infração.

## Do Mérito

Versa o presente lançamento acerca da exigência de ICMS e das multas cabíveis, capituladas nos artigos 55, inciso II, e 56, inciso II, da Lei nº. 6.763/75, por ter o Fisco, em 3 de novembro de 2008, constatado, no Posto Fiscal Augusto de Macedo, no município de Prudente de Moraes, que o Sujeito Passivo fazia transportar as mercadorias descritas nas Notas Fiscais nº. 000470, 000476 e 000478, nas quais constatou-se divergência no tocante ao número de série identificador da mercadoria, bem como às quantidades transportadas, na forma do artigo 149, inciso III, do RICMS/MG.

Quanto às divergências encontradas no tocante aos números de série identificadores das mercadorias, bem como às quantidades transportadas, que constitui o mérito do presente Auto de Infração, constatadas mediante contagem física das mercadorias em trânsito, conforme documento a folha 13 dos autos, versa o art. 149, inciso III, do RICMS/02, *in verbis*:

*“Art. 149 - Considera-se desacompanhada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou 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.”*

Percebe-se que a intenção da norma em apreço é garantir que o produto objeto da circulação seja exatamente aquele consignado no documento fiscal que o acoberta, tanto no que diz respeito à quantidade, quanto no que concerne à identificação das suas características, com vistas a coibir a circulação de mercadoria desacompanhada do adequado documento fiscal.

Neste sentido, o dispositivo em comento arrola algumas características que possam promover a perfeita identificação do produto, tais como: espécie, marca, qualidade, tipo, modelo e o número de série.

No caso em questão, como se vê nos documentos fiscais de números 000470, 000476 e 000478, acostados às folhas 05 a 10 dos autos, as descrições das mercadorias, consignadas em seus campos próprios, foram efetivadas com os elementos ou características suficientes para se obter a devida identificação do produto transportado, permitindo ao Fisco confrontar as mercadorias transportadas com aquelas descritas nos documentos fiscais, levando-se em consideração tratar as mesmas de mercadorias fungíveis, e, diante da irregularidade constatada, considerou-se que as notas fiscais supracitadas não eram hábeis para o acobertamento destas mercadorias, nos termos do art. 149, inciso III, do RICMS/02.

Da mesma maneira, aqui também não cabe a alegação da Impugnante de que os produtos onde houve divergência no tocante à numeração de identificação “*são idênticos*” e, muitas vezes, confeccionados com a mesma matéria-prima fornecida, não sendo necessário o Fisco ater-se ao exato número

consubstanciado nas notas fiscais, se no próprio processo produtivo da empresa isso não é exigido.

Ora, se os mesmos eram idênticos, portanto fungíveis, a sua particularização mediante identificação pelo número de série de fabricação, tanto no produto, quanto na nota fiscal, veio justamente demonstrar o contrário. Se no próprio processo produtivo da empresa esta particularização não era exigida, demonstrou ser, segundo suas alegações, necessário em seus controles internos.

Desse modo, mostra-se correto o lançamento em relação a mercadoria denominada “Bebedouro metálico”, uma vez que o número de série da mesma, 39980, era diverso do que constava na Nota Fiscal 000470, onde constava o número 400071.

Entretanto, em relação a mercadoria denominada “Reservatório metálico”, a referida divergência não se verifica, pois, restou consignado no próprio Auto de Infração que a referida mercadoria não possuía plaqueta com o número de série que pudesse identificá-la perfeitamente com o descrito na Nota Fiscal 000478.

Ressalte-se que a Autuada e a Coobrigada afirmam em sua Impugnação, que o número de série se encontrava afixado em parte do documento, que se encontrava desmontado.

O que deve restar claro é que o art. 149, III, do RICMS/2002, determina que se considera desacobertada a mercadoria quando houver divergência entre o seu número de série e o número de série discriminado no documento fiscal.

Como no presente caso o Fisco não localizou o número de série desta mercadoria e tratando-se de mercadoria idêntica a discriminada no documento fiscal, não há como a mesma ser considerada desacobertada, sob este fundamento, pois, não restou demonstrada a divergência.

Portanto, parcialmente caracterizadas as infrações, mostra-se parcialmente procedente o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª 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 as exigências relativas ao reservatório metálico. 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: 18.435/09/2ª**

Publicado no “MG” em 05/09/2009

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DIVERGÊNCIA DE OPERAÇÃO – MÁQUINA INDUSTRIAL DESTINADA A PESSOA FÍSICA. Imputação fiscal de transporte de mercadoria desacobertada de documentação fiscal hábil, em**



**decorrência da desclassificação da nota fiscal apresentada no momento da ação fiscal, com fundamento no disposto no art. 149, IV, da Parte Geral do RICMS/02, sob o entendimento de que a mercadoria, por se tratar de uma máquina industrial, na realidade não se destinava à pessoa física consignada como destinatária no documento fiscal, pelo que não correspondia o mesmo à real operação realizada, justificando assim a sua desclassificação. Exigem-se o ICMS e as correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, nos arts. 56, II, e 55, II, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, não restando comprovada a acusação fiscal, revela-se insubsistente a desclassificação da nota fiscal, até porque a situação dos autos não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 149 da Parte Geral do RICMS/02. Infração não caracterizada. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

#### **RELATÓRIO**

Trata-se da imputação fiscal de transporte de mercadoria desacobertada de documentação fiscal hábil, em decorrência da desclassificação da nota fiscal apresentada no momento da autuação, com fundamento no disposto no art. 149, IV, da Parte Geral do RICMS/02, sob o entendimento de que a mercadoria, por se tratar de uma máquina de bordar industrial, na realidade destinava-se a pessoa jurídica e não à pessoa física consignada como destinatária, pelo que não correspondia à real operação realizada, justificando assim a desclassificação do documento.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas nos artigos 55, inciso II, parágrafo 3º e art. 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 26 a 31, alegando, em síntese, que além de citar apenas de forma genérica os dispositivos supostamente infringidos, o relatório do Auto de Infração não traz os motivos que ensejaram a desclassificação da nota fiscal apresentada, baseando-se a ação fiscal em meras suposições de que esta não retratava uma real operação, apenas porque consignava como destinatário pessoa física.

Afirma que não há, na legislação do ICMS, restrições para a compra de bens móveis por pessoa física, e que no caso concreto deveria a Fiscalização ter apontado provas, elementos ou indícios de que a compra da máquina industrial por pessoa física se tratava de uma simulação da suposta real operação, sem o que não poderia desclassificar a documentação fiscal apresentada, diante da licitude e legalidade da mesma para o acobertamento da operação.

Finalmente, cita precedentes deste Conselho com decisões no sentido do cancelamento das exigências, em matéria idêntica.

A Fiscalização se manifesta às fls. 112 a 114, refutando as alegações da defesa sob o argumento de que a Autuada afirma ter vendido uma máquina industrial para o Sr. Rafael Tavares de Sousa, porém uma pessoa física não teria motivos para comprar, para seu próprio lazer, deleite ou capricho, uma máquina de bordado de alta precisão, com medidas aproximadas de 7 (sete) metros de comprimento por 2 (dois) de largura, destinada aos segmentos de mercado de

camisaria, malharia, e confecções em geral de cama, mesa e banho, caracterizando assim a simulação da real operação.

Junta extratos de consulta ao SICAF, bem como cópias de páginas de listas telefônicas, dando conta de que antigos e atuais sócios da empresa à qual foi entregue a máquina na condição de depositária fiel possuem sobrenome semelhante e endereço idêntico ao do destinatário constante da nota fiscal, endereço este no qual se encontra instalado um telefone em nome de uma outra pessoa jurídica do ramo de bordados, em cujo quadro societário consta uma pessoa também com sobrenome semelhante, tudo a comprovar que houve uma simulação da real operação, com o intuito de iludir o Fisco, justificando assim a desclassificação do documento fiscal.

---

#### **DECISÃO**

Como relatado acima, cuida-se da exigência de ICMS e das correspondentes multas de revalidação e isolada, em face da imputação do transporte de mercadoria desacobertada de documentação fiscal hábil, em decorrência da desclassificação da Nota Fiscal nº 75.195, emitida pela Autuada para acobertar a venda de uma máquina de bordar industrial, porém contendo como destinatário pessoa física, sendo este o fato determinante da mencionada desclassificação, por entender a Fiscalização estar caracterizada uma simulação da real operação realizada, uma vez que uma pessoa física não teria motivos para adquirir tal bem, que se destina à produção industrial.

Para corroborar o seu entendimento, a Fiscalização trouxe aos autos extratos de consulta ao SICAF e cópias de listas telefônicas, buscando com isso demonstrar um suposto vínculo da pessoa consignada como destinatária na nota fiscal com empresas do ramo de bordados, atividade esta compatível com a utilização da referida máquina.

Referidos documentos, conquanto possam de fato sugerir a existência de uma relação de parentesco do Sr. Rafael Tavares de Sousa com sócios e/ou ex-sócios das mencionadas empresas, apenas reforçam os indícios de que a irregularidade descrita no Auto de Infração poderia ter ocorrido, porém revelam-se frágeis e insuficientes para provar a efetiva ocorrência da suposta simulação.

Por outro lado, há de se atentar para o fato de que, à luz da legislação tributária mineira, a aquisição de qualquer mercadoria por pessoa física, ainda que se trate de uma máquina industrial, com ou sem intuito comercial, não constitui, por si só, motivo para a desclassificação da correspondente nota fiscal, até porque não se enquadra em nenhuma das hipóteses de presunção legal do desacobertamento da mercadoria previstas no art. 149 da Parte Geral do RICMS/02.

Certamente a constatação de tal situação pode e deve ensejar posteriores investigações e diligências fiscais que visem apurar a ocorrência de irregularidades outras, tais como a entrega da mercadoria a destinatário diverso ou até mesmo o funcionamento de estabelecimento industrial ou comercial sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes, acarretando todas as consequências daí advindas.

Não é este o caso dos autos, no entanto, em que a Fiscalização procedeu à desclassificação imediata da nota fiscal e, somente após decorridos cerca de 6 (seis) meses do fato, emitiu o Auto de Infração, mas ainda assim sem o devido respaldo em provas contundentes de que a mercadoria não tenha sido adquirida pelo destinatário consignado na nota fiscal, pelo que não restou comprovada a suposta simulação na qual se embasou a acusação fiscal, pelo que se impõe o cancelamento das exigências contidas no lançamento sob exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Wagner Dias Rabelo.

**Relator: Raimundo Francisco da Silva**

---

**Acórdão: 19.223/09/3ª**

Publicado no "MG" em 26/09/2009

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO. Acusação fiscal de transporte de algodão em plumas desacobertado de documentação fiscal, por ter sido desclassificada a nota fiscal apresentada por conter carimbos fiscais falsos. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, constatado que se tratava de mercadoria roubada e que havia documentação preexistente idônea, cancelam-se as exigências fiscais. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

**Dos Fatos**

A autuação versa sobre a constatação, mediante ação fiscal desenvolvida no trânsito de mercadorias, que o Autuado promoveu o transporte de algodão em plumas, desacobertado de documentação fiscal hábil. No momento da ação fiscal foi apresentada a Nota Fiscal nº 0000057, emitida em 10/03/03 por Pedro Alberto Tasinaffi, de Rio Verde-GO, desclassificada pelo Fisco por não corresponder à operação, visto conter carimbos fiscais falsos (o carimbo de Minas Gerais deixou de ser usado em julho de 2002 e o carimbo de Goiás não é usado desde maio de 2002). Diante de tal constatação colheu-se declaração do condutor do veículo, que informou ter feito o carregamento da mercadoria no município de Paracatu-MG.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Em 11/03/03, quando da apreensão, os motoristas Paulo José Antônio Júnior e João Rodrigues de Lima apresentaram as notas fiscais nº 0000057 e 0000058, emitidas por Pedro Alberto Tasinaffi, alusivas à venda de algodão em pluma, destinados à empresa Foccus Têxtil Ltda.

Ato contínuo à apresentação, o Fisco constatou que os carimbos fiscais estampados nas mesmas, concernente às Fiscalizações do Estado de Minas Gerais e Goiás, eram falsos.

Após a comunicação aos motoristas que as notas haviam sido desclassificadas, foi recomendado que comunicassem o fato aos proprietários das mercadorias, com o escopo de possibilitar-lhes regularizar a operação de circulação, lavrando o Termo de Retenção de Mercadorias para verificação fiscal.

Ante a comunicação efetivada aos motoristas Paulo José Antônio Júnior e João Rodrigues de Lima, em 11/03/03, João Antônio Correia entrou em contato com o Posto Fiscal, identificando-se como responsável pela mercadoria apreendida e solicitando informações como poderia obter sua liberação.

Em 13/03/03 o Sr. João Antônio Correia empreendeu novas ligações, contudo, sem informar o nome do proprietário do algodão apreendido, vindo o Fisco a constatar, nesta data, que os motoristas Paulo José Antônio Júnior e João Rodrigues de Lima, haviam se retirado do local, motivo determinante da lavratura do Termo de Abandono de Mercadorias.

Ainda em 13/03/03, compareceram ao Posto Fiscal Ronaldo Monteiro de Souza e Valderi José Caggiano (cônjuge do Autuado), identificando-se como proprietários dos caminhões apreendidos e relatando que haviam sido assaltados, mantidos em cárcere privado e despojados dos veículos e respectivas cargas, sendo, então, acionada a Polícia Rodoviária Federal que lavrou a Ocorrência Policial.

Declararam, Ronaldo Monteiro de Souza e Valderi José Caggiano, que foram contratados pela empresa Agostinetto Transporte de Cereais Ltda. (Coobrigado) para carregar algodão em pluma na Fazenda Água Limpa, transportando-o para a cidade de Natal-RN, descarregando-o na empresa Vicunha S/A.

Os motoristas, após carregamento da mercadoria na Fazenda Nova Ubiratã, situada no município de Água Limpa – MT, se encontraram em local previamente ajustado de onde passaram a viajar juntos.

Quando se encontravam no município de Tupaciguara/MG, foram rendidos na rodovia por três veículos, capturados pelos assaltantes, despojados dos veículos e documentação alusiva aos mesmos e destinada a acobertar o transporte das mercadorias e conduzidos ao local do cativo.

Após a liberação comunicaram o ocorrido à empresa transportadora contratante (Coobrigado AGOTRAN) e à empresa seguradora, indo para Uberlândia, e daí ao posto fiscal de Delta, relatando aos fiscais o ocorrido. Estes acionaram a Polícia Rodoviária Federal que lavrou Boletim de Ocorrência encaminhando-o a autoridade policial competente, possibilitando-lhes instaurar o inquérito policial/autos nº 69/2003.

O Coobrigado AGOTRAN enviou à Uberlândia o funcionário José Wilson, de posse das cópias autenticadas das vias alusivas a todo o narrado, ou seja, emissão de notas fiscais, conhecimentos de frete, recolhimento de impostos, romaneios e etc., destinada ao arquivo nas contabilidades respectivas. De posse das cópias da documentação inerente à venda do algodão e recolhimento dos impostos devidos, os motoristas e José Wilson a exibiu ao Fisco, no Posto Fiscal de Delta, solicitando a liberação dos veículos, reboques, e documentos apreendidos.

No entanto, o Fisco recusou-se a liberá-los, sob o argumento de que tal só seria possível mediante a conclusão do lançamento fiscal, ou seja, da lavratura do auto de infração.

O processo encontra-se instruído com Auto de Infração (fls. 02/03); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (fls. 04); Termos de Apreensão e Depósito – TAD (fls. 05/06); fotocópia da Nota Fiscal nº 0000057, desclassificada (fls. 07); declaração do motorista de que carregou a mercadoria no município de Paracatu/MG (fls. 08); cópia de declaração de Fiscal de Tributos do Estados de Góias de que o carimbo apostado na nota fiscal desclassificada é falso (fls. 09); Termo de Abandono de Mercadorias (fls. 10); cópia dos documentos do veículo transportador (fls. 11/13).

### **Das Impugnações**

Inconformados, o Autuado (Ronaldo Monteiro de Souza) e o Coobrigado AGOTRAN apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 18/28 e 70/80, respectivamente, com documentos anexados às fls. 29/69 e 81/125. Também inconformado, o Coobrigado CONACENTRO apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 126/134, com documentos anexados às fls. 135/143.

Os Impugnantes (Autuado e Coobrigado AGOTRAN) sustentam, resumidamente, que:

- foram cerceados em suas defesas;
- não cometeram ilícito algum, quer de natureza tributária, quer de natureza penal, bem como que o AI não guarda relação jurídica alguma com os autores da exibição das notas fiscais falsas, nas quais foram apostos carimbos, também falsos, e via de consequência, é impossível a inserção do Coobrigado AGOTRAN como coobrigado;
- o ilícito restou cometido pelos Srs. Paulo José Antônio Júnior e João Rodrigues de Lima, os quais não foram contratados, não havendo, portanto, relação jurídica alguma entre estes e os Impugnantes;
- a operação de transporte do algodão restou precedida da emissão dos seguintes documentos e providências: ordens de carregamento nº 363278 e nº 334584; notas fiscais nº 011797 e nº 011731, emitidas pela CONACENTRO – Cooperativa dos Produtores do Centro Oeste Ltda, conhecimentos de transportes nº 59200 e nº 59191; romaneios de saídas de algodão em pluma, estampando a razão social do vendedor e a do comprador, bem como fardo por fardo e seu respectivo peso; recolhimento dos tributos devidos, a tempo e modo, efetivados através do DAR – Modelo I;
- ante a inequívoca comprovação da preexistência destes documentos, emitidos em data anterior à ação fiscal, aliado à inexistência de relação jurídica dos Impugnantes com os autores do assalto e exibição de documentos falsos ao Fisco, caminho outro não resta que não excluí-los do polo passivo das exigências consignadas no AI.

Por fim, pedem que seja dado provimento às impugnações, para, excluí-los da sujeição passiva, determinando a liberação da mercadoria apreendida, bem como a expedição de documento hábil a acobertar o seu transporte até a cidade de Natal-RN.

O Coobrigado CONACENTRO alega sinteticamente, que:

- não houve a caracterização da hipótese de incidência do ICMS para a operação em análise, bem como a caracterização da inidoneidade do documento fiscal emitido para acobertar a operação;

- a ação fiscal foi desenvolvida no trânsito de mercadorias no qual resultou em relatório elaborado pelo Fisco, mas tal documento não é suficiente para concluir que a nota fiscal é ou não inidônea, ou para considerar que as operações realizadas ocorreram desacobertadas de documento fiscal;

- das várias hipóteses elencadas no art. 134 do Regulamento ICMS/02, nenhuma se subsume ao fato ora relatado pelo Sr. Fiscal, devido à existência e apresentação de nota fiscal pelo contribuinte, consubstanciando uma verdadeira excludente de tipicidade;

- não foram obedecidos os princípios inerentes ao processo tributário administrativo, e neste prisma, constata-se de plano, que não houve a publicação de quaisquer atos declaratórios de inidoneidade, conforme exige a Resolução SEF/MG nº 1.926/89, visando o cumprimento do requisito da publicidade inerente aos atos administrativos.

Pede, ao final, seja o lançamento julgado improcedente.

### **Da Instrução Processual**

O Fisco refaz o Auto de Infração, às fls. 146/148, para corrigir o documento fiscal desclassificado pelo AI, que é, na verdade a Nota Fiscal nº 0000058, também emitida em 10/03/03 por Pedro Alberto Tasinaffi, de Rio Verde-GO.

Anexa aos autos novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 149), primeira e segunda vias originais da nota fiscal desclassificada, objeto da autuação (fls. 150/151); cópia de declaração de Fiscal de Tributos do Estado de Goiás de que o carimbo apostado na nota fiscal desclassificada é falso (fls. 152); declaração do motorista de que carregou a mercadoria no município de Paracatu/MG (fls. 153); cópia dos documentos do veículo transportador (fls. 154/155); Termo de Abandono de Mercadorias (fls. 156); correspondência da CONACENTRO ao Fisco do Estado do Mato Grosso, fazendo menção às notas fiscais pré-existentes para as mercadorias apreendidas (fls. 158); Termo de Apreensão e Depósito – TAD nº 000401 (fls. 159); cópia de Contagem Física de Mercadorias em Trânsito com anexo relacionando os fardos de algodão apreendidos, por número e peso (fls. 160/161); cópia de nota fiscal avulsa encaminhando as mercadorias para depósito (fls. 162); cópia do Termo de Depósito expedido pelo Juiz de Direito da 2ª Vara Criminal da Comarca de Uberaba (fls. 163) e cópia de Laudo de Vistoria expedido pelo Instituto Mineiro de Agropecuária – IMA (fls. 164).

O Autuado protocoliza expediente, em 18/07/03, fls. 174/177, onde informa que um dos exibidores da nota fiscal falsa aos fiscais do Posto Fiscal Delta em 11/03/03, data da ocorrência, João Rodrigues Lima, encontra-se detido na cadeia pública de Uberaba, face a outro ilícito praticado em 23/06/03, também para roubo de carga, algodão em pluma. Anexa denúncia oferecida pelo Ministério Público contra o mesmo, fls. 178/187, destacando que, na referida denúncia, é citado o assalto de que foi vítima.

Às fls. 166/171, Autuado e Coobrigados são intimados da reformulação do Auto de Infração, sendo-lhes reaberto prazo de trinta dias para nova impugnação. Na mesma intimação são informados, ainda, que o mandado de segurança por eles impetrado contra atos das autoridades estaduais, prejudicou a tramitação e o julgamento do PTA na esfera administrativa, conforme disposição do art. 11 da CLTA/MG, então em vigor.

Às fls. 188/195 e 196/202, o Autuado e o Coobrigado AGOTRAN, interpõem novas impugnações, sob o nome de Reclamação, requerendo que as mesmas sejam recebidas e processadas, enviando-se os autos ao CC/MG após cumpridas as formalidades legais. Alegam, sinteticamente, que:

- foram cerceados em sua defesa e que não se aplica ao caso presente o disposto no art. 11 da CLTA/MG, então em vigor;

- o Fisco Estadual reformulou o PTA, anexando documentos preexistentes, sem abrir vista à Reclamante, malferindo a legislação pertinente alusiva ao momento próprio à juntada de documentos, bem como a concernente ao devido processo legal, assegurando a todos o contraditório e a ampla defesa;

- as provas apresentadas ao Fisco, que comprovavam a preexistência de documentos emitidos pela CONACENTRO e AGOTRAN, que acobertavam o transporte da mercadoria apreendida, não foram acolhidas, tendo sido devolvidas ao signatário (AGOTRAN), cientificando-lhe da reformulação do PTA.

Às fls. 203/229 são anexadas cópias das peças iniciais do mencionado mandado de segurança.

O Coobrigado CONACENTRO – Cooperativa dos Produtores do Centro Oeste Ltda., às fls. 232/233, com documentos anexados às fls. 234/296, apresenta sua nova impugnação, ratificando *in totum* a sua defesa já apresentada, alegando ainda ocorrência de prescrição do eventual direito de a Fazenda Pública cobrar o débito fiscal lançado.

Às fls. 298/300, a Advocacia-Geral do Estado, em face da remessa do PTA pela AF/Uberaba em atendimento ao art. 11 da CLTA/MG, então em vigor, entendeu não se enquadrar na hipótese cogitada, uma vez que os mandados de segurança não se insurgiam contra o lançamento tributário, mas apenas pediam a liberação de mercadorias e/ou veículos. Ao final determina o retorno do PTA à AF/Uberaba, para que seja dada sequência regular à tramitação na esfera administrativa.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 351/356, onde rebate as alegações apresentadas pelos Impugnantes.

Quanto à alegação de cerceamento de defesa, argumenta que:

- conforme constam às fls. 195/230, foram expedidos ofícios, em 23/07/03, pela AF/Uberaba, dando ciência à Sra. Marinês Caggiano (Autuado) e AGOTRAN – Agostinetti Transporte de Cereais Ltda (Coobrigado), ambos, aos cuidados do Dr. Márcio Fúlvio Fontoura, da reformulação do PTA nº 02.000205181.92, reabrindo o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento ou parcelamento do crédito tributário;

- a impetração do Mandado de Segurança, pelo Autuado e Coobrigado AGOTRAN, encerraria a discussão na esfera administrativa, não cabendo, portanto, reabertura de prazo para impugnação;

- diante disso, o PTA foi remetido à Advocacia-Geral do Estado que concluiu que os Mandados de Segurança impetrados, não propunham discussão de matéria tributária, conforme preceitua o art. 11 da CLTA/MG, então em vigor, tendo dado prosseguimento ao feito na esfera administrativa;

- não houve nenhum prejuízo ao direito de defesa, haja vista as manifestações do representante do Autuado e Coobrigado – AGOTRAN.

Quanto à impugnação do Coobrigado CONACENTRO, afirma que:

- o ICMS tem sua hipótese de incidência, para o caso em tela, assentada no que dispõe o art. 1º, inciso I do RICMS/02;

- em relação à idoneidade do documento fiscal, os funcionários fiscais nos Postos de Fiscalização prestam-se a verificar a regularidade dos documentos fiscais apresentados e promover a regularização dos mesmos, emitindo novos documentos para acobertar o trânsito até o seu destino, em substituição aos documentos irregulares, quando se fizer necessário;

- foi constatado que o documento apresentado não se prestava a acobertar a operação em análise, o que motivou a sua desclassificação, figurando no polo passivo da relação tributária o transportador das mercadorias, com base no art. 21, inciso II, alínea “c” da Lei nº 6.763/75;

- além de atender a todos os requisitos formais exigidos, o AI relata fielmente a ocorrência que deu motivação à sua existência e a capitulação legal também se coaduna com a infração praticada;

- relativamente à alegação de ocorrência de prescrição do eventual direito de a Fazenda Pública cobrar o débito fiscal lançado, a exigibilidade do presente lançamento está suspensa e que há pendência de análise de recurso administrativo, não havendo de se falar em decisão ou constituição definitiva, marco inicial para a contagem do período prescricional, preceito contido no *caput* do art. 174 do Código Tributário Brasileiro;

Alega, ainda, que os Autuados não apresentaram os proprietários da mercadoria, tampouco trouxeram aos autos provas conclusivas de ilícito penal (roubo de mercadorias), claro está a situação de mercadoria desacobertada de documento fiscal hábil.

Conclui que os argumentos apresentados pelos Impugnantes não são suficientes para ilidir o feito fiscal, devendo ser julgado procedente o lançamento.

#### **Da Instrução Processual**



Em 03/08/04, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, fls. 359, converte o julgamento em diligência para que o Fisco se pronuncie a respeito dos documentos de fls. 178/184, especialmente em relação ao seu item “B” (fls. 182) e sobre a decisão judicial de fls. 185/187, e verifique o andamento processual da denúncia-crime de fls. 178/184.

Às fls. 361/373 o Fisco cumpre a diligência afirmando, sinteticamente, que:

- o documento de fls. 178/184 trata-se de denúncia-crime nº 701.03.047.043-2, ofertada pelo Ministério Público contra João Rodrigues de Lima, por participar de quadrilha armada com o fim de prática reiterada de roubo de caminhões e cargas;

- o crime, pelo qual já se encontra definitivamente condenado, foi praticado contra vítima que não figura como autuado nesta Peça Fiscal (a empresa Transportes Vitória da Conquista Ltda.), tão pouco tem qualquer ligação com algum deles;

- o fato analisado pelo presente PTA foi registrado em outro Inquérito Policial, nº 701.03.037.879-1, que encontra-se baixado, conforme consulta ao sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG.

Por fim, pede o Fisco, novamente, que o presente lançamento seja julgado procedente.

O Fisco anexa documentos às fls. 374/378 e comunica o fato aos Impugnantes (fls. 377/382) entretanto, apenas o Coobrigado CONACENTRO se manifesta às fls. 385/386 reiterando os termos da impugnação já ofertada.

O Fisco se manifesta, novamente, às fls. 391/394, reiterando os termos contidos no AI, as manifestações anteriores e o pedido para que o lançamento seja julgado procedente.

Em 02/10/08, 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, novamente, fls. 396, converte o julgamento em diligência para que o Fisco: 1) traga aos autos cópia do Inquérito Policial nº 701.03.037.879-1 citado à fls. 182, solicitando auxílio da AGE para desarquivamento do mesmo, se necessário e 2) informe a destinação das mercadorias objeto da autuação, depositadas em armazém-geral conforme Termo de Depósito de fls. 163.

Em atendimento à determinação da 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, o Fisco anexa cópia do Inquérito Policial nº 701.03.037.879-1, às fls. 398/420, e, às fls. 421/422, se manifesta afirmando que visitou a empresa Bravo Armazéns Gerais Ltda onde constatou que a mercadoria ainda se encontra armazenada naquele local conforme Termo de Depósito de fls. 163, bem como que a mesma se encontra em bom estado de conservação.

Comunicados os Impugnantes da juntada de novos documentos, fls. 425/428, apenas o Coobrigado CONACENTRO se manifesta às fls. 435/439 reiterando os termos de sua impugnação já presente nos autos.

O Fisco volta a se manifestar às fls. 441/456, reiterando as manifestações anteriores e o pedido para que o lançamento seja julgado procedente. Acrescenta que não houve nenhuma decisão proferida pelo Poder

Judiciário a respeito do Inquérito Policial nº 701.03.037.879-1, sequer em primeira instância.

---

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

Em preliminar, os Impugnantes sustentam que foram cerceados em sua defesa e diante de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, requerem que seja declarada a nulidade do presente Auto de Infração.

No entanto, não procedem as alegações dos Impugnantes, devendo a arguição de nulidade ser rejeitada, pois o Auto de Infração contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. A citação dos dispositivos infringidos e das penalidades está correta, todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento previstos nos arts. 57 e 58 da CLTA/MG (Dec. nº 23.780/84), então em vigor, foram observados, não tendo procedência a arguição de nulidade do presente Auto de Infração.

Induidoso que compreenderam a acusação fiscal completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam minuciosamente todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação.

Não se justifica, portanto, a alegada nulidade do Auto de Infração, nem mesmo se vislumbra, no caso, cerceamento de defesa.

**Do Mérito**

A autuação versa sobre a constatação, mediante ação fiscal desenvolvida no trânsito de mercadorias, que o Autuado promoveu o transporte de algodão em plumas, desacobertado de documentação fiscal hábil, pelo que se exigiu ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

No momento da ação fiscal foi apresentada a Nota Fiscal nº 000.058, emitida em 10/03/03 por Pedro Alberto Tasinaffi de Rio Verde-GO, desclassificada pelo Fisco por não corresponder à operação, visto conter carimbos fiscais falsos (o carimbo de Minas Gerais deixou de ser usado em julho de 2002 e o carimbo de Goiás não é usado desde maio de 2002).

Conforme relato, após a comunicação aos motoristas Paulo José Antônio Júnior e João Rodrigues de Lima de que as notas haviam sido desclassificadas, foi-lhes recomendado que comunicassem o fato aos proprietários das mercadorias, com o escopo de possibilitar-lhes regularizar a operação de circulação, quando foi lavrado Termo de Retenção de Mercadorias para verificação fiscal (fls. 62 e 63).

Após a comunicação aos motoristas, entrou em contato com o Posto Fiscal, em 11/03/03, João Antônio Correia, identificando-se como responsável pela mercadoria apreendida e solicitando informações como poderia obter sua liberação.

Contudo, o Sr. João Antônio Correia não mais procurou o Posto Fiscal e os motoristas abandonaram os veículos e a mercadoria, conforme o Termo de Abandono de Mercadorias (fls. 10).

Um dos motoristas dos veículos, João Rodrigues Lima, foi denunciado pelo Ministério Público por participar de quadrilha armada com o fim de prática reiterada de roubo de caminhões e cargas, fls. 178/187, processo nº 701.03.047.043-2, já definitivamente julgado. O crime, pelo qual foi condenado, foi roubo de caminhão e algodão em pluma, mesma mercadoria objeto da presente autuação, mas praticado contra vítima que não figura como atuado nesta Peça Fiscal (a empresa Transportes Vitória da Conquista Ltda).

Em 13/03/03, compareceram ao Posto Fiscal, Ronaldo Monteiro de Souza e Valderi José Caggiano, identificando-se como proprietários dos caminhões apreendidos e relatando que haviam sido assaltados, mantidos em cárcere privado e despojados dos veículos e respectivas cargas, sendo, então, acionada a Polícia Rodoviária Federal que lavrou a Ocorrência Policial.

Ronaldo Monteiro de Souza e Valderi José Caggiano restaram contratados pela empresa Agostineto Transporte de Cereais Ltda (Coobrigado) para carregar algodão em pluma na Fazenda Água Limpa, transportá-lo para a cidade de Natal-RN, e descarregá-lo na empresa Vicunha S/A.

Quando se encontravam no município de Tupaciguara-MG, foram rendidos na rodovia por três veículos, capturados pelos assaltantes, despojados dos veículos e documentação alusiva aos mesmos e destinada a acobertar o transporte do algodão em pluma, e conduzidos ao local do cativoiro.

Tais fatos constaram de Inquérito Policial que redundou no processo nº 701.03.037.879-1, cópia às fls. 398/420, ainda sem nenhuma decisão judicial, mas pela leitura dos depoimentos pode-se concluir que os motoristas que foram interceptados pelo Posto Fiscal, na data da ocorrência, não eram proprietários dos veículos e tampouco foram contratados para tal mister.

Declararam os Impugnantes que a operação de transporte do algodão restou precedida da emissão dos seguintes documentos anexados em suas impugnações: ordens de carregamento nº 363278 (fls. 40) e nº 334584 (fls. 35); notas fiscais nº 011797 (fls. 37) e nº 011731 (fls. 30), emitidas pela CONACENTRO – Cooperativa dos Produtores do Centro Oeste Ltda, conhecimentos de transportes nº 59200 (fls. 41) e nº 59191 (fls. 36); romaneios de saídas de algodão em pluma, estampando a razão social do vendedor e a do comprador, bem como identificando fardo por fardo e seu respectivo peso (fls. 32, 33, 34, 39, 42); recolhimento do ICMS sobre transporte efetivados através do DAR – Modelo I (fls. 31 e 38).

O Fisco, quando efetuou a contagem física de mercadorias em trânsito (fls. 160) e lavrou o Termo de Apreensão e Depósito (fls. 159) em função da autorização judicial para depósito da mercadoria (fls. 163), relacionou todos os fardos pela numeração e peso como constavam nas embalagens (fls. 161).

Verifica-se que a numeração dos fardos relacionada pelo Fisco (fls. 161), confere com a numeração dos fardos relacionada no romaneio de carga

apresentado pelo Autuado às fls. 33 e 34, referente à Nota Fiscal nº 011731 (fls. 30).

Restando caracterizado que ocorreu, de fato, o assalto, fica inviável responsabilizar os Impugnantes pela acusação fiscal em debate, vez que não tiveram nenhuma responsabilidade pela exibição de documentos falsos ao Fisco do Estado de Minas Gerais, bem como a aposição nestes de carimbos, da mesma forma, falsos.

Faz-se necessário, contudo, concluir sobre quem é o real proprietário da mercadoria. Tem-se que a CONACENTRO foi a única que se apresentou como proprietária, conforme correspondência enviada Fisco do Estado do Mato Grosso, fazendo menção às notas fiscais preexistentes para as mercadorias apreendidas, anexada pelo Fisco aos autos às fls. 158.

Os Impugnantes apresentaram documentos relativos ao detalhamento da mercadoria transportada, contendo a numeração dos fardos transportados, e esta numeração confere com a numeração relacionada pelo Fisco na contagem física realizada. Pode-se concluir, então, que o real proprietário da mercadoria é o Coobrigado CONACENTRO.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

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

## **16 – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

---

**Acórdão: 19.130/09/1ª**

Publicado no "MG" em 29/05/2009

---

### **EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL – PRAZO DE VALIDADE VENCIDO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de transporte de mercadoria (gado bovino) acobertada por notas fiscais com os prazos de validade vencidos. Exigência da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XIV, da Lei 6763/75. Entretanto, a infração foi ilidida pelos documentos trazidos aos autos pela Impugnante, ensejando, assim, o cancelamento da exigência. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, em 17/09/08, no Posto Fiscal Olavo Gonçalves Boaventura, localizado no Km 583 da BR 262, município de Córrego Danta/MG, de que a Autuada transportava mercadoria (180 bezerros de 12 a 18 meses) acobertada pelas Notas Fiscais Avulsas de Produtor nºs 095596 e 095597, emitidas pela AF de Carlos Chagas/MG, consignando datas de emissão e

saída em 15/09/08, estando, portanto, com os prazos de validade vencidos, nos termos do artigo 58, inciso I, alínea “c”, Anexo V, do RICMS/02.

Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIV, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 27 a 28, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 55 a 59.

---

#### **DECISÃO**

Versa a autuação sobre a imputação fiscal de que a Autuada transportava, em 17/09/08, mercadoria (180 bezerras de 12 a 18 meses) acobertada pelas Notas Fiscais Avulsas de Produtor nºs 095596 e 095597, emitidas pela AF de Carlos Chagas/MG, consignando datas de emissão e saída em 15/09/08, tendo como horário determinado para a saída às 16:00 horas do próprio dia de emissão, estando, portanto, com os prazos de validade vencidos, nos termos do artigo 58, inciso I, alínea “c”, Anexo V, do RICMS/02.

Quanto à eleição da transportadora como Coobrigada, importante verificar o disposto na Lei nº 6.763/75.

Dispõe o artigo 21, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 6763/75, que:

*“Art. 21 – São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:*

*II – os transportadores:*

*c) em relação à mercadoria transportada sem documento fiscal, ou nota fiscal com prazo de validade vencido”;*

Portanto, correta a eleição da transportadora como sujeito passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsável solidária.

Passa-se agora a analisar a autuação propriamente dita, destacando-se as disposições contidas no artigo 58, inciso I, alínea “c”, do Anexo V, do RICMS/02, *in verbis*:

*“Art. 58 – O prazo de validade da nota fiscal inicia-se na data de saída do estabelecimento do contribuinte, sendo especificado no quadro a seguir:*

*I – saída de mercadoria:*

*c - quando se tratar de produtos perecíveis, cuja conservação depende de baixa temperatura, e que estejam sendo transportados em veículos não dotados de acondicionamento frigorífico, assim considerados aqueles capazes de gerar ou produzir frio, bem como de aves vivas e semoventes, independentemente das distâncias entre as localidades de origem e de destino;*

*Prazo de Validade - até às 24 (vinte e quatro) horas do dia imediato àquele em que tenha ocorrido a saída da mercadoria.”*

Entretanto, após ter percorrido 821 km, do ponto de partida (município de Carlos Chagas/MG) ao ponto de interceptação (município de Córrego Danta/MG), em aproximadamente 38:30 horas, há porém, que ressaltar que os veículos transportadores tinham limitações de trânsito fixadas pelo DERMG, conforme documentos acostados aos autos (fls. 38 a 39).

No documento denominado “AUTORIZAÇÃO ESPECIAL DE TRÂNSITO”, está determinado que os veículos trafeguem com velocidade máxima de 60 km/h, e no horário compreendido entre “o nascer e o por do sol -- rodando vazio ou transportando carga viva”. Face a estas determinações do órgão competente para regular o tráfego dentro do Estado de Minas Gerais, houve uma impossibilidade material de cumprir o prazo de validade dos documentos fiscais para que os veículos e suas respectivas cargas deixassem o Estado em tempo hábil.

Verifica-se, do relatório do Auto de Infração e das provas constantes nos autos, como será detalhado à frente, que os bovinos eram transportados por um veículo especial (comprimento e altura), transportando cada um 90 bovinos de 12/24 meses, enquanto que um normal transportaria em torno de 30 bovinos da mesma especificação, por isso, evidentemente, tem restrição de trânsito.

Nota-se que a disposição contida na legislação tributária entra em latente conflito com as limitações impostas aos veículos transportadores, tornando-se, desta feita, materialmente impossível ao Impugnante atender aos dois comandos que lhe foram impostos.

Caso deixasse de atender às limitações impostas pelo DER/MG, certamente colocaria em risco o bem maior tutelado pela legislação Pátria, ou seja, a VIDA, do cidadão que faz uso de nossas vias. Pois, não se pode crer que um órgão como o DER/MG fixasse os limites, como o fizera, sem atentar para razões de segurança do tráfego.

O veículo transportador, no caso dos autos, é um veículo especial, conforme documento de fls. 28, estando limitado a horário e velocidade rodando vazio ou com carga viva, via de regra, não circulam pelas vias urbanas (principalmente ruas), em face das suas dimensões (comprimento e altura).

As notas fiscais foram apresentadas ao Posto Fiscal, localizado na BR 116, km 164, sendo ali devidamente carimbadas no dia 16/09/08, tendo dali prosseguido até Nova Serrana, distante aproximadamente 600 km, portanto, vê-se claramente que os veículos trafegaram por cerca de 12 horas, tendo pernoitado nas proximidades de Nova Serrana/MG, e prosseguido a viagem no dia seguinte, quando logo, no início de sua jornada diária, foram interceptados.

Em razão de toda documentação apresentada nos autos, especialmente a “AUTORIZAÇÃO ESPECIAL DE TRÂNSITO” devidamente emitida pelo DER/MG, e estar o veículo transportando carga viva, não se aplica, ao caso dos autos, a regra específica de prazo de validade, aplicando, por consequência lógica, a regra geral.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencida a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora), que o julgava procedente. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira supracitada, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Edécio José Cançado Ferreira**

---

**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.

O Auto de Infração, ora examinado, trata da exigência da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XIV, da Lei nº 6763/1975, em face da constatação do transporte de mercadoria acobertado por notas fiscais com o prazo de validade vencido. As Notas Fiscais Avulsas de Produtor, que acobertavam a mercadoria (bovinos), apresentadas à Fiscalização no dia 17/09/2008, às 6h e 30 min, foram emitidas consignando data de emissão e saída em 15/09/2008 e horário de saída 16 : 00h min.

A alegação da defesa, acatada pela decisão vencedora, é de que os veículos transportadores eram veículos especiais, que transportava, cada um deles, 90 (noventa) bovinos de 12 a 18 meses e cujo trânsito estaria limitado a horário e velocidade fixada pelo DER/MG, o que levou ao pernoite em Nova Serrana, MG.

Argumentou também a defesa, que as notas fiscais já haviam sido carimbadas por outro Posto de Fiscalização existente em seu itinerário, no dia 16/09/2008, entendendo, assim, que tal carimbo equivaleria à prorrogação do prazo de validade dos documentos.

Todavia, com todo o respeito à decisão vencedora, razões não assistem à Impugnante. Examine-se.

Inicialmente há que se destacar que a Autuada equivoca-se no seu entendimento de que os carimbos apostos pela Fiscalização nos documentos fiscais, no dia 16/09/2008, prorrogariam automaticamente os seus prazos de validade.

Embora haja previsão regulamentar, que permite a prorrogação do prazo de validade da nota fiscal, verifica-se que tal procedimento se submete ao critério da autoridade fiscal, conforme disposto no artigo 6, do Anexo V, do RICMS/2002, *in verbis*:

**Art. 61** - *Os prazos de validade da nota fiscal poderão ser prorrogados, antes de expirados, por até igual período e por uma só vez, a critério da autoridade fiscal.*

Já o artigo 65, do Anexo V, do Regulamento acima citado, determina quem são as autoridades competentes para prorrogar o prazo de validade da nota fiscal. Atente-se.

**Art. 64** - São competentes para prorrogar prazo de validade de nota fiscal as seguintes autoridades:

*I - Chefe da Administração Fazendária (AF) ou, na sua falta, funcionário responsável pelo expediente;*

*II - Chefe do Posto de Fiscalização ou, na sua falta, funcionário fiscal responsável pelo expediente;*

*III - funcionário fiscal em fiscalização de mercadorias em trânsito.*

Infere-se, por conseguinte, que a simples aposição de carimbo na nota fiscal não prorroga o seu prazo de validade, que, no entanto poderia ter sido prorrogado, desde que requerido à autoridade competente, antes de vencido o seu prazo.

Os prazos de validade dos documentos fiscais estão previstos no artigo 58, do Anexo V, do RICMS/2002 e com relação à contagem do prazo, verifica-se que o caso dos autos se insere nas ressalvas do artigo 59, do RICMS/2002. Isto é, o prazo de validade, até as 24 (vinte e quatro) horas do dia imediato àquele em que tenha ocorrido a saída, é contado em horas e não em dias. Examine-se:

**Art. 58** - O prazo de validade da nota fiscal inicia-se na data de saída do estabelecimento do contribuinte, sendo o especificado no quadro a seguir:

*I - saída de mercadoria:*

*c) quando se tratar de produtos perecíveis, cuja conservação depende de baixa temperatura, e que estejam sendo transportados em veículos não dotados de acondicionamento frigorífico, assim considerados aqueles capazes de gerar ou produzir frio, bem como de aves vivas e semoventes, independentemente das distâncias entre as localidades de origem e de destino.*

**Art. 59** - Os prazos fixados para a validade da nota fiscal são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de seu vencimento, ressalvadas as hipóteses discriminadas no campo I do quadro constante do artigo anterior.

Trata-se, assim, de regra específica, que alcança o transporte de semoventes, em cujo conceito se enquadra os bovinos, independentemente das distâncias entre as localidades de origem e destino, portanto, aplicável no caso dos autos, já que as notas fiscais acobertavam o transporte de bezerros de 12 a 18 meses.



No que se refere à Autorização Especial de Trânsito nº. 188/08 (fls. 39), concedida pelo Departamento de Estradas de Rodagem (DER/MG), em face das características especiais do veículo e não da carga, já que foi dada para quando o veículo estiver vazio ou transportando carga viva, não tem ela o condão de descaracterizar a irregularidade constatada pela Fiscalização.

Cabe salientar que o DER é órgão integrante do Sistema Nacional de Trânsito, e como órgão executivo rodoviário do Estado com jurisdição sobre as rodovias e estradas estaduais, a ele compete, no âmbito estadual, dentre outras atribuições, cumprir e fazer cumprir a legislação e as normas de trânsito; planejar, projetar regulamentar e operar o trânsito de veículos e, ainda, vistoriar veículos que necessitem de autorização especial para transitar e estabelecer os requisitos técnicos a serem observados para a circulação desses veículos, conforme preceitua o artigo 21, do Código Nacional de Trânsito.

Mas, a observância das regras estabelecidas na autorização citada, no que se refere à limitação de horário e de velocidade do veículo, não pode obstar o controle fiscal e o cumprimento da legislação tributária, como de fato não obstem.

Com efeito, pelo que se depreende do disposto no artigo 61, do RICMS/2002, acima citado, a Autuada poderia ter providenciado a revalidação do documento fiscal e não o fez.

É importante destacar que, sem desconsiderar as várias opções existentes no trajeto feito pelo veículo, conforme descrito às fls. 40, a partir de Belo Horizonte, antes de chegar a Córrego Danta, na BR-262, por onde o veículo trafegou, existe o Posto Fiscal/ Roberto Francisco de Assis, em Juatuba, e, ainda, Repartições Fazendárias nos Municípios de Nova Serrana e de Pará de Minas, onde há autoridade competente para prorrogar a validade do documento fiscal, nos termos do artigo 64, do Anexo V, do RICMS/2002, acima citado.

Verifica-se, pois, que o procedimento adotado pela fiscalização está em perfeita consonância com as normas da legislação de regência e que a Multa Isolada foi corretamente aplicada, de acordo com a norma ínsita no inciso XIV, do artigo 55, da Lei nº 6763/1975, o qual se transcreve:

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

*XIV – por transportar mercadoria acompanhada de documento fiscal com prazo de validade vencido ou emitido após a data limite para utilização ou acobertada por documento fiscal sem datas de emissão e saída, com data de emissão ou de saída rasurada ou cujas datas de emissão ou saída sejam posteriores à da ação fiscal – 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou da prestação;*

Por fim, cabe esclarecer que a responsabilidade tributária por infrações é objetiva e está prevista no artigo 136, do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe, *in verbis*:

**Art. 136.** *Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Esta responsabilidade, pelo que se depreende, alcança as infrações pelo descumprimento de obrigações tributárias, que culminam na aplicação de sanções.

Diante do exposto, voto pela procedência do lançamento.

**Conselheira: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 19.162/09/1ª**

Publicado no "MG" em 27/06/2009

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – SEM DATAS DE EMISSÃO E SAÍDA.** Constatado o transporte de mercadoria acobertada por nota fiscal sem datas de emissão e saída. Entretanto, considerando tratar-se de transporte de mercadoria importada e da análise do conjunto de provas dos autos, é possível verificar-se que a operação ocorreu normalmente na data compatível com o trânsito da mercadoria não se justificando assim a manutenção da Multa Isolada capitulada no inciso XIV do artigo 55 da Lei nº 6.763/75. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.

---

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de que o Contribuinte em epígrafe discriminado fazia transportar, em 21 de janeiro de 2009, mercadoria acobertada pela Nota Fiscal de Entrada nº 005542 sem datas de emissão e saída, descumprindo assim obrigação acessória prevista na legislação tributária mineira.

Exigência de Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso XIV da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 12/23, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a autuação não deve prevalecer, pois ainda que tenha ocorrido descumprimento de dever formal, o que se admite apenas para argumentar, a penalidade aplicada é incompatível com as disposições da legislação de regência;

- cumpriu todos os deveres previstos na legislação de regência, ou seja, no momento da compra da mercadoria, escriturou o livro fiscal e emitiu os documentos fiscais de forma regular, respeitando todas as disposições da legislação tributária mineira, tanto que o valor exigido no presente lançamento é apenas "multa isolada";

- a obrigação acessória não foi descumprida, pois a nota fiscal foi emitida com todos os requisitos previstos na legislação mineira, havendo apenas um equívoco humano que deixou de registrar as datas de emissão e entrada, fato este comprovado pelos demais documentos que envolveram a operação;

- o mero equívoco humano na emissão da nota fiscal não pode implicar em uma multa de 50% sobre o valor da operação;

- suas notas fiscais são emitidas manualmente e no momento do desembaraço aduaneiro para o seu transporte;

- as mercadorias provenientes da Argentina ingressaram no país no dia 15/01/2009, como comprova a DI e foram desembaraçadas em 16/01/2009;

- apesar de não ter validade fiscal, o “espelho” de nota fiscal elaborado pelo despachante aduaneiro evidencia que houve apenas um erro na migração das informações do “modelo” para a nota fiscal original que é preenchida manualmente;

- este equívoco, porém, não trouxe nenhum prejuízo ao Erário, que justifique a imposição de multa no valor astronômico;

- a obrigação acessória foi cumprida, pois a nota fiscal foi emitida e escriturada na forma da Lei nº 6763/75, não havendo qualquer infração;

- a obrigação acessória tem como finalidade dar meios a fiscalização para investigar e controlar o recolhimento de tributos (obrigação principal), não havendo razão, no caso, para a manutenção da multa pelo erro no preenchimento da nota fiscal;

- está nítido que a multa não deve ser mantida, por não acarretar na tipicidade de descumprimento de obrigação acessória;

- a Fiscalização sequer analisou os demais documentos fiscais ao impor a multa exorbitante de 50% sobre o valor da operação;

- o próprio auditor fiscal cometeu um equívoco ao lavrar o Auto de Infração, pois fundamentou a multa pelo descumprimento de obrigação acessória pela emissão de nota fiscal sem “constar suas datas de emissão e saída” quando seria data de entrada;

- seu procedimento não implicou em falta de recolhimento do ICMS e tampouco foi decorrente de uma ação dolosa, fraudulenta, ou de simulação, não havendo motivos para a manutenção da sanção imposta;

- cita doutrina sobre o princípio da razoabilidade;

- não resta dúvida que é ilegal a manutenção da multa demasiada de 50% sobre o valor da operação realizada.

Ao final, pede seja julgado improcedente o Auto de Infração e, alternativamente, requer-se o acolhimento da defesa, para o fim de relevar a multa aplicada (ou ao menos reduzi-la), tendo em vista a inexistência de prejuízo ao Erário e tampouco de dolo, fraude ou simulação.

O Fisco se manifesta às fls. 60/62, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- a Autuada emitiu a Nota Fiscal nº 005542 (fl. 5) sem datas de emissão e saída infringindo a legislação tributária que dispõe que todos os documentos fiscais devem ser emitidos na forma regulamentar (artigo 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75);

- as datas de emissão e saída são requisitos fundamentais da nota fiscal e, em sua ausência, a legislação tributária prevê a aplicação da penalidade capitulada no inciso XIV, do artigo 55 da Lei nº 6.763/75;

- quanto à alegação de que houve apenas um equívoco humano no momento da emissão da referida nota fiscal e que não houve prejuízo ao Erário deve ser aplicado o § 2º, do artigo 207 da nº Lei 6.763/75 que, salvo disposição em contrário, exclui a intenção do agente;

- no Auto de Infração o campo a ser preenchido é o de “data de emissão” e “data de saída”, sequer existe campo no documento fiscal com a denominação de “data de entrada”. A nota fiscal, esta sim, por ser importação deve ser assinalada como sendo de entrada, e assim o fez a Autuada no campo próprio;

- os demais argumentos trazidos aos autos são incapazes de invalidar o trabalho fiscal uma vez que a infração está caracterizada, ou seja, a Autuada realmente transportou mercadoria acobertada por documento fiscal sem datas de emissão e saída sujeitando-se a penalidade do inciso XIV, do artigo 55, da Lei nº 6.763/75.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso XIV do artigo 55 da Lei nº 6.763/75, em face da imputação fiscal de transporte de mercadoria, em 21 de janeiro de 2009, acobertada pela Nota Fiscal nº 005542 (fl. 05), deixando de nela constar suas datas de emissão e saída.

A Multa Isolada aplicada com base no artigo 55, inciso XIV da Lei nº 6.763/75, contém a seguinte conduta a ser penalizada:

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

*XIV - por transportar mercadoria acompanhada de documento fiscal com prazo de validade vencido ou emitido após a data limite para utilização ou acobertada por documento fiscal sem datas de emissão e saída, com data de emissão ou de saída rasurada ou cujas datas de emissão ou saída sejam posteriores a da ação fiscal - 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou da prestação;” (grifos não constam do original)*

Em uma primeira análise tem-se que a conduta da ora Impugnante observada pela Fiscalização no momento da autuação está de acordo com o ditame legal acima transcrito.

Entretanto, por força do mandamento contido no Código Tributário Nacional, precipuamente no artigo 112, é necessário ao julgador administrativo observar as questões que permeiam o lançamento para se verificar a exigência da penalidade.

Importante registrar que não se trata aqui de desprezo ao mandamento contido no artigo 136 do Código Tributário Nacional, também expresso no § 2º, do artigo 207, da Lei nº 6.763/75 invocado pela Fiscalização em sua manifestação, mas sim de se fazer uma interpretação sistêmica das normas.

Neste sentido, não se pode acreditar que a determinação da forma de interpretação da legislação tributária consubstanciada no citado artigo 112, do Código Tributário Nacional deva ser anulada pelo fato de que o artigo 136, do mesmo diploma legal fala da irrelevância da intenção do agente.

Sendo assim, deve ser aplicado o artigo 112, do Código Tributário Nacional, em face da inexistência de perfeita convicção quanto a natureza ou circunstância material do fato ou a extensão de seus efeitos, *in verbis*:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.*

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.”*

A norma contida no artigo 112, do Código Tributário Nacional deve ser entendida como orientadora do aplicador da lei que, analisando a situação lhe apresentada, deve respeitar os ditames contidos em tal dispositivo. É certo que tal norma resulta da influência do Direito Penal e tem fundamento na consciência de que, se por um lado o Estado deve se cercar de todos os meios para evitar a ocorrência de procedimentos que levem a sucumbir dos cofres públicos os tributos devidos, por outro a injustiça na punição deve ser repugnada.

Estas considerações preliminares foram feitas uma vez que a interpretação que se segue tem respaldo exatamente no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional, principalmente quando se perquire a extensão dos efeitos do ato da ora Impugnante ao deixar de fazer constar as datas na nota fiscal por ela emitida.

Assim, tem-se que o Auto de Infração em análise foi lavrado sob o fundamento de que *“em 21/01/2009, através de ação fiscal desenvolvida no*

*trânsito de mercadorias, constatou-se que a Autuada descumpriu obrigação acessória prevista na legislação tributária mineira ao emitir a Nota Fiscal de Entrada nº 005542, no valor total de R\$ 322.442,25 e deixar de nela constar suas datas de emissão e saída, sujeitando-se a exigência de Multa Isolada cabível'.*

Tal exigência, contudo, não deve prevalecer, pois a análise das provas dos autos leva à conclusão de que o crédito tributário reclamado não é efetivamente devido, uma vez que, ainda que tenha ocorrido descumprimento de dever formal, tal descumprimento não causou prejuízo, quer financeiro, quer controlístico, ao Estado.

O fundamento único da autuação é de que a Nota Fiscal nº 005542 (fl. 05) apresentou irregularidade em razão da falta da data de emissão e saída.

Entretanto, analisando o procedimento adotado pela Impugnante, constata-se que a mesma cumpriu os demais deveres previstos na legislação de regência, quais sejam, escriturou o livro fiscal e emitiu os documentos fiscais.

Ademais, lembre-se que há disposição na legislação tributária que permite o transporte de mercadoria importada com os documentos relativos à importação. Assim, se a hipótese dos autos se adequasse à norma que dispensa a emissão da nota fiscal a Defendente poderia ter efetuado o transporte com os documentos relativos a importação e emitido a nota fiscal quando da entrada das mercadorias em seu estabelecimento. Para ilustrar esta questão é importante verificar o artigo 336 do Anexo IX do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, *in verbis*:

*“Art. 336 – O transporte de bens ou mercadorias importados do exterior será acobertado por nota fiscal emitida pelo contribuinte nos termos do inciso VI do caput do artigo 20 da Parte 1 do Anexo V.*

*§ 1º - O contribuinte poderá acobertar a primeira remessa, quando parcelado o transporte, bem como quando se tratar de transporte integral, com a Declaração de Importação acompanhada do respectivo Comprovante de Importação, observando-se o seguinte:*

*I - no verso da Declaração de Importação, o contribuinte, ou o preposto por ele autorizado, declarará que se trata de transporte da primeira parcela ou de transporte integral;*

*II - na hipótese de transporte da primeira parcela, o contribuinte, ou o preposto por ele autorizado, declarará, também, as mercadorias objeto da remessa;*

*III - a declaração de que tratam os incisos anteriores será datada e assinada pelo contribuinte, ou pelo preposto por ele autorizado;*

*IV - presume-se integral o transporte efetuado, quando o contribuinte, ou o preposto por ele autorizado, deixar de emitir a declaração nos termos dos incisos anteriores;*

*V - por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento, será emitida nota fiscal consignando o valor total da operação, o destaque do imposto, se devido, e a identificação do documento de arrecadação.*

*§ 5º - Devem, também, acompanhar o transporte:*

*I - quando se tratar de transporte integral ou da primeira remessa do transporte parcelado, a via original do documento comprobatório do recolhimento do imposto ou da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS e, se utilizada nota fiscal para acobertar o trânsito, a via original da Declaração de Importação acompanhada do respectivo Comprovante de Importação;*

*II - na hipótese de transporte parcelado, a partir da segunda remessa, cópias do documento comprobatório do recolhimento do imposto ou da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS, da Declaração de Importação e do respectivo Comprovante de Importação. (grifos não constam do original)*

Este dispositivo é trazido à baila para demonstrar que o próprio legislador regulamentar entende que as operações de importação comportam diferenciações que devem ser respeitadas, inclusive no que tange à emissão de documentos fiscais.

É também crucial para o deslinde da questão verificar-se que a operação que estava sendo realizada é bastante clara para o Fisco. Esta afirmativa se sustenta pelas provas existentes nos autos. Portanto, os demais documentos existentes nos autos, demonstram que a mercadoria foi importada e estava sendo transportada dentro de prazos compatíveis.

Neste sentido, devem ser enumerados os seguintes documentos relativos à operação com as mercadorias arroladas na Nota Fiscal nº 005542:

- Declaração de Importação – DI (fls. 07/08 e 44/45) que demonstra a data em que os produtos ingressaram no Brasil (15 de janeiro de 2009);

- Manifesto Internacional de Carga por Carreta (fls. 51/52), emitido em 16 de janeiro de 2009, momento em que houve o desembaraço aduaneiro;

- Registro de Entrada no livro fiscal da empresa em 16 de janeiro de 2009 (fl. 54).

Encontra-se ainda nos autos o “Modelo de Nota Fiscal Mestra” (fl. 56) utilizado pelo despachante aduaneiro para preenchimento de nota fiscal emitida em 16 de janeiro de 2009.

A análise destes documentos leva à conclusão de que realmente ocorreu um mero equívoco humano na emissão da nota fiscal de entrada objeto da autuação.

Ademais, pela verificação destes documentos é possível concluir que, muito embora a data de emissão não tenha sido aposta, a nota fiscal objeto da autuação foi efetivamente emitida no dia 16 de janeiro de 2009.

Esta afirmação também se baseia na escrituração do livro de Registro de Entradas, no Manifesto Internacional de Carta por Carreta, e até mesmo pelo “espelho” de nota fiscal do qual o despachante aduaneiro faz uso para o preenchimento da nota fiscal manualmente.

Como comprova a Declaração de Importação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, as mercadorias provenientes da Argentina ingressaram no país no dia 15 de janeiro de 2009, e foram desembarçadas em 16 de janeiro de 2009, momento em que houve o transporte das mercadorias para a Impugnante, em Poços de Caldas, sendo devidamente registrada a entrada das mercadorias no livro Registro de Entradas em 16 de janeiro de 2009.

Cumpra registrar que, apesar de não ter validade fiscal o “espelho” de nota fiscal (fl. 56) elaborado pelo despachante aduaneiro evidencia que houve apenas um erro na migração das informações do “modelo” para a nota fiscal original que é preenchida manualmente.

Desta forma, no dia 16 de janeiro de 2009, durante o processo de emissão da nota fiscal de entrada, ocorreu um equívoco por parte do despachante aduaneiro, que ao invés de copiar a “nota fiscal mestra” na qual havia a data de emissão do documento fiscal (16 de janeiro de 2009), este campo acabou ficando em branco.

Como já dito e merece ser repetido pela importância, este equívoco não trouxe nenhum prejuízo ao Erário, pois a Impugnante escriturou adequadamente a entrada das mercadorias no dia 16 de janeiro de 2009.

Crucial verificar que as obrigações tributárias dividem-se em principal e acessórias. Enquanto a obrigação principal pode ser traduzida no pagamento do tributo, as obrigações acessórias são aquelas destinadas a possibilitar ao Fisco meios para que apure e controle o cumprimento da obrigação principal, qual seja, o exato recolhimento de tributos.

Neste diapasão, para se verificar se o descumprimento da obrigação acessória causou prejuízo ao Fisco é importante verificar se esta ação dificultou a ação da fiscalização na apuração do imposto devido. No caso dos autos, a falta de aposição de datas na nota fiscal, diante de todos os elementos postos à disposição do Fisco, não teve este efeito.



Por derradeiro deve-se deixar claro que não há que prosperar a alegação impugnatória de que o agente do Fisco cometeu um equívoco na fundamentação no Auto de Infração ao constar que a Defendente emitiu a nota fiscal sem constar suas datas de emissão e saída quando na verdade é data de entrada.

Não é este fato que invalida o trabalho fiscal, pois restou clara a infração imputada à Impugnante da leitura da peça formalizadora do lançamento.

Registre-se que no documento fiscal constam campos a serem preenchidos denominados de “data de emissão” e “data de entrada/saída”, sequer existe campo no documento fiscal com a denominação de “data de entrada”. Na hipótese dos autos a nota fiscal, por ser relativa a uma operação de importação, deve ser assinalada como sendo de entrada, e assim o fez a Impugnante no campo próprio.

Ademais, o próprio relatório do Auto de Infração fala claramente que a nota fiscal objeto da autuação trata-se de nota fiscal de entrada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencida a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que o julgava procedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**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.

Consta no campo “Relatório” do Auto de Infração (AI) de fls. 02/03, que mediante ação fiscal desenvolvida no trânsito de mercadorias importadas, constatou-se que a Autuada descumpriu obrigação acessória, prevista na legislação tributária, ao emitir a Nota Fiscal de Entrada nº. 995542 sem constar a data de emissão e saída, sujeitando-se a exigência da multa isolada cabível.

Afirma a defesa, às fls. 14 dos autos, “... que a obrigação acessória não foi descumprida pela Autuada em nenhum momento, pois a Nota Fiscal foi emitida com todos os requisitos legais previstos na legislação mineira, havendo apenas um equívoco humano que deixou de registrar a data de emissão e entrada na Nota Fiscal analisada pelo fisco”.

Emerge incontestemente e sem sombras de dúvidas que ao emitir a Nota Fiscal que acobertava o trânsito da mercadoria importada (fls. 05/06), a Autuada deixou de observar os requisitos essenciais para a sua emissão, nos termos do que determina o artigo 336 do Anexo IX e o inciso VI do artigo 20 da Parte 1 do Anexo V, c/c artigo 2º, também da Parte 1 do Anexo V, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/2002). Examine-se.

**Anexo IX – RICMS/2002**

**Art. 336** - O transporte de bens ou mercadorias importados do exterior será acobertado por nota fiscal emitida pelo contribuinte nos termos do inciso VI do caput do artigo 20 da Parte 1 do Anexo V.

**Anexo V – RICMS/2002**

**Art. 20** - O contribuinte emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, bens ou mercadorias:

VI - importados diretamente do exterior ou adquiridos em licitação promovida pelo Poder Público, observado o disposto no §1º deste artigo e no § 6º do art. 336 da Parte 1 do Anexo IX;

**Art. 2º** - A Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, conterà, nos quadros e campos próprios, observada a respectiva disposição gráfica, as indicações do quadro a seguir:

*Campos da Nota Fiscal:*

18 - a data de emissão da nota fiscal;

19 - a data da efetiva saída ou entrada da mercadoria no estabelecimento;

Tampouco socorre a Impugnante, as disposições do § 1º e seus incisos e do § 5º, inciso I e II do artigo 336, retromencionado, posto que é forçoso reconhecer, que no caso dos autos, não houve opção pelo acobertamento da operação com a Declaração de Importação, que implicaria, também, a observância de determinadas condições, visando resguardar o controle das obrigações tributárias.

José Eduardo Soares de Melo (ICMS – Teoria e Prática – Ed. Dialética, 11ª edição: 2009, SP) ao conceituar as obrigações acessórias, ensina:

*Consistem em atribuição de deveres aos administrados (contribuintes, responsáveis), relativos à emissão de notas fiscais, escrituração de livros, prestações de informações, e não causar embaraço à fiscalização, com o objetivo fundamental de serem registrados e documentados fatos que tenham, ou possam ter, implicação tributária.*

As obrigações acessórias ora discutidas, conforme visto, estão previstas no RICMS/2002 e foram instituídas no Ajuste SINIEF s/n, de 15.12.70, com as alterações sofridas, especialmente em decorrência da promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

Neste viés, a ausência de dolo, fraude ou simulação na prática da irregularidade, não descaracteriza a infração, pois o direito tributário proclama a responsabilidade objetiva, sendo irrelevante a apuração da intenção do agente

para caracterizar a infração. Deste modo, considera que as infrações tributárias têm natureza meramente formal. É o que se infere da norma ínsita no artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

**Art. 136** - *Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Também se extrai da decisão prolatada pela 1ª Câmara do Conselho Estadual de Contribuintes do Estado de Santa Catarina, no Recurso Voluntário Processo nº. GR08 43880/010, que trata de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, o mesmo entendimento:

*A apresentação posterior desta documentação não afasta a infração, não beneficiando o contribuinte do benefício da espontaneidade previsto no artigo 138 do CTN. Da mesma forma, a ausência de má-fé também não descaracteriza a infração, lembrando que em Direito Tributário opera a responsabilidade objetiva, não na sua pureza conceitual como querem alguns, mas de qualquer modo, é irrelevante a apuração da intenção do agente, sua conduta dolosa, para caracterizar a infração.*

*E não poderia ser diferente. É a forma que o legislador encontrou para proteger o bem jurídico da Fazenda Pública, que é o cumprimento das obrigações tributárias de natureza principal e acessória. Não fosse assim, o contribuinte faltoso com as suas obrigações sempre encontraria uma justificativa de ordem subjetiva para exonerar-se de qualquer responsabilidade.*

Deste modo, a argumentação da Impugnante de que ocorreu um mero equívoco humano na emissão da nota fiscal de entrada, não tem o condão de descaracterizar a infração apurada, que deu origem à exigência da Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso XIV da Lei nº 6763/1975, que se transcreve:

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

*XIV – por transportar mercadoria acompanhada de documento fiscal com prazo de validade vencido ou emitido após a data limite para utilização ou acobertada por documento fiscal sem datas de emissão e saída, com data de emissão ou de saída rasurada ou cujas datas de emissão ou saída sejam posteriores à da ação fiscal – 50%*

*(cinquenta por cento) do valor da operação ou da prestação;*

Releva salientar, que no caso dos autos, há perfeita conexão e identidade da infração constatada com a norma sancionatória aplicada.

Necessário, também, acrescentar que os documentos enumerados pela decisão majoritária, cujos elementos levaram à conclusão de que de fato houve um equívoco do despachante aduaneiro na emissão da nota fiscal e que este equívoco não trouxe nenhum prejuízo ao Erário, com a devida licença, se prestariam tão somente a aplicação do permissivo legal, a que se refere o artigo 53, §§ 6º e 7º da Lei nº. 6763/197, se fosse o caso.

Diante do exposto, conclui-se que a infração argüida pela Fiscalização restou comprovada, não sendo os elementos constantes dos autos bastantes para descaracterizá-la.

Voto, pois, pela procedência do lançamento.

**Conselheira: Maria de Lourdes Medeiros**

---

**Acórdão: 19.279/09/1ª**

Publicado no "MG" em 16/09/2009

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ARQUIVO ELETRÔNICO - FALTA DE ENTREGA.** Constatado que a Contribuinte deixou de entregar, no prazo e na forma legal, arquivos eletrônicos com os registros fiscais, conforme previsão dos arts. 10, 11 e 39, todos do Anexo VII do RICMS/02. Correta a aplicação da penalidade prevista no inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6763/75. Exigência parcialmente mantida nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA ENTREGA DE ARQUIVO ELETRÔNICO.** Constatado que a Contribuinte não atendeu as intimações para entrega de arquivos eletrônicos. Descumprimento da obrigação prevista no art. 96, inciso III do RICMS/02. Legítima a exigência da Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Acionado o permissivo legal, art. 53 § 3º da Lei nº 6763/75, para reduzir as Multas Isoladas previstas no art. 54, VII, "a" e 54, XXXIV da citada lei a 5% (cinco por cento) do seu valor. Decisões unânimes.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de entrega de arquivos eletrônicos e descumprimento de intimações.

Exige-se Multas Isoladas capituladas no art. 54, incisos VII, "a" e XXXIV, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, impugnação às fls. 20/24.

O Fisco reformula o crédito tributário às fls. 46/49 e DCMM de fls. 50.

Intimado a ter vistas dos autos (fls. 52), a Autuada não se manifesta.

**DECISÃO**

Versa o feito em questão sobre a falta de entrega dos arquivos eletrônicos referentes à totalidade das operações e prestações realizadas pela Contribuinte no período de janeiro de 2004 a setembro de 2008, bem como sobre a falta de atendimento de duas intimações fiscais para regularização dos mesmos arquivos.

A Autuada alega em sua defesa que deixou de enviar os arquivos magnéticos por fato alheio a sua vontade, pois os programas de computador aplicáveis, não funcionaram conforme o esperado, apresentando erros e inconsistência na transmissão dos dados.

Por ser uma empresa de pequeno porte e localizada em município que não dispõe de profissional gabaritado, e pelos altos custos envolvidos em mão de obra relativa à manutenção e conserto de equipamento de informática, não teve condições de contratar profissional para desenvolver o programa de forma adequada.

Informa que já efetuou a transmissão de parte dos dados cobrados pelo Fisco e que no presente momento está adequando seu sistema de dados.

Com relação à falta de atendimento as intimações, informa que em momento algum deixou de atender, pois efetuou contatos, via telefone, com a representação do Fisco, tendo inclusive nominado o representante do Fisco que fora contactado.

Apresenta junto a sua peça de defesa comprovante de entrega de arquivos magnéticos de parte do período autuado que resulta na reformulação do crédito tributário pelo Fisco.

O Fisco em sua manifestação informa ser a Autuada empresa de transporte rodoviário de carga, que para acobertar suas operações emite CRTC por processamento eletrônico de documentos (PED).

Desta forma, nos termos da disposição constante no art. 10, Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, é obrigada a manter os arquivos eletrônicos da totalidade de suas operações, e transmiti-los mensalmente via *internet* para a SEF.

A infração é objetiva e está plenamente caracterizada e admitida pela própria Autuada em sua peça contestatória.

O Fisco demonstra que houve de fato infração à disposição contida nos arts. 10, § 5º e 11, Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02, caracterizando desta forma a infração.

*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 de 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 art. 10, observado o disposto no art. 39, todos desta Parte, será realizada, mensalmente, mediante sua transmissão, via internet, para a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações e prestações.

Assim, restam plenamente caracterizadas as infrações apontadas pelo Fisco, restando corretas a aplicação das penalidades capituladas no art. 54, VII, "a" e XXXIV ambos da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

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

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

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

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.

Finalmente, no que se refere ao acionamento do permissivo legal, estabelece o art. 53, § 3º da Lei nº 6763/75, que a multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que não seja tomada pelo voto de qualidade e observados os §§ 5º e 6º de tal artigo.

Há nos autos, informação de que não foi constatada reincidência por parte da ora Impugnante na mesma infração.

Com base no dispositivo legal supracitado e tendo em vista os elementos dos autos, aliados à inexistência de efetiva lesão ao Erário e a não comprovação de ter a Defendente agido com dolo, fraude ou má-fé, tem-se por cabível a aplicação do permissivo legal para reduzir as multas isoladas aplicadas a 5% (cinco por cento) do seu valor.

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. 46/50. Em seguida, também à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º da Lei nº 6763/75, para reduzir as multas isoladas a 5% (cinco por cento) do seu valor. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Revisora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Edécio José Cançado Ferreira**

---

**Acórdão: 19.298/09/3ª**

Publicado no "MG" em 14/11/2009

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL ELETRÔNICA - Constatada, no estabelecimento do Autuado, a inexistência de nota fiscal eletrônica para o acobertamento de suas operações conforme previsto no RIMCS/02, Anexo V, art. 1º, parágrafo único, inc.I, c/c o Protocolo ICMS nº 10/07, cláusula primeira, inc. IX, § 1º e § 3º, inc. IV. Exige-se de Multa Isolada do art. 54, inc. X, "a", Lei nº 6.763/75.**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL Imputação de emissão irregular de notas fiscais modelo 1 para acobertamento das operações em razão de já estar obrigado à emissão de nota fiscal eletrônica. Exige-se Multa Isolada do art. 55, II, Lei nº 6763/75. Entretanto deve ser excluída a multa isolada por inaplicável à situação em discussão.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1 - constatação, em 13/03/09, da inexistência, no estabelecimento do Autuado, desde 01/12/08, de documento fiscal, ou seja, de nota fiscal eletrônica para acobertamento de suas operações, conforme previsto no RIMCS/02, Anexo V, art. 1º, parágrafo único, inc. I, c/c o Protocolo ICMS nº 10/07, cláusula primeira, inc. XIII, § 1º e § 3º, inc. IV, pelo que se exige a Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 54, inc. X, alínea "a";

2 - emissão de 46 (quarenta e seis) notas fiscais modelo 1, no período de 01/12/08 a 11/03/09, em desacordo com a legislação, uma vez que o Autuado já estava obrigado a emitir nota fiscal eletrônica desde 01/12/08, nos termos do RIMCS/02, Anexo V, art. 1º, parágrafo único, inc. I, c/c o Protocolo

ICMS nº 10/07, pelo que se exige a Multa Isolada capitulada na Lei nº 6.763/75, art. 55, inc. II.

O processo foi instruído pelo Fisco com o Auto de Infração - AI (fls. 02/03); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 04); tela do SICAF "Consulta de Dados Cadastrais do Contribuinte" (fls. 05); TAD nº 012.965 (fls. 06); relação das notas fiscais emitidas (fls. 07) e segundas vias das notas fiscais emitidas (fls. 08/78).

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 101/108, onde alega resumidamente que:

- em preliminar, o AI é nulo de pleno direito, por lhe faltar indicação precisa das infringências, uma vez que os dispositivos infringidos citados em momento algum mencionam a obrigatoriedade de emitir nota fiscal eletrônica;

- não existe dispositivo legal ou regulamentar dispondo sobre a obrigatoriedade de utilizar nota fiscal eletrônica;

- o Protocolo ICMS nº 10/07 não faz parte da legislação tributária e só tem validade entre as unidades federadas e não entre as unidades federadas e o contribuinte;

- o Protocolo ICMS nº 10/07 não foi implementado pela legislação tributária estadual por lei e nem por decreto do Poder Executivo e não houve publicidade do referido protocolo;

- se houvesse obrigatoriedade de emissão da nota fiscal eletrônica, apenas por argumentar, seria cabível somente a exigência da multa capitulada no art. 54, inc. X, alínea "a" da Lei nº 6.763/75;

- a multa capitulada no art. 55, inc. II da Lei nº 6.763/75 é inaplicável ao caso em discussão, tendo em vista que a saída da mercadoria foi feita com documento fiscal emitido com observância de todos os requisitos regulamentares, e que os documentos fiscais não foram considerados nem falsos nem inidôneos pelo Fisco.

Pede, ao final, que o lançamento seja julgado improcedente.

O Fisco, em manifestação de fls. 127/131, refuta as alegações da defesa argumentando, sinteticamente, que:

- quanto à arguição de nulidade do AI, em preliminar, por lhe faltar indicação precisa das infringências, a indicação precisa da infringência está no Protocolo ICMS nº 10/07, cláusula primeira, § 3º, inc. IV, legislação reconhecida pelo Código Tributário Nacional – CTN, art. 100, inc. IV;

- outra legislação que deve ser mencionada, e que foi relacionada nas infringências do TAD nº 012.965, que deu origem ao AI, é o art. 1º do Anexo V do RICMS/02;

- *os outros dispositivos legais contestados pelo Impugnante só reforçam a obrigação do mesmo de observar e cumprir a legislação tributária;*



- desse modo, não há elementos que invalidam a relação processual ou sobre imperfeições formais para prejudicar a apreciação do mérito;

- o Protocolo ICMS nº 10/07, de 18/04/07 foi publicado no D.O.U de 25/04/07 e implementado no RICMS/02 pelo Dec. nº 44.765, de 28/03/08, publicado no Minas Gerais de 29/03/08;

- em relação à multa capitulada no art. 54, inc. X, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, não resta dúvida da obrigatoriedade de utilização da nota fiscal eletrônica desde 01/12/08, pelo Impugnante, conforme o Protocolo ICMS nº 10/07, que transcreve;

- a multa capitulada no art. 55, inc. II da Lei nº 6.763/75 foi aplicada em decorrência do Impugnante utilizar documento vedado pela legislação, vale dizer, a nota fiscal modelo 1 só poderia ser emitida até 30/11/08: a partir de 01/12/08 só poderia utilizar a nota fiscal eletrônica, conforme legislação em vigor.

Pede que o lançamento seja julgado procedente.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

O Autuado argui, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração – AI, alegando faltar-lhe indicação precisa das infringências, uma vez que os dispositivos infringidos citados em momento algum mencionam a obrigatoriedade de emitir nota fiscal eletrônica.

Não procedem as alegações do Autuado, devendo a arguição de nulidade ser rejeitada, pois o AI contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. Existe a citação dos dispositivos infringidos e das penalidades, todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, foram observados, não tendo procedência a arguição de nulidade do presente AI.

Induvidoso que compreendeu a acusação fiscal completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda minuciosamente todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação.

Não se justifica, portanto, a alegada nulidade do Auto de Infração, nem mesmo se vislumbra, no caso, cerceamento de defesa.

### **Do Mérito**

Como relatado, a presente autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1 - constatação, em 13/03/09, da inexistência, no estabelecimento do Autuado, desde 01/12/08, de documento fiscal, ou seja, de nota fiscal eletrônica para acobertamento de suas operações, conforme previsto no RICMS/02, Anexo V, art. 1º, parágrafo único, inc. I, c/c o Protocolo ICMS nº 10/07, cláusula primeira,

inc. XIII, § 1º e § 3º, inc. IV, pelo que se exigiu a Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 54, inc. X, alínea “a”;

2 - emissão de 46 (quarenta e seis) notas fiscais modelo 1, no período de 01/12/08 a 11/03/09, em desacordo com a legislação, uma vez que o Autuado já estava obrigado a emitir nota fiscal eletrônica desde 01/12/08, nos termos do RIMCS/02, Anexo V, art. 1º, parágrafo único, inc. I, c/c o Protocolo ICMS nº 10/07, pelo que se exigiu a Multa Isolada capitulada na Lei nº 6.763/75, art. 55, inc. II.

Assim dispõe a legislação em vigor:

**RICMS/02**

**Anexo V - DOS DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS** (a que se referem os artigos 130, 131 e 160 deste Regulamento)

**Parte 1**

**Art. 1º** - Os estabelecimentos, inclusive o de produtor rural, inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou Nota Fiscal Eletrônica (NF-e):

*I - sempre que promoverem a saída de mercadorias;*

*II - na transmissão da propriedade das mercadorias, quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;*

*III - sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 20 desta Parte.*

**Parágrafo único - Relativamente à utilização da NF-e:**

***I - será obrigatória nas hipóteses definidas em protocolo celebrado entre os Estados e o Distrito Federal; (grifamos)***

**PROTOCOLO ICMS 10, DE 18 DE ABRIL DE 2007**

***Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos.***

***Os Estados de (omissis), Minas Gerais, (omissis), neste ato representados pelos respectivos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação, considerando o disposto nos Arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e no § 2º da Cláusula Primeira do Ajuste SINIEF 07/05, de 30***

de setembro de 2005, resolvem celebrar o seguinte Protocolo:

**Cláusula primeira Acordam os Estados e o Distrito Federal em estabelecer a obrigatoriedade de utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) prevista no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005, em substituição a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para os contribuintes:**

*XIII – fabricantes de semi-acabados, laminados planos ou longos, relaminados, trefilados e perfilados de aço;*

**§ 1º A obrigatoriedade se aplica a todas as operações efetuadas em todos os estabelecimentos dos contribuintes referidos nesta cláusula, que estejam localizados nos Estados signatários deste protocolo, ficando vedada a emissão de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, salvo nas hipóteses previstas neste protocolo.**

**§ 3º A obrigatoriedade de que trata o caput aplica-se:**

*IV – a partir de 1º de dezembro de 2008, relativamente aos incisos VI a XIV, aos contribuintes estabelecidos nos demais Estados e no Distrito Federal; (grifamos)*

Em diligência no estabelecimento do Autuado, em 13/03/09, o Fisco constatou, conforme consta no Termo de Apreensão e Depósito - TAD nº 012.965 anexo às fls. 06 dos autos, que o mesmo, desde 01/12/08, não acobertava as operações que realizava com a nota fiscal eletrônica, conforme determina a legislação em vigor, acima transcrita.

É notório que grande publicidade se fez em torno da obrigatoriedade da utilização da nota fiscal eletrônica, sendo que todos os contribuintes obrigados foram comunicados, além de estar disponível no sítio eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda toda a legislação de regência, além da relação daqueles obrigados, não podendo ser alegado qualquer desconhecimento de tal obrigação.

Assim, corretamente agiu o Fisco apreendendo, no estabelecimento do Autuado, os blocos de notas fiscais cujos modelos não estavam mais autorizados, conforme se verifica pelo Termo de Apreensão e Depósito - TAD nº 012.965 (fls. 06), por estar ele obrigado à emissão da nota fiscal eletrônica.

Por ter o Fisco constatado a inexistência, no estabelecimento do Autuado, de documento fiscal próprio, ou seja, de nota fiscal eletrônica para acobertamento de suas operações, conforme previsto na legislação em vigor, acima transcrita, foi exigida, corretamente, a Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 54, inc. X, alínea "a", abaixo transcrita:

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

*X - por não possuir ou deixar de manter, no estabelecimento, para acobertamento das operações ou prestações que realizar:*

*a) documento fiscal - 1.000 (mil) UFEMGs por constatação do Fisco;*

Por ter emitido notas fiscais modelo 1, no período de 01/12/08 a 11/03/09, em desacordo com a legislação, uma vez que o Autuado já estava obrigado a emitir nota fiscal eletrônica desde 01/12/08, o Fisco exigiu a Multa Isolada capitulada na Lei nº 6.763/75, art. 55, inc. II, abaixo transcrita, no montante de 40 % (quarenta por cento) do valor total das mesmas:

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

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

Verifica-se, pelos documentos acostados aos autos e outras informações colhidas junto ao SICAF, que as notas fiscais modelo 1, sobre o valor das quais se exigiu a multa isolada acima citada, foram emitidas para acobertar operações que realmente ocorreram, com o imposto devidamente destacado e recolhido. Tais documentos foram devidamente autorizados e, embora não fossem mais os apropriados para acobertar tais operações, visto o Autuado já estar obrigado à emissão de nota fiscal eletrônica, acobertaram as operações em comento. Assim, não se pode dizer que o Autuado deu saída, transportou ou entregou tais mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, não ocorrendo, então, a situação tipificada no inc. II do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Desse modo, a exigência desta multa Isolada deve ser excluída da autuação, por ser inaplicável à situação em discussão.

O Autuado pede que seja acionado o permissivo legal contido no § 3º c/c §§ 5º e 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, cancelando as multas. Estabelece a legislação citada 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 do mesmo dispositivo.

Contudo, mesmo estando presente as condições para a aplicação do permissivo, não deve ser ele acionado, pois, como acima demonstrado, a legislação que o obrigava à emissão da nota fiscal eletrônica foi editada com prazo suficiente para que fizesse as adequações necessárias.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as arguições de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada capitulada no art. 55, II, da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Janaina Oliveira Pimenta.

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

---

**Acórdão: 19.311/09/1ª**

Publicado no "MG" em 07/11/2009

---

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE CUMPRIMENTO DE INTIMAÇÃO. Imputação fiscal de não atendimento de intimação. Exigência de Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75. Entretanto, comprovado nos autos que o Sujeito Passivo atendeu à intimação do Fisco. O fato de o Fisco considerar a resposta insatisfatória não enseja a aplicação de penalidade por descumprimento de intimação. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A atuação versa sobre o descumprimento da intimação nº. 14 PP/2008 de 28/08/08, na qual foram solicitados documentos e notas fiscais emitidas pelo Sujeito Passivo, referente às operações de venda à ordem feitas para a AVG Mineração S/A, no período de abril a junho de 2007.

Exige-se Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei nº. 6763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 11/17, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 39/41.

A 1ª Câmara de Julgamento determinou a realização da diligência de fls. 48, para que o Fisco anexasse aos autos o inteiro teor do regime especial relativo ao PTA nº 16.000118337-73, que resultou na juntada dos documentos de fls. 50/60.

Cumprida a diligência, foi concedida vista ao Sujeito Passivo (fls. 62), que se manifesta às fls. 67/72 e o Fisco às fls. 73/74.

---

**DECISÃO**

Pela documentação constante nos autos, verifica-se que o Fisco intimou o Sujeito Passivo a apresentar os documentos relacionados na intimação nº 14 PP/2008 de 28/08/08 (fls. 05), com o objetivo de verificar operações de exportação.

Em resposta à intimação, o sujeito passivo protocolizou em 17/09/08 o documento de fls. 30/31, no qual há vinculação expressa à intimação nº 14 PP/2008.

Por considerar insatisfatórios os esclarecimentos do Sujeito Passivo, o Fisco lavrou em 07/11/08 o Auto de Infração em análise e aplicou a Multa isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

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

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

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

O dispositivo acima, todavia, não se aplica à situação relatada no Auto de Infração, considerando que, objetivamente, o Sujeito Passivo cumpriu a sua obrigação de prestar as informações solicitadas pelo Fisco, embora o fizesse fora do prazo determinado, pois extrapolou os cinco dias concedidos para resposta à intimação.

O Sujeito Passivo não só respondeu à intimação, como justificou a não apresentação dos documentos; e, por fim, no último parágrafo de fls. 31, colocou-se à disposição do Fisco para prestar outros esclarecimentos.

Confrontando os fatos com a prescrição do art. 54, VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, vê-se que o comportamento do Sujeito Passivo não se enquadra na previsão legal, pelos motivos a seguir.

A tipologia infracional prevista no dispositivo acima é “deixar de entregar ou exibir ao Fisco documentos, em desacordo com a legislação tributária”. Tal disposição está em contradição com o relatório do Auto de Infração, no qual o Fisco somente informa que “no dia 26/08/2008, o contribuinte acima recebeu intimação para apresentar”...

O Fisco, portanto, capitulou a infrigência “receber intimação”, em desacordo com a tipologia “deixar de entregar ou exibir ao Fisco documentos”. Por conseguinte, não existe relação entre o fato descrito no Auto de Infração e a penalidade aplicada.

Para apenar qualquer tipo de ilícito, seja ele penal, cível ou tributário é preciso que os fatos se enquadrem perfeitamente aos termos da legislação punitiva. Não é o que se vê na situação em tela, pois o Fisco aplica pena por entender que o contribuinte “recebeu intimação”.

Receber intimação não é ato ilícito na forma narrada na peça fiscal. Ou o Auto de Infração ficou incompleto ou houve erro na descrição dos fatos, pois

faltou descrever, na peça fiscal, a consequência para o Sujeito Passivo ao receber a intimação.

Se o Sujeito Passivo tivesse deixado de responder à intimação, haveria embaraço ao trabalho fiscal e poderia ser aplicada penalidade específica. Mas não foi o que aconteceu. Houve resposta à intimação (fls. 30/31) e justificativa na impugnação acerca da resposta. Se a resposta foi considerada insatisfatória, o Fisco podia se valer de outros instrumentos legais para obter as informações solicitadas ao Contribuinte.

Está claro nos autos de que houve divergência de interpretação dos termos de cumprimento do Termo de Acordo de fls. 50/60, pois o Sujeito Passivo tem posição divergente do Fisco. Nessas hipóteses, porém, aplicar pena por descumprimento de intimação, isto é, de obrigação acessória, não contribui para esclarecer as situações relativas ao pagamento do imposto. Configura renúncia aos vários instrumentos eficazes que o Fisco tem à disposição para fiscalizar os contribuintes.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Assistiu ao julgamento, pela Impugnante, o Dr. Bruno Martins de Almeida. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Relator: Danilo Vilela Prado**

## **17 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE**

---

**Acórdão: 19.283/09/3ª**

Publicado no "MG" em 07/11/2009

---

### ***EMENTA***

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO - ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO. Acusação fiscal de utilização indevida da isenção de ICMS prevista no RICMS/02, Anexo I, Parte 1, Item 81, para as operações de transporte de passageiros em atendimento parcial da linha semiurbana Lavras/Ijaci, mesmo depois de indeferimento do pedido pela Secretaria de Estado de Fazenda. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 54, inc. VI c/c RICMS/02, art. 215, inc. VI, alínea "f". A linha semiurbana Lavras/Ijaci, nº 3106-1, é atendimento parcial da linha nº 3106 – Lavras/Macaia e a legislação de regência estabelece a obrigatoriedade de pedido de reconhecimento de isenção apenas para a linha. Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

---

### ***RELATÓRIO***

#### **Da Autuação**

o processo com o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fls. 02/04); Termos A autuação versa sobre a utilização indevida da isenção de ICMS prevista

no RICMS/02, Anexo I, Parte 1, Item 81, para as operações de transporte de passageiros em linha semiurbana, no período de janeiro de 2007 a abril de 2009, mesmo depois do indeferimento do pedido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, na pessoa do Subsecretário da Receita Estadual, pelo não atendimento a todos os requisitos estabelecidos para a sua concessão.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 54, inc. VI c/c RICMS/02, art. 215, inc. VI, alínea “f”.

O Fisco instruiu de Intimação (fls. 05/12); Auto de Infração – AI (fls. 13/14); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 15/16); Relatório Fiscal com Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 18/20); cópias de pedidos, deferimentos e indeferimento de isenção (fls. 23/27); cópias, por amostragem, dos registros das notas fiscais lançadas com isenção no livro Registro de Saídas (fls. 29/43); cópia da opção pelo crédito presumido lançada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (fls. 45/46); relação das notas fiscais emitidas, indevidamente, ao abrigo da isenção (fls. 47/74); cópia dos relatórios do registro de saídas por “ordem de grupo” (fls. 76/253) e segundas vias das notas fiscais objeto da autuação (fls. 256/1.842).

### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1848/1.865, com documentos anexados às fls. 1.866/1.908, onde alega, em resumo, que é, sim, beneficiado com a isenção.

Elenca as condições em que os sucessivos regulamentos sempre condicionaram o benefício da isenção (veículo dotado de roleta/catraca, impedimento de emissão de documento fiscal, uma porta de entrada e outra de saída) ao prévio reconhecimento da Secretaria de Estado de Fazenda. Deveria apresentar, também, a certidão emitida pelo DER-MG reconhecendo a sua condição de operador da linha e que ele atendia aos requisitos para o reconhecimento do benefício.

Afirma que é titular dos direitos de exploração da linha 3106 – Lavras/Macaia, mediante concessão, conforme termo firmado com o DER-MG.

Relaciona os procedimentos adotados para conseguir a isenção à referida linha Lavras/Macaia e atendimento parcial Lavras/Ipiranga.

Afirma que, em atendimento ao art. 2º do Decreto nº 44.087/05, ingressou com novo requerimento de reconhecimento de isenção para diversas linhas, dentre as quais Lavras/Macaia e atendimentos parciais Lavras/Ipiranga e Lavras/Ijaci.

Relata o indeferimento pelo Subsecretário da Receita Estadual sobre o pedido de isenção supramencionado. Entretanto, salienta que o Decreto nº 44.509/07 tornou sem efeito os indeferimentos efetuados pelo Subsecretário.

Define linha e atendimento parcial conforme Decreto nº 44.603/07.

Tece comentários sobre a linha Lavras/Macaia.



Garante que o atendimento parcial Lavras/Ijaci, por ser atendimento parcial da linha Lavras/Macaia, também faz jus à isenção.

Enfatiza que não se trata de pedido de isenção novo, mas de isenção concedida anteriormente em 19/08/05, que reconheceu o direito à isenção do ICMS relativamente à linha 3106 - Lavras/Macaia e seu atendimento parcial Lavras/Ipiranga.

Reafirma que tem concessão da linha Lavras/Macaia e seus atendimentos parciais.

Alega que a multa isolada não se amolda à conduta do contribuinte, devendo a penalidade ser integralmente cancelada; que no caso de não se possuir isenção o documento a ser emitido é o Bilhete de Passagem Rodoviário – BPR – modelo 13 e que no BPR não se encontra campo para o lançamento do ICMS.

Declara que a data inicial para contagem dos juros de mora sobre a multa deve ser o 30º (trigésimo) dia após a data da lavratura do auto de infração.

Cita o art. 226 da Lei nº 6.763/75, onde comanda que os juros de mora serão cobrados com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Reafirma que a data de vencimento tanto da multa isolada quanto da multa de revalidação se dá ao cabo dos trinta dias seguintes à notificação do auto de infração.

Alega que não houve nada que possa se relacionar com a prática de crimes contra a ordem tributária prevista na Lei nº 8137/90. O que houve é uma divergência na interpretação da legislação tributária.

Aduz que a Representação Fiscal não pode ser utilizada como instrumento para a cobrança de tributos.

Requer o cancelamento integral do auto de infração.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 1.913/1.918, refutando as alegações da defesa.

Afirma que em nenhum momento foi apresentado documento atestando a afirmação de que o Autuado é beneficiado com a isenção, tal como exigido no RICMS/02, Anexo I, Parte 1, item 81, alínea “b”.

Observa que o Impugnante tinha total conhecimento dos procedimentos exigidos para a isenção.

Com relação à afirmação do Impugnante de que é titular dos direitos de exploração da linha 3106-Lavras/Macaia e dos procedimentos adotados para consegui-la, rebate afirmando que em momento algum se colocou em dúvida a condição de titularidade de tais direitos. O que está sendo autuado é a utilização indevida de isenção, não concedida ao Impugnante.

Explica que as linhas que possuíam a isenção expressa, tal como exigido pelo RICMS, eram: linhas 3106 – Lavras/Macaia, 3106-A - Lavras/Ipiranga e 3563 – Lavras-Perdões, o que pode se comprovar nos despachos às fls. 24/25.

Para as outras linhas, quais sejam: 3106-1 – Lavras/Ijaci, 3711-6 – Lavras/ Itumirim, 3795-2 - Perdígão/Araújos, 4154 – Perdões/São Sebastião Estrela e 4156-1 – Leandro Ferreira/Nova Serrana o que se pretendia era que a isenção se iniciasse a partir do citado requerimento dos impugnantes, às fls. 23.

Tal requerimento fora indeferido pelo Subsecretário da Receita Estadual, conforme despacho às fls. 26, por não atender a todos os requisitos estabelecidos na legislação vigente. A ciência do indeferimento do requerimento, por parte do Impugnante, se deu em 03/07/06, conforme fls. 27.

Conclui que, da data da ciência do indeferimento, 03/07/06, até à data da publicação do Decreto nº 44.509/07 a empresa não estava autorizada a se valer da isenção em nenhuma das linhas objeto do citado requerimento.

Com o advento do Decreto nº 44.509/07, informa que houve realmente a suspensão dos indeferimentos no interstício entre os Decretos nº 44.087/05 e o nº 44.509/07. Assim, os indeferimentos tornados sem efeito são aqueles cujas isenções já haviam sido concedidas, conforme comando do parágrafo único do art. 2º do citado decreto. Entende que não há que se falar em cancelamento de indeferimento de linha que nunca teve a isenção autorizada legalmente.

Para demonstrar isto diz que para a linha 3711-6 Lavras/Itumirim foi lavrado, em separado, o Auto de Infração nº 01.000161326-35, onde foi autuada, também, a utilização indevida do instituto da isenção, sendo que tal infração foi reconhecida pelo Impugnante e o Auto de Infração quitado por parcelamento.

Quanto às outras linhas, com exceção da 3106-1, ora autuada, informa que o Impugnante não se utilizou do instituto da isenção e, portanto, não são objeto de discussão.

Ao garantir, novamente, que o atendimento parcial Lavras/Ijaci – linha 3106-1 não faz jus à isenção, ressalta que o CTN dispõe em seu art. 111, inciso II, que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Portanto, o Impugnante deveria ter se munido da devida outorga da isenção da referida linha 3106 – 1 – Lavras/Ijaci para a utilização do benefício fiscal.

Ao enfatizar que não se trata de pedido de isenção novo, mas de isenção concedida anteriormente a 19/08/05, o Autuado não revelou a verdade dos fatos. Enfatiza que não há, conforme claramente exigido na legislação, nenhuma autorização do Subsecretário da Receita Estadual autorizando tal isenção.

Quanto à multa isolada exigida, informa que as notas fiscais objeto da autuação foram emitidas para o recebimento de vendas mensais de vales transportes, conforme se verifica na discriminação dos serviços das referidas notas. Assim sendo, existe sim o campo destinado à base de cálculo, alíquota e ao valor do ICMS devido, que não foram preenchidos.

Com relação ao termo inicial de contagem dos juros de mora incidentes sobre a multa de revalidação, estabelece o RICMS/02, art. 89, inc. IV e

parágrafo único que se considera esgotado o prazo para recolhimento do imposto, relativamente à operação com mercadoria cuja saída ocorra com documento fiscal sem destaque do imposto devido, aplicando-se, também, à prestação de serviço de transporte.

Quanto à Representação Fiscal, que não é este o foro adequado para tratar de tal assunto, já que ela só terá início após o julgamento definitivo na esfera administrativa.

Pede, ao final, que seja julgado procedente o lançamento.

#### **DECISÃO**

Cuida a presente autuação de acusação de utilização indevida da isenção de ICMS prevista no RICMS/02, Anexo I, Parte 1, Item 81, para as operações de transporte de passageiros em linha semiurbana no período de janeiro de 2007 a abril de 2009, mesmo depois de indeferimento do pedido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, na pessoa do Subsecretário da Receita Estadual, pelo não atendimento a todos os requisitos estabelecidos para a sua concessão, pelo que foi exigido ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista na Lei nº 6.763/75, art. 54, inc. VI c/c RICMS/02, art. 215, inc. VI, alínea "f".

Assim dispõe a legislação relativa à matéria:

#### **RICMS/02**

#### **ANEXO I**

#### **DAS ISENÇÕES**

#### **PARTE 1**

#### **DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO (a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)**

<b>ITEM</b>	<b>HIPÓTESES/CONDIÇÕES</b>	<b>EFICÁCIA ATÉ</b>
81	<b>Prestação de serviço de transporte intermunicipal de passageiros, desde que com características de transporte coletivo urbano (Efeitos a partir de 19/08/2005):</b>	Indeterminada
81	<i>Prestação de serviço de transporte intermunicipal de passageiros, desde que com características de transporte coletivo urbano, na Região Metropolitana de Belo Horizonte ou entre os demais municípios que comportem a prestação de igual serviço, neste caso, a critério do Diretor da Superintendência da Receita Estadual (SRE), mediante pedido do interessado Efeitos de 15/12/2002 a 18/08/2005.</i>	Indeterminada
	<i>a - na Região Metropolitana de Belo Horizonte; ou (Efeitos a partir de 19/08/2005)</i>	
	<b>b - entre os demais municípios que comportem</b>	

	<p><i>prestação de igual serviço, hipótese em que a isenção será previamente reconhecida pelo Subsecretário da Receita Estadual, mediante pedido do interessado. (Efeitos a partir de 19/08/2005)</i></p>	
81.1	<p><i>Para o efeito do disposto neste item, considera-se serviço de transporte coletivo de passageiros, com características urbanas, o transporte prestado de forma regular entre os municípios:</i></p> <p><i>a - pelo Trem Metropolitano ou pelo Trem Suburbano;</i></p> <p><i>b - pela Secretaria de Estado de Transportes e Obras Públicas (SETOP), ou por terceiro delegado mediante concessão daquela, quando na Região Metropolitana de Belo Horizonte ou em linha semi-urbana. (Efeitos a partir de 10/06/2009)</i></p> <p><i>b - pela Secretaria de Estado de Transportes e Obras Públicas (SETOP), ou por terceiro delegado mediante concessão daquele, quando na Região Metropolitana de Belo Horizonte ou em linha semi-urbana. (Efeitos de 24/07/2007 a 09/06/2009)</i></p> <p><i>b - pelo Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de Minas Gerais (DER/MG), ou por terceiro delegado mediante concessão daquele, quando na Região Metropolitana de Belo Horizonte ou em linha semi-urbana. (Efeitos de 19/08/2005 a 23/07/2007)</i></p> <p><i>b - pelo Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de Minas Gerais (DER/MG), ou por terceiro delegado, mediante concessão deste, quando na Região Metropolitana de Belo Horizonte ou em linha semi-urbana. (Efeitos de 15/12/2002 a 18/08/2005)</i></p>	
81.2	<p><i>O veículo utilizado no transporte rodoviário deverá: (Efeitos a partir de 19/08/2005)</i></p>	
81.2	<p><i>O veículo utilizado no transporte rodoviário deverá manter controle do fluxo de passageiros pelo sistema de roleta, sem emissão de bilhete de passagem. (Efeitos de 15/12/2002 a 18/08/2005)</i></p> <p><i>a - manter controle do fluxo de passageiros pelo</i></p>	

	<p>sistema de roleta, sem emissão de bilhete de passagem; e (Efeitos a partir de 19/08/2005)</p> <p><i>b</i> - possuir portas distintas para entrada e saída de passageiros, exceto na hipótese de veículo com porta única classificado no código 8702.10.00 ou 8702.90.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), com volume interno de habitáculo, destinado a passageiro e motorista, superior a 6m<sup>3</sup> e inferior a 9m<sup>3</sup> e com corredor interno para circulação dos passageiros - microônibus, independentemente do número máximo de lugares. (Efeitos a partir de 19/08/2005)</p>	
81.3	<b>Revogado - Efeitos a partir de 04/05/2007</b>	
81.3	<b>Entende-se por <u>linha</u> semi-urbana a <u>linha</u> que opera em itinerário praticamente urbanizado, apresentando intensa variação de demanda de passageiros ao longo do dia. (Efeitos de 15/12/2002 a 03/05/2007)</b>	
81.4	<b>Para o reconhecimento da isenção de que trata a alínea “b” do item 81, a comprovação:</b> (Efeitos a partir de 04/05/2007)	
81.4	<p>Para o fim de subsidiar a decisão do pedido de reconhecimento da isenção, o interessado apresentará Certidão expedida pelo DER/MG atestando sua condição de delegatário de serviço de transporte em <u>linha</u> semi-urbana. (Efeitos de 19/08/2005 a 03/05/2007)</p> <p><b>a - da condição de delegatário de serviço de transporte em <u>linha</u> semi-urbana far-se-á por certidão expedida pela SETOP; (Efeitos a partir de 24/07/2007)</b></p> <p>a - da condição de delegatário de serviço de transporte em <u>linha</u> semi-urbana far-se-á por certidão expedida pelo DER/MG; (Efeitos de 04/05/2007 a 23/07/2007)</p> <p><i>b</i> - do atendimento dos requisitos previstos no subitem 81.2 far-se-á mediante diligência fiscal, exceto quanto à vedação de emissão de bilhete de passagem. (Efeitos a partir de 10/06/2009)</p> <p><i>b</i> - do atendimento dos requisitos previstos no subitem 81.2 far-se-á mediante diligência fiscal.</p>	

	(Efeitos de 04/05/2007 a 09/06/2009)	
81.5	<b>Revogado - Efeitos a partir de 04/05/2007</b>	
81.5	<b>Para efeito de fruição do benefício relativamente à <u>linha</u> semi-urbana, o atendimento das condições estabelecidas será verificado mediante diligência fiscal. (Efeitos de 19/08/2005 a 03/05/2007)</b>	
81.6	A vedação quanto à emissão de bilhete de passagem, prevista na alínea "a" do subitem 81.2, somente se aplica após o reconhecimento da isenção. (Efeitos a partir de 10/06/2009)	
81.7	Cumulativamente ao controle do fluxo de passageiros pelo sistema de roleta, é facultada a emissão de bilhete de passagem, quando se tratar de linha seccionada com cobrança de tarifas diferenciadas. (Efeitos a partir de 10/06/2009)	

**DECRETO N° 44.087, DE 18 DE AGOSTO DE 2005**

**Art. 2º** Em se tratando de linha semi-urbana, o contribuinte que possuir reconhecimento da isenção de que trata a alínea b do item 81 da Parte 1 do Anexo I do RICMS anterior à data de publicação deste Decreto poderá realizar novo pedido de reconhecimento de isenção até o dia 30 de novembro de 2005. (Efeitos a partir de 19/08/2005 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. n° 44.158, de 29/11/2005)

§ 1º Exercida a faculdade de que trata o caput deste artigo no prazo nele estabelecido, o atual reconhecimento de isenção perderá a eficácia, na hipótese de indeferimento do novo pedido, a partir de 1º de junho de 2007.

§ 2º Na hipótese de não-apresentação de novo pedido nos termos do caput deste artigo, a isenção cujo reconhecimento tenha sido efetuado em data anterior à de publicação deste Decreto perderá a eficácia a partir de 1º de fevereiro de 2006.

**Art. 3º** Os pedidos de reconhecimento de isenção relativos ao benefício de que trata o item 81 da Parte 1 do Anexo I do RICMS pendentes de

decisão na data de publicação deste Decreto serão encaminhados para a repartição fazendária de origem, para adequação aos requisitos estabelecidos nos subitens 81.4 e 81.5 do referido dispositivo, com redação dada pelo art. 1º.

**DECRETO N° 44.509, DE 03 DE Maio DE 2007**

**Art. 2º Ficam sem efeito os indeferimentos dos pedidos de reconhecimento de isenção protocolizados com base no art. 2º do Decreto nº 44.087, de 18 de agosto de 2005, proferidos com base exclusivamente no subitem 81.3 da Parte 1 do Anexo I do RICMS.**

*Parágrafo único.* Na hipótese do caput, os reconhecimentos de isenção anteriores a 19 de agosto de 2005 permanecem válidos, sem prejuízo de sua revisão de ofício, a critério da autoridade administrativa.

O Decreto nº 44.603/07, que contém o Regulamento do Serviço de Transporte Coletivo Rodoviário Intermunicipal e Metropolitano do Estado de Minas Gerais – RSTC, traz as seguintes definições:

**Seção III**

**Das Definições**

**Art. 4º** Para efeito deste Regulamento considera-se:

*XVIII - itinerário:* trajeto definido pela SETOP para realização de viagem;

*XIX - linha:* serviço regular de transporte coletivo de passageiros, realizado entre dois pontos extremos, considerados início e fim da linha com características operacionais pré-fixadas;

*XXV - seção:* o trecho do itinerário da linha regular em que é autorizada a cobrança de tarifa específica;

**Art. 5º** Para o Sistema Intermunicipal de Passageiros, considera-se:

*I - atendimento parcial - ATP:* serviço destinado a cumprir parte do itinerário da linha compreendida entre dois pontos de Seção ou entre um ponto de Seção e um ponto extremo, não podendo coincidir os pontos extremos do ATP com os de linha regular existente;

*IV - conexão de linhas:* conjugação de horários entre duas ou mais linhas ou serviços, possuindo

*um ponto extremo comum, fazendo-se a venda simultânea da passagem, não podendo coincidir com serviços existentes;*

*V - encurtamento de linha: deslocamento de ponto extremo original da linha, a partir de um dos extremos, com redução de quilometragem, não podendo o encurtamento coincidir com os pontos extremos de outra linha ou serviço existente;*

*VIII - fusão de linhas: agregação de linhas existentes e operadas por uma mesma Delegatária, cujos itinerários se complementem, ainda que se superponham, não podendo coincidir os pontos extremos com linhas ou serviços existentes;*

*IX - linha intermunicipal: linha cujos pontos extremos se localizam em municípios distintos do Estado de Minas Gerais, mesmo que o seu itinerário transponha, sem parada ou ponto de Seção, os limites do Estado, bem como os serviços autorizados por municípios vizinhos com pontos extremos próximos à divisa, permitindo conexão com a utilização de um único veículo;*

**X - ponto extremo:** local onde se inicia ou termina uma viagem, havendo pré-determinação dos horários de partida;

*XI - ponto de parada: local destinado ao descanso e alimentação da tripulação e passageiros, devendo possuir instalações sanitárias;*

*XII - ponto de seção: ponto limite de trecho compreendido pela Seção, sendo destinado ao embarque e desembarque de passageiros, podendo ou não ser dotado de agência de venda de passagens;*

*XIII - prolongamento de linha: deslocamento do ponto extremo original da linha a partir de um dos extremos, com acréscimo de quilometragem, não podendo coincidir os pontos extremos do mesmo com linha ou serviço existente;*

**XVIII - sistema de transporte coletivo intermunicipal de passageiros** - sistema intermunicipal de passageiros: conjunto de linhas regulares e serviços integrantes do transporte coletivo rodoviário intermunicipal, gerenciados pela SETOP; e



**XIX - viagem:** *itinerário percorrido pelo veículo em um mesmo sentido, entre os pontos de origem e destino, podendo ser:*

*a)direta: quando não tiver ponto de Seção intermediário;*

*b)seccionada: quando tiver ponto de Seção intermediário; e*

*c)semi-direta: quando todo ponto de Seção coincidir com ponto de parada. (grifamos)*

O Autuado é titular dos direitos de exploração da linha nº 3106 – Lavras/Macaia, mediante concessão, conforme Termo de Aditamento ao Contrato de Concessão da linha 3106, assinado com o Departamento de Estrada de Rodagem de Minas Gerais em 20/01/01 (fls. 1.866/1.868 dos autos). É titular da linha desde 1998, conforme Certidão emitida pela Secretaria de Transportes e Obras Públicas – SETOP (fls. 1.869/1870). A SETOP emitiu certidão (fls. 1.876) de que o Autuado é empresa delegatária de serviço de transporte de coletivo intermunicipal rodoviário de passageiros, operando os serviços da linha 3106 – Lavras/Macaia e seus atendimentos, 3106-A – Lavras/Ipiranga e 3106-1 – Lavras/Ijaci.

A linha nº 3106 compreende o trecho entre o município de Lavras e localidade denominada Macaia, distrito do município de Bom Sucesso. Pelos mapas anexados às fls. 1.873/1.874, pode-se constatar que o município de Ijaci é passagem obrigatória entre Lavras e Macaia, do mesmo modo que do atendimento parcial Lavras/Ipiranga.

Em 1998 o Autuado requereu e lhe foi concedido isenção para a linha 3106 – Lavras/Macaia e, expressamente, para o seu atendimento parcial Lavras/Ipiranga, conforme documentos de fls. 24, 1.871/1.872.

Em 16/11/05, atendendo o disposto no Decreto nº 44.087/05, acima transcrito, ingressou com novo pedido de isenção (fls. 23) para a linha 3.106 – Lavras/Macaia e seus atendimentos parciais 3.106-A – Lavras/Ipiranga e 3.106-1 – Lavras/ Ijaci. Tal pedido foi indeferido pelo Subsecretário da Receita, em despacho de 19/06/06 (fls. 26), por não atender todos os requisitos estabelecidos no item 81, Parte 1 do Anexo 1 do RICMS/02, sem especificar qual requisito não fora atendido.

Em 08/05/07, o Decreto nº 44.509, acima transcrito, tornou sem efeito os indeferimentos efetuados com base no art. 2º do Decreto nº 44.087/07 com base exclusivamente no subitem 81.3 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. Contudo, estabelece o mesmo decreto, no parágrafo único do art. 2º, que os reconhecimentos de isenção anteriores a 19/08/05 permanecem válidos.

Argumenta o Fisco, com base no CTN, art. 111, inc. II, que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Desse modo, o Impugnante deveria ter se munido da devida outorga da isenção da referida linha 3106 – 1 – Lavras/Ijaci.

Ao se examinar a redação do art. 2º do Decreto nº 44.509/07, constata-se que ficaram sem efeito os indeferimentos efetuados com base no art. 2º do Dec. 44.087/07 com base exclusivamente no subitem 81.3 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, com a redação novamente transcrita:

81.3 *Revogado - Efeitos a partir de 04/05/2007*

81.3 *Entende-se por linha semi-urbana a linha que opera em itinerário praticamente urbanizado, apresentando intensa variação de demanda de passageiros ao longo do dia. (Efeitos de 15/12/2002 a 03/05/2007)*

O Indeferimento do Subsecretário da Receita Estadual, fls. 26, é genérico, dizendo apenas que o motivo foi o não atendimento a todos os requisitos estabelecidos no item 81, Parte 1 do Anexo 1 do RICMS/02, sem especificar qual requisito não fora atendido.

O Fisco entendeu que o indeferimento ficou sem efeito com o advento do Decreto nº 44.509/07, mas que permaneceram válidas, com base do parágrafo único do mesmo decreto, apenas aquelas isenções já concedidas antes de 19/08/05, reconhecendo como válidas apenas as linhas 3106 – Lavras/Macaia e seu atendimento parcial 3106-A – Lavras/Ipiranga. Ao assim entender, forçoso é entender, também, que o Fisco confirma que a linha 3106 atendia a todos os requisitos previstos no item 81 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Como o atendimento parcial 3106-1 – Lavras/Ijaci é parte da linha 3106, forçoso também é concluir que este atendimento parcial atende a estes requisitos.

Ressalte-se que toda a legislação referente à isenção em comento, acima transcrita, se refere apenas à linha, genericamente, nunca o atendimento parcial de linha. Desse modo, pode-se concluir, em consonância com o CTN, art. 111, inc. II, que a legislação não exige reconhecimento de isenção para atendimento parcial de linha.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Aquiles Nunes de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

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

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE – RODOVIÁRIO DE CARGA – PRESTAÇÃO DESACOBERTADA.** Imputação fiscal de prestação de serviço de transporte desacobertada gerando a obrigação de recolhimento do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso VII do art. 55. Contudo não há no campo próprio do Auto de Infração dispositivo normativo que sustente a acusação fiscal, tão pouco que estabeleça a responsabilidade da Impugnante pelo imposto. Exigências fiscais canceladas.

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – EMISSÃO APÓS A DATA LIMITE PARA UTILIZAÇÃO.** Constatado que a operação encontrava-se acobertada por nota fiscal emitida após a data limite. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIV, mantida. Entretanto, deve ser excluída a majoração da penalidade por não configurada a reincidência.

**Lançamento parcialmente procedente. Acionado o permissivo legal, art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, para cancelar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIV da mesma lei. Decisões unânimes.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação acerca das exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isoladas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e nos incisos VII e XIV do art. 55.

Narra o Auto de Infração que a Fiscalização constatou, no dia 07 de janeiro de 2009, o transporte de 30.000 (trinta mil) kg de couro bovino salgado acobertado pela Nota Fiscal 000010 tendo como destinatária a empresa Gelita do Brasil estabelecida em Maringá - Paraná. A nota fiscal foi emitida em 06 de janeiro de 2009, mesma data da saída, pela Couros Leste Produtos Agropecuários Ltda, localizada em Governador Valadares - Minas Gerais. No momento da abordagem fiscal, a Nota Fiscal 000010 apresentada encontrava-se com a data limite de emissão expirada desde 04 de outubro de 2008. A Fiscalização considerou que a prestação de serviço de transporte interestadual entre os municípios de Governador Valadares e Maringá também se encontrava desacobertada de documentação fiscal hábil.

Consta ainda do Auto de Infração que a Multa Isolada relacionada ao inciso XIV do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi majorada em 50% (cinquenta por cento) conforme determina o art. 53, § 7º da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 29/33, em síntese, aos argumentos seguintes:

- preliminarmente sustenta que devem ser considerados nulos todos os atos realizados até a impugnação eis que eivados de vícios por não ter havido sua citação formal, não obstante o conhecimento de seu endereço, e este fato ter ocasionado cerceamento do direito de defesa;

- foi surpreendida em 17 de abril de 2009 com o telefonema do setor de crédito tributário da Administração Fazendária III de Governador Valadares informando que havia uma multa em aberto, ocasião em que seu contador compareceu a repartição fazendária questionando a intimação;

- diante do questionamento obteve a informação de que nem a empresa e nem a contabilidade foram localizados e, portanto, seguiu-se a intimação por edital;

- o contador, diante da demora do Auto de Infração procurou, diversas vezes a repartição fazendária para solucionar a situação;

- ato contínuo foi contatado o posto fiscal a fim de obter informações;

- a nota fiscal em nenhum momento pode ser considerada falsa ou inidônea, uma vez que se trata de mero descuido da parte do emitente ao não observar que o bloco estava vencido, sem, contudo, demonstrar má fé;

- a segunda notificação se deu em razão do não recolhimento do ICMS por parte do motorista contratado pela empresa adquirente;

- realizou denúncia espontânea e solicitou novos blocos para reparar o erro.

Ao final, requer o acolhimento da preliminar, a reabertura do prazo para realização de defesa e impugnação, seja reconhecida sua primariedade com o benefício de redução de 95% (noventa e cinco por cento) da multa, e, alternativamente, seja concedido prazo para realização do pagamento da multa com descontos da lei.

O Fisco se manifesta às fls. 59/63, contrariamente ao alegado pela Impugnante, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o prazo de emissão da nota fiscal autuada havia se expirado desde 04 de outubro de 2008, há aproximadamente 95 (noventa e cinco) dias;

- o serviço de transporte interestadual era realizado por transportador autônomo pertencente do Rio Grande do Sul e encontrava-se desacompanhado de documentação fiscal hábil;

- cita e transcreve o art. 4º, § 5º do Anexo XV do RICMS/02;

- o remetente é contribuinte do ICMS no Estado de Minas Gerais e seu regime de recolhimento é o débito e crédito;

- os prazos e forma concedidas a Autuada para se manifestar e se defender estão estritamente em conformidade com a legislação vigente;

- após a primeira recusa da carta registrada em 02 de fevereiro de 2009, a Autuada foi contatada pelo Posto Fiscal Olavo Gonçalves Boaventura que solicitou o envio de cópia de documento atualizado que comprovasse a veracidade de seu endereço e o mesmo enviou uma conta de água e esgoto e, apesar deste documento comprovar a regularidade do endereço da primeira correspondência, o contribuinte pediu que o envio da segunda fosse para outro local.

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 as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isoladas capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e nos incisos VII e XIV do art. 55, em face das seguintes imputações fiscais:

- transporte de 30.000 (trinta mil) kg de couro bovino salgado acobertado pela Nota Fiscal nº 000010, emitida em 06 de janeiro de 2009, mesma data da saída, com a data limite de emissão expirada desde 04 de outubro de 2008;

- prestação de serviço de transporte interestadual entre os municípios de Governador Valadares/Minas Gerais e Maringá/Paraná desacobertada de documentação fiscal hábil.

Consta ainda do Auto de Infração que a Multa Isolada relacionada ao inciso XIV do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi majorada em 50% (cinquenta por cento) conforme determina o art. 53, § 7º da mesma lei.

**Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a alegação da Impugnante de que o Auto de Infração padeceria de vício insanável dada a incorreção da intimação o que lhe causou cerceamento ao amplo direito de defesa.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

**“SEÇÃO III  
DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO**

*Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:*

*II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;*

*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.

Da leitura do dispositivo regulamentar acima transcrito em confronto com o Auto de Infração verifica-se não ter restado configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos e descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional. Por consequência, não houve qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado, assim, o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Também com relação à intimação tem-se dos autos que foram cumpridos todos os requisitos e formas ditados pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

“Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial.

§ 1º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no órgão oficial.

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

*II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:*

*a) na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais; ou*

*b) no 11º (décimo primeiro) dia a contar do dia em que foi postado o documento caso no recibo não conste a assinatura ou a data de seu recebimento;*

*III - em se tratando de intimação por meio de publicação no órgão oficial, na data de sua publicação; (g.n.)*

Verificando-se as normas acima transcritas vê-se que a intimação poderá se dar por edital dentro dos critérios da própria Fazenda Pública Estadual (art. 10). Entretanto, no caso dos autos, não foi a intimação por edital a primeira opção do Fisco.

Tem-se dos autos que a primeira tentativa de intimação por via postal se deu na data de 29 de janeiro de 2009 (fl. 11), tendo ocorrido três tentativas e devolução em face do número ser inexistente.

A segunda tentativa de intimação também se operou por via postal, em 09 de fevereiro de 2009, e consta do documento de fl. 13 a informação do serviço de correios de que não havia ninguém no endereço para receber o documento.

Portanto, frustradas as tentativas de intimação por via postal, foi feita a publicação de edital no Diário Oficial do Estado – o “Minas Gerais” (fl. 19).

Nos termos do regulamento acima transcrito, a intimação por meio de publicação no órgão oficial considera-se perfeita na data da publicação.

Assim, comprovadas nos autos as tentativas para a intimação por via postal e que, não tendo estas se concretizado, partiu-se para a intimação por edital que se deu na forma prevista na legislação, não há como acolher a pretensão da Impugnante.

Neste diapasão, da análise do Auto de Infração em apreciação em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira e não restou configurado o alegado cerceamento ao direito de defesa.

### **Do Mérito**

Antes mesmo de se adentrar nos aspectos de mérito propriamente dito é importante registrar não haver nos autos um demonstrativo claro e preciso das exigências das multas. Assim, resta observar apenas os ditames constantes do próprio Auto de Infração onde encontram-se capituladas as Multas de Revalidação e Isoladas constantes da Lei nº 6.763/75, respectivamente, inciso II do art. 56 e incisos VII e XIV do art. 55.

Do Auto de Infração consta também que a Multa Isolada relacionada ao inciso XIV do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi majorada em 50% (cinquenta por cento) conforme determina o art. 53, § 7º da mesma lei.

Em relação ao mérito das exigências, duas análises devem ser feitas.

A primeira diz respeito a infração ao inciso XIV do art. 55 da Lei nº 6.763/75 que assim determina:

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

*XIV – por transportar mercadoria acompanhada de documento fiscal com prazo de validade vencido ou emitido após a data limite para utilização ou acobertada por documento fiscal sem datas de emissão e saída, com data de emissão ou de saída rasurada ou cujas datas de emissão ou saída sejam posteriores à da ação fiscal – 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou da prestação;*

Pelo Auto de Infração em apreciação e da análise do documento de fls. 05, efetivamente está demonstrado que a Impugnante emitiu a Nota Fiscal n.º 00010 após a data limite para sua utilização.

No rodapé da nota fiscal de fls. 05 verifica-se que referido documento era “*válido para uso até 03/10/2008*”. No entanto, pela leitura do próprio documento é possível verificar que sua emissão se deu em 06 de janeiro de 2009, conforme consta do campo próprio. Portanto, claro está que o referido documento foi emitido em desacordo com a legislação e que a conduta da Impugnante está perfeitamente descrita no inciso XIV do art. 55 da Lei nº 6.763/75 como passível de sanção.

Assim, não há como acolher o único argumento da Impugnante com relação a esta matéria, qual seja, de que houve um simples descuido na emissão da nota fiscal, objeto da autuação.

Mesmo que se admita tal descuido, a infração é objetiva e está demonstrada nos autos, devendo ser aplicadas as disposições contidas no art. 136 do Código Tributário Nacional que determinam que “*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.*”

Sustenta também a Impugnante que deve ser considerada a “denúncia espontânea” por ela protocolada conforme documento de fl. 48.

Como pode ser visto, este documento é datado de 19 de janeiro de 2009. Como a autuação se deu em 07 de janeiro de 2009 e foi também quando a Contribuinte teve conhecimento, pois consta da própria nota fiscal, objeto da autuação (fl. 05), carimbo do Posto Fiscal Olavo Boaventura dando conta da emissão de DARF para efeito de pagamento, a chamada “denúncia espontânea”



não pode surtir o efeito desejado pela Defendente, por força do art. 138 do Código Tributário Nacional que assim estabelece:

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

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

Acrescente-se ainda que a própria Impugnante afirma em sua impugnação (fl. 29): *“ a empresa foi autuada em 07/01/09 na barreira fiscal Olavo Gonçalves Boaventura, município de Córrego Dantas por transportar mercadoria onde a Nota Fiscal de nº 00010 no valor de R\$ 27.192,00 que a acobertava, estava com data para emissão vencida além do ICMS do frete não estar recolhido, (.....)”*

Assim, está correta a exigência da penalidade pela emissão da Nota Fiscal nº 00010 após expirado o prazo limite de sua utilização não podendo ser acatada a “denúncia espontânea” protocolada pela Impugnante depois de já ter conhecimento da infração.

Contudo, não restou comprovada nos autos nenhuma justificativa para a exigência da majoração desta penalidade.

Ao contrário, consta dos autos, às fls. 64 e 66, informação de que a ora Impugnante não é reincidente na prática da infração ao mesmo dispositivo. Assim, não comprovada a reincidência, não se justifica a majoração da multa isolada.

Por outro lado, o conjunto de provas dos autos induz à aplicação do art. 53, §3º da Lei nº 6.763/75, o qual determina 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 §§ 5º e 6º de tal artigo.

Para ficar ainda mais clara a questão, veja-se a regra contida no citado § 3º do artigo 53 da Lei nº 6.763/75:

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

*§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.*

Ressalte-se que a aplicação do permissivo legal não atinge o mérito da imputação fiscal, mas apenas inibe a exigência da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, infração considerada como cometida.

O efeito prático desta decisão é de que não haverá qualquer pagamento, relativamente ao processo no qual a decisão foi prolatada, a ser feito pela Consulente, por ter sido acionado o permissivo legal. Entretanto, como a decisão de mérito foi desfavorável à Impugnante, ficou configurado o cometimento da infração à legislação tributária.

Assim, caso a Defendente volte a praticar a mesma infração, no período de 05 (cinco) anos, será considerada reincidente, a multa será majorada e o Conselho de Contribuintes não mais poderá reduzir ou cancelar a penalidade lhe aplicada. É esta a determinação contida nos §§ 5º e 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Com relação à segunda questão existente nos autos, qual seja, a exigência do imposto devido pela prestação de serviço de transporte, a mesma não pode ser mantida.

Primeiramente, é importante explicitar que o Fisco levanta em sua manifestação, portanto, após a defesa apresentada pela Impugnante e sem que fosse dado a esta oportunidade do contraditório, que a exigência relativa a prestação de serviço se sustentaria por ser a Impugnante lançada por débito e crédito e, nesta condição, teria que promover o recolhimento na forma ditada pelo art. 4º do Anexo XV do Regulamento do ICMS.

Pelo simples fato de não constar este dispositivo na capitulação legal no Auto de Infração, já não seria possível a manutenção da exigência. Contudo, verifica-se ainda que, a par da informação trazida na manifestação, portanto, intempestivamente, o nome da Impugnante contém a sigla ME. Caso a Impugnante fosse uma microempresa, ela não estaria sujeita ao recolhimento do imposto questionado neste autos por força das disposições contidas no § 2º do mesmo art. 4º citado pelo Fisco, a saber:

## **“CAPÍTULO II**

### ***Da Substituição Tributária nas Prestações de Serviço***

#### **SEÇÃO I**

#### ***Da Responsabilidade do Alienante ou do Remetente pelo Imposto Devido pelos Prestadores de Serviço de Transporte***

*Art. 4º - O alienante ou remetente de mercadoria ou bem inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário.*

§ 2º - Na hipótese de alienante ou remetente enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte, a responsabilidade somente se aplica em se tratando de estabelecimento industrial;

Assim, mesmo que pudesse ser considerado o argumento apresentado pelo Fisco, haveria uma dúvida nos autos quanto a aplicabilidade ao caso em tela das disposições acima transcrita já que pela informação constante do Auto de Infração o Código Nacional de Atividade – CNAE da Impugnante é 4623-1/02 que corresponde ao “comércio atacadista de couros, lãs, peles e outros subprodutos não-comestíveis de origem animal”

Não bastasse esta situação, verifica-se ainda que não há qualquer fundamento para a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do artigo 55 da Lei nº 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da constatação de falta de consignação em documento fiscal que acoberta a operação, da importância relativa à base de cálculo do imposto. Assim temos o texto do citado dispositivo legal:

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

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

A conduta descrita na norma sancionatória, vigente na data do julgamento, é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Não há nos presentes autos nenhuma imputação fiscal ou descrição de conduta que possa perfeitamente se adequar ao tipo descrito no dispositivo acima transcrito. Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no artigo 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

*“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.*

*De que tratam realmente estes princípios?*

*Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.*

***Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”***

*Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”*

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida *“consignar em documento fiscal que acobertar(...) a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”*

Na hipótese ora analisada, não houve por parte da Impugnante qualquer conduta neste sentido.

Ademais, registre-se que a imputação fiscal é de prestação de serviço de transporte desacobertada, pelo menos é esta a afirmativa constante do relatório do Auto de Infração. Para esta conduta há penalidade específica na legislação mineira que não é aquela descrita no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Some-se a todo o exposto que não há nos autos qualquer parâmetro para o arbitramento do valor do serviço de transporte a ser tributado pelo ICMS. Assim, não é possível aferir se a exigência está de acordo com o que determina a legislação tributária mineira.

É impossível a manutenção de uma exigência de imposto sem que se tenha claramente a demonstração do parâmetro utilizado para quantificar a exigência.

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 manter apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIV da Lei nº 6.763/75 excluindo-se a majoração de reincidência de acordo com a informação de fls. 64. Em seguida, ainda à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei nº 6763/75, para cancelar a Multa Isolada. Participaram

do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado e Edécio José Cançado Ferreira.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

## **18 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

---

**Acórdão: 18.347/09/2ª**

Publicado no "MG" em 18/06/2009

---

### **EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADO – ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Constatado a inclusão errônea de sujeito passivo que não mais fazia parte do quadro societário da pessoa jurídica quando da ocorrência das irregularidades ou que não detinha poder de gerência, acarretando exclusão do pólo passivo da obrigação tributária.

**MERCADORIA – ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADA - COMBUSTÍVEL - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatado, mediante levantamento quantitativo, que o Contribuinte promoveu entrada e saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, legitimando as exigências, para entrada desacobertada, de ICMS, multa de revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso II, art. 55, Lei 6763/75, sendo que para as saídas exigiu-se apenas a citada multa isolada. **Infração plenamente caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo, de que o Contribuinte promoveu, no período de 01/01/2007 a 24/05/2007, entrada de álcool hidratado e saída de gasolina desacobertados de documento fiscal, legitimando as exigências, para entrada desacobertada, de ICMS, multa de revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso II, art. 55, Lei 6763/75, sendo que para as saídas exigiu-se apenas a citada multa isolada.

Considerando-se o encerramento irregular do estabelecimento, o Fisco promoveu alteração do lançamento para incluir os sócios antigos como responsáveis solidários pelo crédito tributário (fls. 102/103).

Inconformados, o Coobrigado/sócio José Mauro da Silva apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 108/112 e o Coobrigado/sócio Giovani Jairo da Silva também apresenta Impugnação tempestiva às fls. 135/140.

O Fisco rebate os argumentos do Coobrigado Giovani às fls. 160/165 e do Coobrigado José Mauro às fls. 166/171.

A 2ª Câmara de Julgamento converte o julgamento em diligência de fls. 188, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 190 /192.

Em nova sentada de julgamento, a 2ª Câmara retorna os autos ao Fisco para cumprimento integral da diligência determinada (fls. 194).

O Fisco faz a inclusão no pólo passivo do lançamento dos sócios da Autuada à época da ocorrência das irregularidades imputadas (fls. 197/198).

Concedida vista aos Sujeitos Passivos, nenhum deles se manifesta.

---

#### **DECISÃO**

O Auto de Infração versa sobre a constatação, no período de 01/01/2007 a 24/05/2007, mediante levantamento quantitativo, de que o Contribuinte promoveu entrada de álcool hidratado e saída de gasolina desacobertados de documento fiscal.

Tratando-se de mercadorias – gasolina e álcool hidratado – sujeitas à sistemática de apuração e recolhimento do ICMS por substituição tributária, no caso de constatação de entrada desacobertada o Fisco exigiu ICMS, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, nos termos do inciso II e § 2º do art. 56, da Lei 6763/75, além da Multa Isolada prevista no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75.

Por outro lado, no caso da caracterização de saída de mercadoria desacobertada, exigiu apenas a citada Multa Isolada.

Cumprе ressaltar, de início, que em razão do encerramento irregular da sociedade, o Fisco inseriu no pólo passivo da obrigação tributária os sócios que integravam a sociedade antes do período objeto da verificação fiscal e os sócios que a integravam no período objeto das exigências, nos termos da Instrução Normativa SCT nº 01/2006, conforme fls. 102/103 e 197/198 dos autos.

Contudo, considerando-se a inteligência do art. 135 do CTN c/c a citada Instrução Normativa e considerando-se, ainda, que o Fisco não comprovou que houve por parte dos antigos sócios da pessoa jurídica a prática de atos com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto que tivessem, efetivamente, dado origem ao crédito tributário em questão para fins de responsabilizá-los pessoalmente pelas exigências ora em discussão, excluem-se do pólo passivo os antigos sócios José Mauro da Silva e Giovanni Jairo da Silva.

Exclui-se, também, a Coobrigada e sócia Andreia Geraime dos Santos Pereira tendo em vista que não detinha poderes de gerência sobre os negócios da empresa.

No que tange ao lançamento propriamente dito, verifica-se que o levantamento quantitativo foi realizado tomando-se por base os estoques iniciais lançados em 01/01/2007 no Livro de Movimentação de Combustível (LMC), as contagens físicas de estoque realizadas pelo Fisco em 24/05/2007 (fls. 11), além da consideração das compras realizadas no período do levantamento (notas fiscais de entrada de mercadorias).

A partir das variáveis mencionadas, calculou-se o volume de compras realizadas no período (Compras = EI + Vendas – EF, onde EI é estoque inicial e EF é estoque final).

Sobre o volume comercializado, o Fisco considerou as aferições lançadas, nos termos da Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26/92.

O levantamento quantitativo, representado pela planilha de fls. 09, faz simplesmente a comparação entre as compras calculadas segundo a equação e aquelas efetivamente demonstradas por documentos fiscais.

Constatando-se o valor das compras calculadas inferior ao somatório das notas fiscais de aquisição, conclui-se por saídas de combustível desacobertadas de documentos fiscais (*in casu*, gasolina).

Por outro lado, verificando-se o valor das compras calculadas superior ao somatório das notas fiscais de aquisição, conclui-se por entradas de combustível desacobertadas de documentos fiscais (*in casu*, álcool hidratado).

Referida técnica é um instrumento hábil e legal de que dispõe o Fisco para apuração e quantificação de tributos não recolhidos de forma tempestiva, estando previsto no inciso II do artigo 194 do RICMS/2002, a seguir transcrito:

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

**II** - *levantamento quantitativo de mercadorias.*

Consiste tal levantamento em uma simples operação matemática de soma e subtração, onde o resultado é inquestionável, não se tratando, portanto, de presunção.

Compete ao Autuado, de forma geral, apresentar as eventuais diferenças e/ou erros que entenda haver nos levantamentos desta espécie para que o Fisco, caso os acate, promova as devidas correções.

No caso em tela, não houve qualquer questionamento quanto ao levantamento realizado, tendo os Impugnantes apenas arguido sua errônea condição de responsável solidário pelo crédito tributário.

Contudo, analisando-se a planilha de fls. 09, não se vislumbra qualquer erro na mesma, considerando-se tratar-se, como já mencionado, de simples operações aritméticas baseadas em informações colhidas nos próprios controles fiscais da empresa, ou seja, livro fiscal (LMC), encerrantes das bombas de combustíveis e notas fiscais de aquisição de mercadorias.

É de bom alivitre salientar que não cabe a redução da Multa Isolada prevista no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75, ao percentual de 20% (vinte por cento) tendo em vista a própria previsão da alínea "a" do dispositivo: "*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*".

No caso deste levantamento quantitativo, verifica-se que as infrações constatadas não o foram com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, tendo em

vista que para os cálculos foram utilizadas as contagens físicas de estoque realizadas pelo Fisco (fls. 11).

Nesse sentido, constata-se não cabível a redução citada, estando correto o percentual exigido.

Conclui-se, pois, de todo o acima exposto, que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, ressalvando-se, apenas, as exclusões dos sócios pelos motivos já expostos.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações efetuadas pelo Fisco às fls. 102/103 e 197/198, e ainda, para excluir do pólo passivo da obrigação tributária os Coobrigados José Mauro da Silva, Giovanni Jairo da Silva e Andreia Geraime dos Santos Pereira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

## **19 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

---

**Acórdão: 18.205/09/2ª**

Publicado no "MG" em 21/02/2009

---

### ***EMENTA***

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COSMÉTICOS, PERFUMARIA, ARTIGOS DE HIGIENE PESSOAL E DE TOUCADOR - FALTA DE RETENÇÃO E/OU RETENÇÃO A MENOR DO ICMS/ST. Constatada a falta de retenção e/ou retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, com consignação incorreta da base de cálculo da substituição tributária nos documentos fiscais emitidos por substituto tributário, nos termos do § 2º, art. 2º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, localizado em outra unidade da Federação, nas saídas de mercadorias, relacionadas no item 24, Parte 2 do mesmo Anexo, destinadas a contribuinte mineiro. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, § 2º e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco de forma a excluir os valores relativos ao período anterior à autorização provisória da SEF/MG para o Contribuinte recolher o imposto por substituição tributária, bem como aqueles cujos recolhimentos foram comprovados mediante apresentação de GNRE. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a falta de retenção e/ou retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, com consignação incorreta da base de cálculo da substituição tributária nos documentos fiscais emitidos pelo substituto tributário em epígrafe, localizado em outra unidade da Federação, relativa aos produtos



relacionados no item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, no período de janeiro de 2006 a fevereiro de 2007.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação (MR) prevista no art. 56, inciso II, § 2º e a Multa Isolada (MI) capitulada no inciso VII do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 526 a 543, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 818 a 850, reformulando o crédito tributário conforme fls. 698 a 701. Foi reaberto o prazo para a Impugnante, consoante § 2º, art. 120 do RPTA, que não se manifesta.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 855 a 863, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Em preliminar, a Autuada faz pedido de diligência para que haja:

- comprovação do pagamento do ICMS/ST relativo a operações ocorridas entre janeiro e março de 2006 por meio de GNRE.

- comprovação do pagamento do ICMS/ST por alguns dos destinatários mineiros, em função de regimes especiais a eles concedidos pela Secretaria de Estado de Fazenda/MG.

Diante da solicitação da Impugnante, o Fisco tomou a iniciativa de intimá-la a apresentar todas as GNRE alegadas, bem como para apresentação dos comprovantes de recolhimento do ICMS/ST por parte de seus clientes. Após intimada, a Autuada apresentou um total de 85 (oitenta e cinco) GNRE relativas ao recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária, o que ensejou a reformulação do crédito tributário por parte da Fiscalização. Ressalte-se que as GNRE já haviam sido objeto de solicitação ao contribuinte por ocasião da intimação do Auto de Início de Ação Fiscal de fl. 02.

Quantos aos alegados pagamentos por seus clientes, a Impugnante, mesmo após a concessão de duas prorrogações de prazo (fls. 689 a 691), não apresentou as devidas provas do recolhimento aludido.

Tendo em vista o decurso de prazo suficiente (cerca de 80 dias contados da intimação de fl. 598), observada a razoabilidade, para que a Impugnante pudesse comprovar suas alegações quanto ao recolhimento do ICMS/ST pelos destinatários mineiros, e não o fazendo, tem-se como protelatório o seu pedido de diligência, motivo pelo qual se rejeita a preliminar em tela.

### **Do Mérito**

A Impugnante se defende em duas frentes:

- alega que, até 02 de março de 2006, não possuía a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo aos produtos descritos no item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, tendo em vista se tratar de substituição tributária de âmbito interno, e até então não havia regime especial lhe

atribuindo essa responsabilidade e desse modo, o recolhimento do ICMS/ST era feito a cada operação por meio de GNRE;

- afirma que alguns de seus clientes encaminharam-lhe ofícios informando que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST era a eles atribuída, tendo em vista a existência de regimes especiais concedidos pela Secretaria de Estado de Fazenda/MG, não obstante o regime especial concedido para a Autuada dando a ela a condição de sujeito passivo por substituição, sustenta que diante das informações repassadas por seus clientes, e para evitar o pagamento em duplicidade do ICMS/ST, deixou de efetuar a retenção e recolhimento devidos a esse título em algumas de suas operações interestaduais destinadas a Minas Gerais.

O Fisco, como já relatado na decisão da preliminar, intimou o Contribuinte para juntar aos autos as provas de ambas as alegações, mas foram apresentadas somente as GNRE relativas ao recolhimento efetuado a cada operação realizada pela Autuada. No que tange a esse ponto, ressalte-se que o Fisco demonstrou que a atribuição à Autuada da responsabilidade de reter e recolher o ICMS/ST nas operações de remessa de produtos relacionados nos itens 23 e 24 da Parte 2 já mencionada tem início em 20 de janeiro de 2006, em razão de Autorização Provisória concedida pela Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS), de fl. 693.

Desse modo, na reformulação do crédito tributário procedida corretamente pelo Fisco foram excluídos os créditos referentes às notas fiscais emitidas no período anterior a 20 de janeiro de 2006, bem como os créditos tributários cujo recolhimento foi comprovado por meio das GNRE apresentadas pela Autuada.

No que se refere à segunda alegação da Impugnante, como bem destacado na Manifestação Fiscal, os alegados ofícios enviados pelos seus clientes, informando acerca da responsabilidade por substituição, não encontram respaldo na legislação tributária. Nos termos do art. 14, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

*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.*

Desse modo, somente é atribuída essa responsabilidade ao contribuinte mineiro, destinatário de mercadoria sujeita a ST, em operação interestadual, quando ela não for atribuída ao alienante ou remetente. No caso, a Autuada, desde 20 de janeiro de 2006, era responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo aos produtos relacionados nos itens 23 e 24 da Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, em função de regime especial concedido para

esse fim, não havendo disposição na legislação tributária que abarque o entendimento da Autuada. Ademais, conforme art. 123 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*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.*

Ressalte-se que a Fiscalização, mesmo diante da ausência de responsabilidade dos clientes da Autuada, após 20 de janeiro de 2006, em reter e recolher o ICMS/ST relativo aos produtos remetidos pela Impugnante, intimou-a para apresentar provas inequívocas dos alegados recolhimentos feitos por seus clientes, não havendo retorno mesmo após duas prorrogações de prazo.

A Assessoria do CC/MG, em seu parecer, conclui pela correção do feito fiscal e após sua reformulação, e propugna pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do Fisco, entendimento referendado por esta Câmara na presente decisão.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de diligência formulado pelo contribuinte. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 699/701. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

**Relator: Ricardo Wagner Lucas Cardoso**

---

**Acórdão: 18.244/09/2ª**

Publicado no "MG" em 04/04/2009

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – PRESUNÇÃO LEGAL.** Constatadas saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, nos termos da presunção legal prevista no art. 51, parágrafo único, I, da Lei 6763/75, resultando em falta de recolhimento do ICMS/ST das mercadorias a título de substituição tributária. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso III, do § 2º, do art. 56, da Lei 6763/75 e Multa Isolada, prevista no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL.** Constatado a prática de operações sujeitas ao ICMS em estabelecimento sem inscrição estadual, acarretando a exigência de Multa Isolada, prevista no inciso I, do art. 54, da Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada.

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

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, nos termos da presunção legal prevista no art. 51, parágrafo único, I, da Lei 6763/75, resultando em falta de recolhimento do ICMS das mercadorias a título de substituição tributária.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação, prevista no inciso III, do § 2º, do art. 56, da Lei 6763/75 e Multa Isolada, prevista no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75.

Versa, ainda, o Auto de Infração, sobre a prática de operações sujeitas ao ICMS em estabelecimento sem inscrição estadual, acarretando a exigência da Multa Isolada, prevista no inciso I, do art. 54, da Lei 6763/75.

Inconformada, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 337/349, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 529/542.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, nos termos da presunção legal prevista no art. 51, parágrafo único, I, da Lei 6763/75, resultando em falta de recolhimento do ICMS das mercadorias a título de substituição tributária.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação, prevista no inciso III, do § 2º, do art. 56, da Lei 6763/75 e Multa Isolada, prevista no inciso II, do art. 55, da Lei 6763/75.

Versa, ainda, o Auto de Infração, sobre a prática de operações sujeitas ao ICMS em estabelecimento sem inscrição estadual, acarretando a exigência da Multa Isolada, prevista no inciso I, do art. 54, da Lei 6763/75.

O Autuado efetuou saídas de diversas mercadorias tributáveis (filmes em VHS e DVDs), durante os exercícios de 2005 a 2007, desacobertas de documentos fiscais hábeis e sem pagamento do ICMS devido, visto que não possuía inscrição estadual necessária à sua atividade comercial.

As infrações foram apuradas em verificação das notas fiscais de aquisições da empresa Wmix Distribuidora Ltda, CNPJ nº 03918609/0001-32, estabelecida à Rua Brigadeiro da Silva Paes, 225 – Bairro Campinas – São José/SC, as quais encontram-se relacionadas no Anexo “I” (fls. 09/21) e juntadas às fls. 31/334.

A atividade de revenda sem inscrição estadual está comprovada, dentre outras provas, mediante o Termo de Autodenúncia nº 05.000133676.26, de 19/01/2006 (fls. 23/28), confirmando idêntica infração tributária, referente às aquisições efetuadas no ano de 2004, junto ao mesmo fornecedor anteriormente identificado.

No citado Termo, o Autuado informa à Secretaria de Estado de Fazenda “a falta de recolhimento de ICMS, referente vendas realizadas de janeiro/2004 a dezembro/2004, sem emissão de notas fiscais de saídas correspondentes ...”

Atente-se para o fato do endereço onde se denuncia a ocorrência das VENDAS (Rua Olegário Maciel, 530 sala 1305 - Centro – Uberlândia/MG) é o

mesmo constante das notas fiscais, objeto deste lançamento, no período de 2005 a 2007.

A constatação de saídas de mercadorias (sujeitas à substituição tributária) desacobertas de documentação fiscal, caracterizadas pela falta de escrituração das respectivas notas fiscais de aquisições, tendo em vista que o estabelecimento sequer possuía inscrição estadual, encontra fundamento na presunção legal prevista no art. 51, parágrafo único, I, da Lei 6763/75:

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

*Parágrafo único - Presume-se:*

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

O Autuado alega que em 02/01/2005, adquiriu da Sra. “Emiliana Alves Anchieta” a empresa “Cine Art Vídeo Locadora”, com todo o seu acervo, situada à Avenida Liberdade, 801 – Copacabana – Uberlândia/MG, conforme Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda em anexo (fls. 353) e Contrato de Locação de Imóvel (fls. 355/359).

Não há nos autos comprovação documental hábil dessa alegação.

Por outro lado, existem informações da Prefeitura Municipal de Uberlândia (fls. 473/477) demonstrando que o Autuado encontrava-se cadastrado naquela esfera administrativa, na atividade de “lojas de discos e fitas e CDs”, desde 01/11/1998, com estabelecimento à Rua Olegário Maciel, 530, sala 1305 - Centro – Uberlândia/MG, exatamente o endereço constante de todas as notas fiscais de aquisição de mercadorias (fls. 31/334).

Ressalta-se, ainda, que o Autuado encontrava-se cadastrado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (JUCEMG) na atividade econômica de “comércio varejista de fitas e vídeos cassete e estojos” desde 01/01/1998, no já citado endereço.

O Autuado alega que tinha como atividade a locação de fitas e DVDs. Contudo, a única prova que produz nesse sentido é a da constituição da empresa “Udi Vídeo Locadora de Filmes Ltda”, no endereço da avenida Liberdade, nº 801, mas com contrato de constituição em 31/01/2008, após os fatos geradores ora em discussão.

Interessante notar que nem o Autuado e nem a Sra. Emiliana Alves Anchieta declararam junto à Receita Federal, em sede de declaração de imposto de renda, qualquer atividade comercial no endereço da alegada transação comercial entre ambos.

A Sra. Emiliana sequer declarou à Receita Federal a realização de qualquer atividade comercial.

Às folhas 367/427, foram anexados documentos de empregados (Recibos de Pagamentos de Salários/Termos de Rescisão do Contrato de Trabalho/Guias de Recolhimentos Rescisórios do FGTS e da Contribuição Social/Guias de Recolhimentos do FGTR e Informações à Previdência Social-GFIP/Protocolos de Envio de Arquivos Conectividade Social/GRF-Guias de Recolhimento do FGTS), os quais foram registrados pela empresa “Darci Geraldo dos Santos ME”, CNPJ nº 02854853/0001-16.

Nota-se que, em todos os documentos anexados, o endereço constante é Rua Olegário Maciel, 530 – Centro – Uberlândia/MG.

Fica comprovado que de 2005 a 2007, período da presente autuação, não foi providenciado qualquer documento de empregados tendo como logradouro a Avenida Liberdade, 801 – Copacabana – Uberlândia/MG.

Conforme fls. 431, evidencia-se que o Autuado declarou inatividade operacional durante o ano de 2004, o que não corresponde à realidade, já que concretizou Termo de Autodenúncia nº 05.000133676.26 de 19/01/2006 (fls. 23/28), referente às vendas realizadas durante o ano focado.

Consoante relações de pagamentos de “filmes pagos” (fls. 432/458), a título de locação, somente se comprova que os documentos em questão foram providenciados em máquina não autorizada por qualquer Fisco.

Outrossim, não foi apresentada qualquer confirmação legal de que uma empresa com “nome fantasia” ou “razão social” de “Cine Art Vídeo Locadora” tivesse existência jurídica de 2005 a 2007.

Como a empresa “Udi Vídeo Locadora de Filmes Ltda”, começou a ter existência legal só a partir de 01/02/2008, com Contrato de Constituição de Sociedade assinado em 31/01/2008 (fls. 486), conclui-se que as fotos e o “cartão de visita” apensados (fls. 459/464) foram providenciados no citado ano, ou seja, não se demonstrando qualquer vínculo jurídico com o período da autuação (período de 2005 a 2007).

Interessante notar que as notas fiscais de aquisição de filmes (fls. 31/334) denotam que não foram os mesmos adquiridos para locação visto que existem notas fiscais de aquisição de 50, 60 e até 70 unidades de determinado título.

No caso em tela, ainda que o Autuado tenha comprado apenas uma unidade de determinado título, ainda assim encontra-se caracterizada a comercialização da mercadoria, tendo em vista que, em nenhum momento, no período, objeto do lançamento, comprovou, o Autuado, que exercia a atividade de locação de fitas e DVDs, o que só veio a comprovar a partir de 2008.

No que tange à falta de Inscrição Estadual, encontra-se patente nos documentos que instruem a acusação fiscal, bem como nas alegações das partes, a falta de inscrição do estabelecimento autuado, legitimando a exigência da penalidade prevista no inciso I, do art. 54, da Lei 6763/75.

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 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Raimundo Francisco da Silva (Revisor), que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências relativas aos documentos fiscais nos quais conste até 3 (três) itens do mesmo título de DVD ou VHS. Designado relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Adão Henrique Félix e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Aurélio Passos Silva. Participaram do julgamento, os signatários, e os Conselheiros vencidos.

**Relator: Edwaldo Pereira de Salles**

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Versa o presente feito sobre a constatação de que o Sujeito Passivo vendia filmes em VHS e DVD, durante os anos de 2005 a 2.007, sem a emissão de documentos fiscais de saídas e sem o recolhimento do ICMS/ST.

Constatou-se ainda o funcionamento de estabelecimento sem Inscrição Estadual.

Exige-se ICMS/ST, MR e MI (artigo 55, inciso II, § 2º e artigo 54, inciso I, ambos da Lei 6763/75).

“Data máxima *vênia*”, merece reforma parcial o presente feito fiscal, pois ainda que os autos estejam recheados de provas dando conta da prática de “comércio de filmes em VHS e DVD”, temos, de outro lado, que também não é desarrazoado admitir que se trata de estabelecimento com atividade mista de venda e locação.

Ora, os documentos que geraram tal autuação estão acostados a fls. 31/334, sendo que, em muitos casos, vê-se a aquisição de “1”, “2”, “3”, “4”, enfim, um número variado de aquisições de um mesmo filme.

Dentro deste contexto, não é razoável, repetindo o termo, que o impugnante adquiria “1” filme para “revendê-lo”. Há de convir, isso não é razoável. Da mesma forma, não é razoável que ele tenha adquirido, por exemplo, 25 filmes de um mesmo título para “locação”. Este é um número expressivo de filmes de um mesmo título.

Os autos dão conta sim de estabelecimento sem inscrição, fato este nem mesmo impugnado de forma contundente pela defesa, porém, registram de outro lado através de documentos de fls. 432/458, que havia locação de filmes o que convalida a existência de atividade mista.

É bem verdade também que o fisco pontua em sua manifestação o fato de que, tais documentos de fls. 432/458 teriam sido produzidos por máquinas alheias ao Poder Público e que não tenha indicação nos autos da existência da empresa “Cine Art. Vídeo Locadora”.

No entanto, os autos dão conta também, mais precisamente através do contrato de fls. 353, que esta empresa “de fato” existia e foi adquirida pelo impugnante no período abrangido pela autuação. O fato do citado contrato de fls. 353 não estar registrado em cartório não é instrumento capaz de torná-lo nulo ou mesmo inverídico, pois o simples contrato em casos tais é no mínimo prova “iuris tantum” de sua celebração, valendo ainda acrescentar que em se tratando de contrato de compra e venda, que o registro em cartório não é e nunca foi obrigatório à sua legitimidade.

Finalmente, temos que o impugnante também comprova ter “empregado” profissionais na condição de “atendentes”.

Ora, “atendente” é tipicamente atividade de balcão em vídeo-locadora, fls. 360/366, e não de “vendedor” de fitas. Aliás, em comércio de filmes de fitas é muito comum o pagamento de remuneração mista abrangendo pagamento de salário fixo+ comissão ou enquadrar o empregado como “comissionista puro” que é mais vantajoso ainda mais quando se fala em repouso semanal remunerado. No entanto, os documentos de fls. 367/372 registram que não há pagamento de comissão alguma, seja no caso de remuneração mista, seja no caso de remuneração apenas em caráter comissionado, o que também conduz no mínimo à presunção de que o estabelecimento do autuado lida também com locação de filmes e não só com vendas.

Aplicando aqui o Princípio da Razoabilidade Jurídica em confronto com os elementos enumerados aqui, reputo que é bastante razoável enxergar que a atividade do contribuinte autuado seja mista abrangendo locação e venda de filmes.

Assim, por consequência lógica com a exposição que se apresenta, vejo que é razoável também decotar da base de cálculo das exigências fiscais, aquelas operações contidas nos documentos fiscais constantes de fls. 31/34I que somam aquisição de filmes no importe de até 3 (três) unidades de um mesmo título, posto que este seria o número “razoável”, repita-se, a se admitir que a aquisição deu-se com o fim específico de locação e não de venda, pedindo “vênia” aos votos majoritários.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para decotar da base de cálculo das exigências fiscais, aquelas operações contidas nos documentos fiscais constantes de fls. 31/34I que somam aquisição de filmes no importe de até 3 (três) unidades, na forma da fundamentação supra.

**Conselheiro: Antônio César Ribeiro**

---

**Acórdão: 18.903/09/3ª**

Publicado no “MG” em 31/01/2009

---

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADO - EXCLUSÃO. Exclusão do Coobrigado do pólo passivo da obrigação tributária pelo Fisco.**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BEBIDAS – RETENÇÃO A MENOR E FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. A Autuada destacou o ICMS-ST a menor em notas fiscais destinadas a contribuinte mineiro e não recolheu o ICMS/ST**



**destacado e o da diferença apurada pelo Fisco devidos ao Estado de Minas Gerais. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei 6763/75 corretas.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção a menor e falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária – ICMS-ST, no período janeiro/2002 a outubro/2005.

O Fisco constatou as infrações mediante auditoria, análise e conferências realizadas nos documentos, livros fiscais e nos arquivos magnéticos da Autuada – Comercial Bragança de Bebidas Ltda. – nas operações com bebidas destinadas a contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais.

Exige-se ICMS-ST e Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, parágrafo 2º, inciso I da Lei 6763/75.

No relatório fiscal, fl. 12, o Fisco informa que intimou a Autuada e o Coobrigado a apresentarem os comprovantes de recolhimento do ICMS-ST, conforme TIAFs de fl. 02 e fl. 04, sem sucesso.

Informa, ainda, fl. 12, que buscou no sistema informatizado da SEF/MG, através de consulta, a comprovação do recolhimento do ICMS-ST relativo ao período de apuração do Auto de Infração sob análise, não obtendo sucesso.

A Autuada apresenta Impugnação às fls. 54/84.

O Fisco concede vista à Autuada de documentos do Auto de Infração, relatório fiscal e termo de re-ratificação, fls. 94.

A Autuada pede prorrogação do prazo para vista no PTA sob análise por mais quinze dias, fls. 97, no que é atendida pelo Fisco à fl. 98.

A Autuada requer novamente a dilação do prazo para vista no PTA por mais cinco dias à fl. 100. O Fisco indefere o pedido da Autuada à fl. 101.

O Fisco apresenta Manifestação Fiscal às fls. 105/122.

A 2ª Câmara de Julgamento converte o julgamento em diligência às fls. 127, que é cumprida pelo Fisco com a exclusão do Coobrigado, conforme fls. 130/131.

A Autuada regularmente intimada da alteração procedida pelo Fisco não se manifesta.

---

**DECISÃO**

O presente contencioso trata de retenção a menor e falta de pagamento do imposto devido por substituição tributária – ICMS-ST – ao Estado de Minas Gerais pelo Sujeito Passivo arrolado no Auto de Infração.

**Das Preliminares**

A Autuada levanta, em preliminar, a nulidade do lançamento – ato administrativo – em razão de absoluta incompetência do fiscal mineiro para fiscalizar estabelecimento localizado no Estado de São Paulo.

Entretanto, sem razão a Impugnante. O lançamento tributário efetuado em estabelecimento paulista por agente do fisco mineiro é absolutamente legal. Senão veja-se.

Primeiro, o regime de substituição tributária nas operações interestaduais, por força do art. 9º da Lei Complementar 87/96, depende de ajustes específicos entre os Estados interessados (Convênio ou Protocolo).

Logo, como o Estado de São Paulo é signatário do Protocolo ICMS 11/91, que prevê substituição tributária para as operações objeto do presente Auto de Infração, o estabelecimento localizado no seu território é contribuinte mineiro em relação ao ICMS devido por substituição tributária nas operações que destinam mercadorias a contribuintes estabelecidos em Minas Gerais. A condição de contribuinte da remetente das mercadorias não depende de estar ou não inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado.

Há a destacar-se que a inscrição estadual somente dá ao contribuinte o direito de recolher o ICMS/ST por período. Não tendo a inscrição estadual, o contribuinte substituto deverá fazer o recolhimento do ICMS/ST a cada operação.

Portanto, a condição de contribuinte por substituição tributária decorre das operações realizadas e não do fato do contribuinte que realiza as referidas operações estar ou não inscrito no cadastro de contribuintes de cada unidade da Federação destinatária das mercadorias.

Assim, a inscrição estadual é facultativa. Explicitando e uniformizando procedimentos sobre a matéria, a cláusula sétima do Convênio ICMS 81/93 prescreve:

***Cláusula sétima** Poderá ser concedida ao sujeito passivo por substituição definido em Protocolo e Convênio específico inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da unidade da Federação destinatária das mercadorias, mediante remessa dos seguintes documentos: (g.n.)*

**Neste sentido, sendo a Autuada contribuinte mineira, por força do Protocolo ICMS 11/91, há o direito subjetivo do Estado de Minas Gerais exercer a fiscalização sobre ela.**

O contrário, a impossibilidade de fiscalização pelo Fisco mineiro em outra Unidade da Federação, resultaria num regime de substituição tributária nas operações interestaduais inócuo, vazio e imune à fiscalização, sobrepondo, dessa forma, o interesse particular ao público.

Por isto, a Autuada, embora sediada no Estado de São Paulo, nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária para contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, deve obedecer à legislação mineira, conforme prescreve a cláusula oitava do Convênio ICMS 81/93, nos seguintes termos:

**Cláusula oitava.** O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Segundo, para espantar quaisquer dúvidas sobre a competência de um Estado fiscalizar contribuinte localizado em outro, o Convênio ICMS 81/93 – que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária – prevê na cláusula nona que:

**Cláusula nona.** A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

Neste diapasão, o Fisco de uma unidade da Federação fiscalizava os contribuintes por substituição tributária estabelecidos em outros Estados e, posteriormente, comunicava o ato, da seguinte forma:

*Redação original, efeitos de 07.04.95 a 05.10.97.*

§ 1º As unidades da Federação, ao efetuarem a fiscalização dos sujeitos passivos por substituição estabelecidos em outros Estados, enviarão à unidade federada coordenadora, até o último dia do mês subsequente ao do término da fiscalização, listagem contendo as seguintes informações:

1. nome, endereço, CGC, inscrição estadual e produto fabricado e/ou comercializado pelo contribuinte substituto e,
2. período fiscalização e as infrações encontradas.

Por outro lado, buscando o aperfeiçoamento das ações fiscais, bem como do planejamento das referidas atividades, foi celebrado o Convênio ICMS 93/97, que prevê:

**Cláusula segunda** Na fiscalização de contribuinte que realizar operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária serão observados os seguintes procedimentos:

I - na abertura dos trabalhos, a autoridade fiscal, devidamente credenciada pelo fisco da unidade federada de localização do estabelecimento, deverá:

*a) emitir documento de início de fiscalização, conforme legislação de cada unidade da Federação, nele fixando o prazo para apresentação dos livros, documentos fiscais e outras informações necessárias à execução dos trabalhos fiscais programados;*

Neste sentido, a fiscalização mineira, através do agente que subscreve o Auto de Infração sob análise, foi credenciada pelo Fisco paulista pelo Ofício Credencial PFC-11 – Sé nº 170/2005, órgão da Secretaria da Fazenda de São Paulo, conforme informa o Fisco na fl. 113 (primeiro parágrafo).

Acrescente-se, ainda, que o auditor fiscal mineiro estava amparado pela Ordem de Serviço “OS: 08-060000260-60”, conforme consta do Auto de Infração, fls. 35, tendo sido emitido o TIAF de fls. 02, como se verá a seguir.

Portanto, o auditor fiscal mineiro agiu corretamente e dentro das competências legais previstas na legislação tributária.

Quanto à segunda preliminar, de ausência do Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF, pois, para a Autuada, o prazo para a fiscalização concluir os trabalhos já se encontrava esgotado, uma vez que transcorreram mais de 90 dias da sua lavratura e a do Auto de Infração, também, neste ponto, não assiste melhor sorte à Autuada.

Com efeito, o art. 52, parágrafo único da CLTA/MG, vigente à época, é expresso e autoriza a lavratura do Auto de Infração, independentemente de novo início da ação fiscal, desde que o contribuinte não exerça o direito a denúncia espontânea que lhe é devolvido, nos seguintes termos:

**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 neste artigo, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.*

Ora, autoriza, também, o art. 52 caput da CLTA/MG a prorrogação automática do TIAF por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão [...].

Neste sentido, foram lavrados 33 (trinta e três) Autos de Infração contra a Autuada, em razão de que em cada um deles havia coobrigado diferente, ou matéria de responsabilidade exclusiva da Autuada, como a multa por

descumprimento de obrigação acessória. Assim, verifica-se, no mínimo, extensão das tarefas de fiscalização.

Desta forma, seja pela disposição do parágrafo único, seja pela do caput do art. 52 da CLTA/MG, o lançamento tributário seguiu o rito procedimental prescrito pela legislação tributária e está correto em relação à Autuada.

A terceira preliminar de nulidade levantada pela Autuada refere-se à ausência de descrição clara e precisa do fato. Cita e descreve os artigos 57 e 58 da CLTA/MG.

Em reforço ao seu argumento, a Impugnante traz o art. 151 da Parte Geral do RICMS/96, transcrevendo-o e demonstrando que o seu conteúdo não tem conexão com os fatos motivadores do lançamento tributário, ora analisado.

Argumenta, ainda, que o Decreto 38.104/96 citado pelo Auditor Fiscal está revogado.

Também, em relação a essa preliminar não assiste razão à Autuada.

Primeiro, a legislação que rege o lançamento tributário é a da época do fato gerador, de conformidade com o art. 144 do CTN, que prescreve:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Neste sentido, correto o procedimento do Fisco, uma vez que no lançamento existem fatos geradores da legislação revogada, em face do período fiscalizado de 01/2002 a 10/2005.

Importante frisar: na data do lançamento os dispositivos do RICMS/96 e os do Anexo IX do RICMS/02 estavam todos revogados.

Por outro lado, observa-se que no relatório fiscal, fls. 12, parte integrante do Auto de Infração, foi citada, de forma expressa, a legislação que fundamentou o lançamento tributário. À folha 14 está descrito “Anexo IX, RICMS/96 (Decreto 38.104/96)” e o art. 151 do referido Anexo.

Assim, sem razão a Impugnante no sentido de que não pode compreender a legislação revogada, citando inclusive o art. 151 da Parte Geral do RICMS/96.

O pedido de perícia deve ser indeferido, eis que todos os quesitos formulados estão expressos na legislação tributária, em face do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais para a substituição tributária, obrigatórias para todas as unidades da Federação.

#### **Do mérito**

Devolvido o trabalho fiscal, conforme diligência da 2ª Câmara de Julgamento, para que o Fisco o adequasse em razão da vigência da norma que estabeleceu a multa de revalidação em dobro para o responsável solidário (1º/11/2003), na hipótese dos §§ 18, 19 e 20 do art. 22 da Lei 6763/75 (estes com vigência a partir de 07/08/2003), o Fisco optou por excluir o Coobrigado do Auto de Infração, permanecendo o crédito tributário contra o contribuinte substituto, ou

seja, a Autuada, atendendo, por outro meio, à solicitação da Câmara de Julgamento.

O Auto de Infração, fls. 06/08, foi retificado às fls. 35/37. As intimações à Autuada, fl. 08 e fl. 37, foram na mesma data, isto é, 30/06/06, o que permite concluir que o lançamento relativo ao segundo Auto de Infração (ambos com a mesma numeração), que retifica o primeiro, foi eficaz e produziu todos os efeitos jurídicos, independentemente do primeiro.

O aspecto nuclear do lançamento tributário foi a retenção a menor do imposto devido ao Estado mineiro e a falta do recolhimento do ICMS-ST, no período fiscalizado, em face de que não foram apresentados documentos, GNREs ou DAEs, que comprovassem o recolhimento do referido imposto devido ao Estado de Minas Gerais, por substituição tributária.

Neste sentido, o Fisco buscou demonstrar no relatório anexo ao Auto de Infração, denominado de Anexo ao AUTO DE INFRAÇÃO – RETIFICAÇÃO e no Demonstrativo do crédito Tributário, fls. 41/49, o valor do ICMS/ST efetivamente devido ao Erário mineiro.

O relatório de fls. 41/49 não traz de forma detalhada a demonstração da base de cálculo para a apuração do imposto devido. No entanto, é possível, a partir do referido relatório e da legislação regente da matéria, demonstrar a base de cálculo do ICMS/ST, como segue:

- 1) nota Fiscal nº 234180, de 02/05/2005: fls. 49 do relatório;
- 2) cópia da nota fiscal: fls. 30;
- 3) ICMS-ST destacado na nota fiscal: R\$ 46,50;
- 4) produtos: códigos 1112, 1612, 9611\*;
- 5) valor consignado na nota fiscal: R\$ 560,85;
- 6) imposto operação própria: R\$ 54,56;
- 7)  $BC-ST = \{[Vop(\text{remetente}) + \text{frete FOB} + \text{IPI} + \text{despesas}] + \text{MVA}\} \Rightarrow$   
 $BC-ST = [(454,70 + 0,00 + 0,00 + 0,00) + 70\%]** \Rightarrow$   
 $BC-ST = R\$ 772,99$
- 8)  $ICMS-ST = R\$ (772,99 \times 18\% - 54,56) \Rightarrow$   
 $ICMS-ST = R\$ 84,58$  – total do imposto devido ao Erário mineiro

O valor consignado na fl. 49 foi de R\$ 84,57, calculado produto a produto. A metodologia do Fisco é precisa, em razão de que os produtos podem ter MVAs diferentes, o que requer o cálculo para cada um deles, individualizadamente. A diferença de 0,01 (um centésimo) no valor do imposto devido não interfere na precisão do cálculo.

\* relação dos produtos, fls. 27/28, com a descrição do produto em relação ao código correspondente.

\*\* MVA – para a mercadoria prevista no Convênio 11/91, implementada no Anexo IX e atualmente no Anexo XV, item 1, Parte 2 do RICMS/02.

Pela Nota Fiscal de fl. 30, o imposto devido por substituição tributária destacado foi de R\$ 46,50, item 3 acima, inferior ao devido, tendo sido adotada base de cálculo menor do que a acima demonstrada.

**Neste diapasão, o Fisco, com razão, afirmou que houve retenção a menor do ICMS-ST/retenção irregular, conforme consta do relatório da acusação fiscal.**

Há que se entender a expressão retenção, como destaque do ICMS/ST na nota fiscal, em consonância com a melhor doutrina de Johnson Barbosa Nogueira (RDP vols. 21/22, p. 93-103), Sacha Calmon (Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 294), Werther Botelho (Curso de Direito Tributário, p. 198), dentre outros, e o voto lapidar do Ministro do STF Eros Roberto Grau na ADI 2.777 / SP, oportunidade em que deixou consignado:

*14. Outro ponto a ser considerado diz com a impossibilidade de parangonarmos a técnica da substituição tributária com a da retenção na fonte do imposto de renda. Lá o contribuinte do tributo é o substituto; aqui quem retém o imposto na fonte não o é, exercendo, compulsoriamente, autêntica atribuição de Administração Indireta --- um tipo especial de cometimento da função de arrecadar (CTN, art. 7º, § 3º), como anotei em texto escrito há muitos anos. Situações diversas entre si não admitem cotejo. (g.n.)*

O valor do imposto devido, em razão de que não houve pagamento de qualquer valor, em que pese a intimação do Fisco, fl. 02, e a pesquisa realizada no sistema informatizado da SEF-MG, é da totalidade do ICMS/ST apurado, conforme consta da acusação fiscal do Auto de Infração e seus Anexos.

A Autuada afirma que está havendo cobrança em duplicidade do imposto devido por substituição tributária do mesmo fato gerador; que não é devido nenhum valor ao Fisco mineiro; que a alíquota a ser aplicada é de 12%, em face da operação interestadual; que não há saldo de imposto sujeito a substituição tributária a pagar ao Estado de Minas Gerais; que a indústria já reteve o imposto para o Estado de São Paulo, solicitando, inclusive perícia para demonstrar o acima exposto, apresentando quesitos à fl. 84.

Os argumentos da Autuada devem ser analisados à luz da legislação regente da matéria e vão encontrar resposta na estrutura lógica da substituição tributária, veiculada pelo Convênio ICMS 81/93 – que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária por Convênio ou Protocolo.

Realmente, a Autuada, que tem por fim o ramo de comércio de distribuidora de bebidas em geral, recebeu as mercadorias com o ICMS/ST retido pela indústria, em razão das mesmas estarem submetidas ao regime de substituição tributária, Protocolo ICMS 11/91, que tem o Estado paulista como signatário.

Nesta operação, da indústria para a Atuada, o ICMS devido por substituição tributária cabe ao Estado paulista, e deve ser recolhido para ele, segundo a sua legislação.

Passo seguinte, a Atuada vende parte dessas mercadorias a estabelecimento de contribuinte situado no Estado mineiro.

Nesta operação, mercadoria sujeita a substituição tributária destinada ao contribuinte mineiro, a Atuada deve fazer a retenção do ICMS para o Estado de Minas Gerais, segundo a legislação mineira.

Ora, o imposto anteriormente retido e pago ao Estado de São Paulo deve ser restituído (ou ressarcido), de forma imediata e preferencial para a Atuada, em face de que a operação presumida não se realizou no território paulista. Assim, de acordo com a legislação de São Paulo, a restituição (ou ressarcimento) do ICMS/ST poderá ser efetivada junto a contribuinte substituto paulista ou por outras formas.

Na operação interestadual, da Atuada para o contribuinte mineiro, a alíquota a ser aplicada é de 12% (doze por cento) relativa à operação interestadual entre contribuintes. Frise-se que foi aplicada corretamente.

A alíquota de 18% (dezoito por cento) refere-se à operação interna, presumida, a ser realizada no território mineiro, quando o destinatário mineiro der a saída da mercadoria ao consumidor final.

Todavia, é certo que não haverá pagamento de ICMS/ST em duplicidade. Haverá o pagamento do imposto por substituição tributária para o Estado onde se der a operação final de contribuinte a consumidor. No caso sob análise, para o Estado mineiro.

Com efeito, a sistemática prevista nas legislações estaduais, com fulcro no Convênio ICMS 81/93, não permite a dupla cobrança como quer a Atuada.

Portanto, os argumentos da Atuada estão em desacordo com o Convênio ICMS 81/93 e com a legislação tributária estadual que disciplina a substituição tributária.

O trabalho fiscal está correto e foi demonstrado no relatório fiscal, Anexo do Auto de Infração. O cálculo dos valores do imposto devido por substituição tributária foi realizado mercadoria a mercadoria, com a aplicação da MVA prevista na legislação regente da matéria, retro mencionada.

Desta forma, verifica-se que a legislação tributária estadual foi aplicada corretamente pelo Fisco no caso sob análise.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas. Ainda em preliminar, também à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do Fisco de fls. 130/131. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Caio Júlio Cezar de Sousa Rêgo e Wagner Dias Rabelo.

**Relator: Mauro Heleno Galvão**



**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. Irregularidade apurada pelo Fisco mediante confronto de documentos fiscais do contribuinte com informações e documentos obtidos junto aos seus clientes. Corretas as exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II c/c o § 4º, ambos da Lei 6763/75.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – VEÍCULO USADO.** Constatadas vendas de veículos usados desacobertadas de documentação fiscal e sem recolhimento do ICMS devido. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, ambos da Lei 6763/75. Reformulação do crédito tributário pelo Fisco que acatou algumas notas fiscais de saídas apresentadas pela Impugnante.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de vendas de veículos novos, nos exercícios de 2002 a 2005, consideradas desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que as notas fiscais foram emitidas por contribuintes de outro Estado diretamente para os adquirentes, consumidores finais mineiros. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II c/c o § 4º, ambos da Lei 6763/75.

Versa, ainda, sobre a constatação de vendas igualmente desacobertadas de veículos usados, no mês de maio de 2002, março, outubro e novembro de 2003 e julho e setembro de 2004. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II, ambos da Lei 6763/75.

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 declaração dos adquirentes, mediante o preenchimento de formulário, em sua maioria de próprio punho, de que compraram os veículos da Roma Automóveis e Serviços Ltda, estabelecida na Avenida Cristiano Machado, nº 1.755, Bairro Silveira, em Belo Horizonte/MG, como comprovam os documentos de fls. 18, 24, 36, 41, 46, 52, 55, 59, 64, 68, 74, 77, 83 etc.

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 a III juntados às fls. 12 e 17.

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 prevista no art. 292, I, "b" do Anexo IX do RICMS/02 (30% sobre o preço praticado pela concessionária).

Quanto ao ICMS devido pelas saídas dos veículos usados, a base de cálculo adotada foi o preço de venda informado nos respectivos documentos de transferência de 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.647 a 1.664.

Intimada a ter vistas dos documentos anexados aos autos pelo Fisco (fls. 1.720 a 1.723), a Impugnante se manifesta à fl. 1.724.

O Fisco reformula o crédito tributário (fls. 1.797 a 1.730).

O Fisco, em manifestação de fls. 1.731 a 1.745, pede a procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

Como já relatado acima, a Fiscalização constatou, mediante confronto de documentos fiscais da Autuada com informações obtidas de seus clientes, saídas de veículos novos desacobertadas de documentação fiscal, sem o recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, uma vez que as notas fiscais foram emitidas por contribuintes de outro Estado diretamente para os adquirentes, consumidores finais mineiros.

A imputação fiscal supra se respalda na alínea "f", do § 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".*

Além dos veículos novos, constatou, também, saídas de veículos usados, igualmente desacobertadas de documentos fiscais, veículos estes que haviam sido recebidos como pagamento parcial de vendas de 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

declaração dos adquirentes, mediante o preenchimento de formulário, em sua maioria de próprio punho, de que compraram os veículos da Roma Automóveis e Serviços Ltda, estabelecida na Avenida Cristiano Machado, nº 1.755, Bairro Silveira, em Belo Horizonte/MG, como comprovam os documentos de fls. 18, 24, 36, 41, 46, 52, 55, 59, 64, 68, 74, 77, 83, etc.

Salienta-se que as declarações incluem ainda a forma e condições de pagamento do veículo adquirido.

É o quanto basta, *data venia*, 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.

O procedimento adotado pelo Fisco para apurar os aspectos dos fatos geradores omitidos, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal do Contribuinte para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, inciso I, do RICMS/02, *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".*

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, fez a venda para os seus clientes, pelo estabelecimento mineiro, e remeteu as mercadorias das unidades localizadas no Estado do Rio de Janeiro, sem a emissão da nota fiscal de transferência do estabelecimento carioca para o mineiro.

Há a destacar-se que a Autuada fez denúncia de outra empresa concorrente, demonstrando de forma detalhada que o procedimento da mesma estava a causar dano ao Erário, conforme documentos de fls. 1.702 a 1.705, documento este de autoria da Autuada, fazendo denúncia contra um concorrente.

Observa-se que a Impugnante atuava da mesma forma que a sua concorrente, trazendo os mesmos prejuízos ao Erário mineiro.

De salientar, todavia, que o entendimento jurisprudencial de que as operações entre estabelecimentos do mesmo titular estão fora do alcance da incidência do ICMS, merece maior reflexão no caso dos autos. Senão veja-se.

Exemplificando, a indústria de automóveis Fiat vendeu o veículo à concessionária localizada no Estado do Rio de Janeiro, fazendo a retenção do ICMS devido por substituição tributária para o referido Estado.

Quando a concessionária Roma Automóveis e Serviços Ltda., localizada no Estado do Rio de Janeiro vende ou transfere o veículo para concessionária ou outro tipo de comerciante de veículos situado em outra Unidade

da Federação, este fato lhe autoriza a restituir o imposto devido por substituição tributária, junto ao fabricante, pois, o fato gerador não ocorreu dentro do Estado para o qual ele estava inicialmente previsto, conforme dicção do Convênio ICMS 81/93, que dispõe:

**Cláusula terceira** *Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.*

*§ 1º O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.*

*§ 2º Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.*

*§ 3º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.*

Ato contínuo, a concessionária Roma Automóveis e Serviços Ltda. localizada no Estado do Rio de Janeiro deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao Estado mineiro em GNRE.

Entretanto, a concessionária Roma Automóveis e Serviços Ltda. localizada no Estado do Rio de Janeiro não efetuou o recolhimento do ICMS-ST devido ao Estado mineiro, mas pediu a restituição dos valores relativamente às operações conforme documentos de fls. 1.706 a 1.718, juntados em virtude de alegação da mesma de que havia recolhido, via GNRE, o imposto devido ao Estado mineiro.

No entanto, quando intimada a apresentar as referidas GNREs argumentou que as mesmas encontravam-se no processo de pedido de ressarcimento (modalidade de restituição) junto ao Estado do Rio de Janeiro, apresentando os referidos documentos.

Ora, os contribuintes que agem assim, estão dando duplo prejuízo aos Estados-membros. A uma, estão pedindo restituição ao argumento de que estão fazendo operações interestaduais. A duas, não estão recolhendo o imposto devido ao Estado-destinatário, onde está o consumidor final. A três, argumentam que o imposto devido por substituição tributária foi pago ao Estado de origem, mas

escondem a possibilidade de restituição em face das particularidades da legislação regente da matéria.

Por fim, é importante destacar que esta prática é comum, tanto que os consumidores de São Paulo recebem nota fiscal de outra Unidade da Federação, inclusive de concessionárias mineiras e os de Minas Gerais idem, e assim, sucessivamente.

Pode-se concluir que a flexibilização das normas editadas por Convênio, celebradas nos estritos termos da Lei Complementar 24/75, sem um aprofundamento da estrutura lógica das mesmas, tem trazido grandes prejuízos aos Estados-membros.

O caso dos autos é o exemplo concreto, real do acima exposto.

Resta, assim, provado que a Autuada não agiu como mera prestadora de serviços. Pelo contrário, a despeito das notas fiscais terem sido emitidas por concessionárias estabelecidas em outro Estado, 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 polo passivo da obrigação tributária na condição de responsável solidário, por descumprimento do dever legal do remetente conforme dicção dos §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei 6763/75, nos seguintes termos:

*§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, a responsabilidade pela substituição tributária caberá ao estabelecimento atacadista, distribuidor ou depósito que receber a mercadoria para distribuição no Estado sem retenção ou com retenção a menor do imposto.*

*§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista que receber a mercadoria sem retenção ou com retenção a menor do imposto será responsável pelo recolhimento da parcela devida a este Estado.*

Corretas, portanto, as exigências fiscais relativas às saídas desacobertadas tanto dos veículos novos quanto dos usados, referentes ao

ICMS/ST, ICMS normal e multas correspondentes, tal como consta do Auto de Infração.

Com relação às saídas de veículos usados sem documentação fiscal, o Fisco acatou algumas notas fiscais (fls. 1.680, 1.682 e 1.684), apresentadas pela Impugnante, reformulando o crédito tributário conforme demonstrado às fls. 1.727/1.730.

Quanto à alegação da Impugnante que questiona a confiscatoriedade das multas, deve também destacar que tais multas têm amparo na legislação mineira e tal alegação não encontra aqui o foro adequado para sua discussão.

Em que pese o fato de órgãos administrativos de outros Estados terem autorização para examinares as questões constitucionais, o mesmo não ocorre com este Conselho, a teor do artigo 110 do RPTA/MG.

Assim, as multas foram aplicadas em respeito à legislação, não cabendo a este colégio avaliar se são exorbitantes ou confiscatórias, assim como a aplicação da SELIC que está prevista no ordenamento legal. A fiscalização aplicou corretamente as penalidades dos artigos 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III e 55, inciso II c/c o § 4º, ambos da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1727/1730. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Maria de Lourdes Medeiros e Breno Frederico Costa Andrade.

**Relator: Mauro Heleno Galvão**

---

**Acórdão: 19.194/09/1ª**

Publicado no "MG" em 27/06/2009

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CERVEJA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada venda de mercadoria (Cerveja Itaipava em lata) a contribuinte mineiro, sujeita à substituição tributária sem recolhimento do ICMS/ST pela remetente, nos termos do artigo 46, inciso I, alínea "a", do Anexo XV, do RICMS/02. Legítimas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei 6763/75. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL. Descumprimento do disposto no artigo 96, inciso I, do RICMS/02, sendo legítima a exigência da Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso I, da Lei 6763/75.**

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

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o transporte de mercadoria (Cerveja Itaipava em lata) sujeita à substituição tributária, sem o recolhimento de ICMS/ST pela Autuada, situada em Duque de Caxias/RJ e destinada a contribuintes mineiros, acobertada pelas Notas Fiscais nºs 29584 e 29586, de 31/12/08 e CTRC nº

0001802, de 31/12/08, bem como, por falta de inscrição estadual no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no artigo 54, inciso I, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 26 a 27, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 54 a 58.

---

#### **DECISÃO**

A autuação versa sobre o transporte de mercadoria (Cerveja Itaipava em lata) sujeita à substituição tributária, sem o recolhimento de ICMS/ST pela Autuada, situada em Duque de Caxias/RJ e destinada a contribuintes mineiros, acobertada pelas Notas Fiscais nºs 29584 e 29586, de 31/12/08 e CTRC nº 0001802, de 31/12/08, bem como, por falta de inscrição estadual no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

O procedimento do Fisco, quanto ao momento do vencimento da obrigação tributária, está respaldado pelo art. 46, inciso I, alínea "a", Anexo XV, do RICMS/2002, *in verbis*:

*Art. 46 - O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:*

*I - o momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente:*

*a) - nas hipóteses dos arts. 12, 13 e 73, 74 e 83 desta Parte, em se tratando de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não-inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste Estado;*

A Impugnante alega que pagou o ICMS e a multa isolada, antes do recebimento do Auto de Infração, no dia 02/01/09, conforme comprovantes de fls. 45 a 47.

O Fisco esclarece que a Impugnante não respeitou a legislação tributária mineira e nem o Protocolo 11/91, já que não possui inscrição estadual mineira de substituto tributária art. 46, Anexo XV do RICMS/02 e, já que não fez o pagamento quando do vencimento da obrigação tributária, isto é, até o momento da saída das mercadorias do estabelecimento remetente.

Pela data da abordagem fiscal, qual seja, em 01/01/2009, a obrigação tributária realmente encontrava-se vencida, sujeitando-se a Autuada às exigências fiscais de ICMS e multa de revalidação em dobro.

Contudo, considerando que os pagamentos efetuados pela Autuada ingressaram nos cofres públicos, conforme pesquisa de pagamento de GNRE-ONLINE (docs. fls. 14 a 23), o valor correspondente ao pagamento efetivado deve ser deduzido do crédito tributário.

Portanto, legítimas, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso I, ambos da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, devendo ser considerado o pagamento efetuado através do agendamento e comprovado pelo relatório SICAF. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Edécio José Cançado Ferreira, que o julgavam improcedente. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros supracitados, o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

**Relator: Mauro Heleno Galvão**

---

**Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado para formalizar as exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos artigos 56, inciso II e 54, inciso I em face da imputação fiscal de transporte de mercadoria (Cerveja Itaipava em lata) sujeita à substituição tributária, sem o recolhimento de ICMS/ST pela Impugnante Autuada, situada em Duque de Caxias/Rio de Janeiro e destinada a contribuintes mineiros, acobertada pelas Notas Fiscais nºs 29584 e 29586, de 31/12/08 e CTRC nº 0001802, de 31 de dezembro de 2008, bem como, por falta de inscrição estadual no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

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 1º de janeiro de 2009, a Fiscalização de trânsito se deparou com o transporte de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, constantes do Anexo XV do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, com suas alterações posteriores, sem o comprovante de recolhimento do imposto.

As mercadorias encontravam-se devidamente acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 29584 e 29586, datadas de 31 de dezembro de 2008.

O Auto de Infração foi recebido pela ora Impugnante em 16 de janeiro de 2009 quando, presume-se, esta tomou ciência do ocorrido, pois não há notícia nos autos de que a mesma tenha sido notificada em momento anterior acerca da autuação.

A Impugnante, portanto, recebeu uma autuação (Auto de Infração nº 02.000214370-72) que, embora datado de 02 de janeiro de 2009, foi recebido por Aviso de Recebimento em 16 de janeiro de 2009.

O Estado de Minas Gerais tem o dever, até mesmo para evitar problemas concorrenciais, de exigir o imposto devido por substituição tributária da



remetente e do destinatário mineiro quando não há forma de exigir do remetente, precipuamente quando o âmbito de abrangência da substituição tributária é apenas interno.

No presente caso, o remetente realmente não possuía, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento destinadas à Minas Gerais, a quitação do imposto.

Porém, também é inegável nos autos que a Impugnante já possuía a comprovação do devido recolhimento quando recebeu o Auto de Infração.

Desta forma, apesar de no dia da abordagem fiscal – 1º de janeiro de 2009, não estar quitado o tributo tendo sido cobrado da ora Impugnante, pela Fiscalização de trânsito, o ICMS/ST devido na operação juntamente com a multa de revalidação, no momento do recebimento do Auto de Infração, peça que formaliza o crédito tributário, o imposto já havia sido recolhido conforme demonstram as GNRE de fls. 14/23.

Registre-se que a principal linha de defesa da Impugnante reside justamente na alegação de que pagou o ICMS e a multa isolada, antes do recebimento do Auto de Infração, no dia 02 de janeiro de 2009, conforme comprovantes de fls. 46/47.

O Fisco por seu turno sustenta que a Impugnante não respeitou a legislação tributária mineira e nem o Protocolo 11/91, já que não possui inscrição estadual mineira de substituto tributária artigo 46, Anexo XV do RICMS/02 e, não fez o pagamento quando do vencimento da obrigação tributária, isto é, até o momento da saída das mercadorias do estabelecimento remetente.

Ainda que possa estar correto, em tese, o argumento sustentado pelo Fisco, é impossível se desvincular no presente caso do fato de que, quando foi formalmente exigido o imposto e a multa isolada pela falta de inscrição estadual da ora Impugnante, ela já não mais estava em débito pois, anteriormente, já havia honrado a obrigação.

Desta forma, não é possível exigir uma penalidade isolada que já se encontrava quitada, tão pouco uma penalidade pela falta de pagamento de um tributo que já foi quitado (multa de revalidação).

Repita-se, pela importância, que quando o Auto de Infração foi recebido pela Impugnante em 16 de janeiro de 2009, o pagamento do ICMS relativo à operação já havia sido feito desde 02 de janeiro de 2009.

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, pelo que julgo improcedente o lançamento.

**Conselheira: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MEDICAMENTOS - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – DISTRIBUIDOR HOSPITALAR. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST na aquisição de medicamentos em operação interestadual. Contudo, tendo restado demonstrado nos autos que a saída subsequente da mercadoria teve como destinatário órgão público, conforme edital de pregão presencial, e estavam acondicionadas em embalagem hospitalar não se justifica a manutenção das exigências de pagamento complementar do ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aquisição de medicamentos acobertados pela Nota Fiscal nº 7522, de 26 de maio de 2008, emitida pela Laboris Farmacêutica Ltda, com destino a UNNO Farmacêutica Ltda, com o recolhimento a menor do ICMS/ST, devido no momento da entrada no Estado de Minas Gerais, nos termos da Parte 2, item 15.1, Anexo XV do RICMS/MG.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 15/22, em síntese, aos argumentos seguintes:

- tem por objetivo social a comercialização, por atacado, de drogas, medicamentos e correlatos, sendo que 90% de suas atividades é voltada à participação em licitações públicas promovidas pelos diversos órgãos;

- dadas às características do negócio, conforme art. 59, § 3º do Anexo XV do RICMS/02, requereu à Superintendência Regional da Fazenda o seu enquadramento como "Distribuidor Hospitalar", o que foi deferido pelo Ofício DF/BH-4 n.º 180/2008;

- baseado neste enquadramento, bem como na substituição tributária lhe é aplicável nos termos do item 15.1, Parte 2 do Anexo XV do RICMS, foi efetuada a operação descrita na Nota Fiscal nº 7.522 e recolhido o imposto;

- houve equívoco do Fiscal na aplicação incorreta da alíquota interna do ICMS prevista para a operação, o que levou à apuração incorreta do imposto, em valor maior que o determinado por lei, e ao injusto e ilegal entendimento de que o mesmo teria sido recolhido em prejuízo da Fazenda Estadual, fazendo incidir as penalidades;

- ao lavrar o Auto de Infração o Fiscal agiu certo ao calcular a base de cálculo do imposto considerando o valor total da nota fiscal acrescido da Margem de Valor Agregado de 29% (vinte e nove por cento), conforme prevê o art. 59, inciso IV do Anexo XV do RICMS, mas errou ao considerar a alíquota interna de 18% (dezoito por cento), quando, na verdade, a nova alíquota vigente ao tempo da

autuação era de 12% (doze por cento), por força do Decreto nº 44.754, de 14 de março de 2008;

- considerando que o Decreto 44.754/08 entrou em vigor em 27 de março de 2008, vigendo até 31 de maio de 2008, quando editado o Decreto nº 44.823, não resta dúvida de que a alíquota interna aplicável à operação objeto de autuação era de 12%;

- o Decreto nº 44.823/08, atualmente em vigor, manteve a alíquota de 12% para as operações internas com medicamentos acondicionados em embalagens hospitalares, promovidas por distribuidores hospitalares;

- a alíquota de 12% (doze por cento) é a incidente também para as operações interestaduais, conforme fixado pelo art. 42, inciso II, alínea "c", do RICMS/MG;

- se tivesse sido considerada a alíquota interna de 12% (doze por cento), o crédito tributário seria totalmente diverso daquele descrito no Auto de Infração;

- considerando que o imposto foi corretamente recolhido, seja quanto ao valor, seja quanto ao prazo, não se pode falar em infração (insuficiência do recolhimento), tampouco em aplicação de multa de revalidação.

Ao final, requer o acolhimento da impugnação, para o fim de cancelamento do débito/exigência fiscal consubstanciado no Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 44/50, contrariamente à defesa apresentada, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a Autuada é Distribuidora Hospitalar, conforme Portaria SUTRI nº 10, de 02 de junho de 2008, atendendo as disposições da legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e também a legislação atual;

- na redação vigente do dispositivo invocado pela Impugnante no período da ocorrência do fato gerador, a alíquota seria de 12% (doze por cento) nas saídas promovidas pelo distribuidor hospitalar para hospitais, órgãos públicos, clínicas;

- assim, os distribuidores hospitalares deveriam recolher o ICMS/ST medicamentos nas operações de entrada a alíquota de 18% (dezoito por cento) e, quando estas mercadorias eram vendidas a hospitais, clínicas, órgãos públicos, etc, deveria ser aplicada a alíquota de 12% (doze por cento) e solicitado o ressarcimento do ICMS pago antecipado a maior na entrada;

- o Ofício DF/BH-4 nº 180/2008 trata do deferimento da solicitação do contribuinte para sua inclusão como distribuidor hospitalar; e a nota fiscal objeto da ação fiscal não tem qualquer vinculação com a alíquota da operação;

- o Decreto 44.823/08, muito embora tenha alterado o art. 42 do RICMS e a alíquota de medicamentos para 12% (doze por cento), ao contrário do que afirma a Impugnante, não altera a alíquota aplicada no feito fiscal, isto porque foi publicado em 31 de maio de 2008, com vigência a partir de 1º de junho de 2008, quando o fato gerador da obrigação tributária se deu em 26 de maio de 2008;

- ademais, a Resolução nº 202/03, da ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária autorizou o uso comercial do medicamento objeto da autuação, e não para embalagem hospitalar, de uso restrito aos hospitais;

- é importante ressaltar que seria interessante que o Órgão Julgador pautasse e julgasse, conjuntamente, com este Auto de Infração, o de nº 02.000213819-48, uma vez que se trata de mesma ocorrência, infringências e sujeito passivo.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada em 19 de junho de 2009, exara Despacho Interlocutório (fl. 52) para que a Impugnante comprove que os medicamentos constantes da Nota Fiscal nº 007522 encontravam-se acondicionados em embalagem hospitalar e foram destinados nas operações subsequentes a órgãos públicos, hospitais, clínicas ou assemelhados, observando os lotes constantes da citada nota fiscal.

A Impugnante se manifesta às fls. 57/59 aos seguintes argumentos:

- a integralidade do medicamento descrito na Nota Fiscal n.º 007522 (lotes 1652 a 1666) foi entregue à Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais, por força de contrato administrativo de fornecimento decorrente do Pregão Presencial nº 026/07;

- não subsistem dúvidas quanto à destinação dada às mercadorias, tendo sido corretamente calculado e recolhido o ICMS devido na operação objeto de autuação;

- como prova do acondicionamento do produto em embalagem hospitalar, junta o comprovante de registro do medicamento Metilvita 250MG COM VER CT 50 BL AL PLAS AMB X 10, pelo fabricante Laboris Farmacêutica Ltda., na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA e o Edital do Pregão Presencial nº 026/07, que continha exigência expressa no item 21.3.3, de que os produtos fossem fornecidos em embalagens com a expressão "Proibida a Venda no Comércio", dentre outros.

Ao final, reitera o pedido de cancelamento do Auto de Infração e pugna pela restituição da taxa de expediente recolhida na forma da Lei 6.763/75.

O Fisco volta a se manifestar às fls. 107/108, afirmando que a Impugnante não comprovou inequivocamente que os medicamentos constantes na Nota Fiscal nº 007522 encontravam-se acondicionados em embalagem hospitalar, uma vez que não anexou uma cópia da própria embalagem do produto e que os documentos juntados não tem o condão de tornar a embalagem dos produtos em embalagem hospitalar.

Afirma também que a Impugnante não comprovou inequivocamente que os medicamentos foram destinados nas operações subsequentes a órgãos públicos, hospitais, clínicas ou assemelhados; pois, apesar de todos os produtos constantes na Nota Fiscal nº 007522 (fl. 05) estarem discriminados nas notas fiscais de fls. 61/65; estas não poderiam acobertar a operação que foi objeto do Auto de Infração, uma vez que a ação fiscal teve início no dia 26 de maio de 2008, às 22:00 horas, e término no dia 29 de maio de 2008, às 11:40, conforme ARM -

Auto de Retenção de Mercadorias de fl. 02, não sendo possível a empresa emitir tais notas fiscais em 26 de maio de 2008, anteriormente, portanto, à chegada das mercadorias em seu estabelecimento.

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/ST e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75 em face da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária no momento da entrada no Estado de Minas Gerais, nos termos da Parte 2, item 15.1, Anexo XV do RICMS/MG.

O trabalho fiscal se deu no Posto Fiscal Antônio Reimão de Mello às 22:00 horas do dia 26 de maio de 2008 na Rodovia BR 040 – Km 810, no Município de Matias Barbosa. Na oportunidade a Fiscalização se deparou com o transporte de medicamentos acobertados pela Nota Fiscal n.º 7522, a qual tinha como data de emissão o dia 20 de maio de 2008 e como data de saída o dia 26 de maio de 2008 (fl. 05), emitida pela Laboris Farmacêutica Ltda. – CNPJ 03.860.313/0001-08, com destino a UNNO Farmacêutica Ltda. – I.E. 001.028157.0051, tendo considerado insuficiente o recolhimento do ICMS.

Verifica-se assim que o principal ponto discutido nos autos diz respeito ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

Inicialmente cumpre destacar não haver discordância nos presentes autos de que a Impugnante caracteriza-se como Distribuidora Hospitalar, conforme Portaria SUTRI nº 10, de 02 de junho de 2008 (fls. 77/83), atendendo às disposições da legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, § 3º do art. 59 do Anexo XV do RICMS/MG e também a legislação atual, precipuamente o inciso XVII do art. 222 do RICMS/02, *in verbis*:

***“Efeitos de 1º/12/05 a 31/07/09:***

*Art. 59 – Relativamente aos medicamentos de que trata o item 15,1 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido à título de substituição tributária é:*

***Efeitos de 15/03/2008 a 31/05/2008 - Redação dada pelo art. 2º, X, e vigência estabelecida pelo art. 6º, IV, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:***

*§ 3º - Para os efeitos deste artigo, considera-se distribuidor hospitalar o estabelecimento atacadista cujas vendas destinadas a hospitais, clínicas ou a órgãos da Administração Pública representem, no mínimo, 70% setenta por cento) da sua receita operacional anual, observado o seguinte:*

**TÍTULO XI**  
**DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

*Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:*

*Efeitos a partir de 1º/06/2008 - Acrescido pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.823, de 30/05/2008*

*XVII - distribuidor hospitalar é o estabelecimento atacadista, independentemente do ramo de atividade, cujas vendas destinadas a hospitais, clínicas ou a órgãos da Administração Pública representem, no mínimo, 80% (oitenta por cento) da sua receita operacional anual, observado o seguinte:*

*a) o enquadramento do estabelecimento na categoria de distribuidor hospitalar será feito mediante requerimento do contribuinte, protocolizado na Delegacia Fiscal (DF) a que estiver circunscrito, acompanhado da respectiva comprovação;*

*b) portaria da Superintendência de Tributação divulgará relação dos estabelecimentos distribuidores hospitalares.*

Este dado é de suma importância nos presentes autos para se verificar qual a alíquota do imposto aplicável ao caso em exame.

Isto se dá porque a alíquota de 12% era aplicável, à época da ocorrência dos fatos que deram ensejo à lavratura do Auto de Infração sob análise, nas seguintes hipóteses:

*“Art. 42 - As alíquotas do imposto são:*

*I - nas operações e prestações internas:*

*b - 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:*

***Efeitos de 27/03/2008 a 31/05/2008 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, “a”, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:***

*“b.47 - medicamento acondicionado em embalagem hospitalar, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinado a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos destinados a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados não-contribuintes do imposto, **promovidas** pelo*

*estabelecimento industrial fabricante ou pelo **distribuidor hospitalar** de que trata o § 3º do art. 59 do Anexo XV;" (grifos não constam do original)*

Portanto, já à época da ocorrência da operação objeto da autuação era aplicável a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações promovidas por distribuidor hospitalar, como é exatamente o caso da Impugnante, com destino a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados não-contribuintes do ICMS.

Como está comprovada nos autos a Impugnante caracterizava-se como distribuidor hospitalar.

A 1ª Câmara de Julgamento preocupada com o desenrolar do presente processo, deu à Impugnante oportunidade de demonstrar que as saídas por ela realizadas com a mercadoria objeto da autuação enquadrava-se na hipótese de aplicação da alíquota de 12 % (doze por cento).

Em resposta à determinação da Câmara a Impugnante se manifesta às fls. 57/59 e apresenta os seguintes documentos:

- Notas Fiscais n.ºs 000011, 000012, 000013, 000014 e 000015 (fls. 61/65);

- comprovante de registro do medicamento Metilvita 250MG COM VER CT 50 BL AL PLAS AMB X 10, pelo fabricante Laboris Farmacêutica Ltda., na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA (fl. 87);

- Edital do Pregão Presencial nº 026/07 (fls. 89/95);

- ata do pregão presencial de registro de preços nº 026/07 (fls. 66/75);

- declaração expedida pelo laboratório fabricante do medicamento - Laboris Farmacêutica Ltda., de que os medicamentos estavam acondicionados em embalagens hospitalares.

A análise destes documentos leva à conclusão de que a Impugnante tem razão quanto à aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) em suas saídas.

As Notas Fiscais n.ºs 000011, 000012, 000013, 000014 e 000015 (fls. 61/65) demonstram que a integralidade do medicamento descrito na Nota Fiscal n.º 007522, objeto da autuação foi entregue à Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais, por força de contrato administrativo de fornecimento decorrente do Pregão Presencial nº 026/07, cujo vencedor do item 67 - Metildopa 250 mg, foi a ora Impugnante. Esta conclusão é possível uma vez que os medicamentos são identificados pelo seu lote (lotes 1652 a 1666).

Veja-se que as Notas Fiscais n.ºs 000011 a 000015 descrevem que cada lote do medicamento entregue a Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais era composto de caixas com 500 comprimidos cada.

Também está comprovado que o acondicionamento das mercadorias foi feito em embalagem hospitalar.

Encontra-se nos autos o comprovante de registro do medicamento Metilvita 250MG COM VER CT 50 BL AL PLAS AMB X 10, pelo fabricante Laboris Farmacêutica Ltda., na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA (fl. 87) que, por si só, demonstra que as embalagens adquiridas pela ora Impugnante

continham 500 (quinhentos) comprimidos cada (caixas contendo 50 blister de alumínio plástico âmbar com 10 comprimidos cada) e, portanto, com destinação exclusiva a órgãos públicos, hospitais ou clínicas.

O Edital do Pregão Presencial nº 026/07 promovido pela Secretaria de Saúde de Minas Gerais, que continha exigência expressa no item 21.3.3, de que os produtos descritos em seu Anexo I (dentre eles à Metildopa/Metivita - item 67) fossem fornecidos ao órgão em embalagens com a expressão "PROIBIDA A VENDA NO COMÉRCIO" (fl. 93/95).

Para embalagens de medicamentos contendo as quantidades supracitadas - embalagens hospitalares -, é obrigatório a indicação ostensiva da expressão "proibida a venda no comércio".

A ata do pregão presencial de registro de preços nº 026/07 (fls. 66/75) demonstra que a Defendente foi a vencedora do item 67 Metildopa 250 mg, com a marca Laboris (fl. 68).

A declaração expedida pelo laboratório fabricante do medicamento - Laboris Farmacêutica Ltda., de que os medicamentos fornecidos a Unno Ltda. estavam acondicionados em embalagens hospitalares.

Ao analisar os documentos apresentados pela Impugnante o Fisco afirma não ter sido comprovado inequivocamente que os medicamentos constantes na Nota Fiscal nº 007522 (fl. 05) encontravam-se acondicionados em embalagem hospitalar; uma vez que não teriam sido anexadas cópias da própria embalagem do produto.

Contudo, como está comprovado nos autos que os medicamentos foram enviados à Secretaria de Estado da Saúde de Minas Gerais em data anterior à medida determinada pela Câmara de Julgamento seria impossível exigir que a Impugnante anexasse cópias das embalagens dos mesmos.

Resta considerar as demais provas pela Defendente juntadas e que demonstram estarem os medicamentos em embalagem hospitalar.

Ademais, é impossível afastar-se da premissa de que o destinatário das mercadorias é um órgão público e que este exerce controle sobre as mercadorias adquiridas.

O Fisco afirma também que não restou comprovado inequivocamente que os medicamentos foram destinados nas operações subsequentes a órgãos públicos, pois, apesar de todos os produtos constantes na Nota Fiscal nº 007522 (fl. 05) estarem discriminados nas notas fiscais de fls. 61/65, estas notas fiscais não poderiam acobertar a operação que foi objeto do Auto de Infração, em função de suas datas.

Entretanto, as notas fiscais de fls. 61/65 têm data de emissão em 26 de maio de 2009, mas esta não é a data de saída das mercadorias.

Como não está lançada qualquer data de saída da mercadoria, volta-se à data de recebimento constante do canhoto das notas fiscais de fls. 61/65. Nestes canhotos consta o recebimento em 04 de junho de 2008. Considerando-se a data de 04 de junho de 2008 verifica-se ser esta compatível com a saída das



mercadorias do Posto Fiscal que, segundo informação do Fisco, se deu em 29 de maio de 2008, às 11:40 horas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencida a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que o julgava procedente. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida o Conselheiro Edécio José Cançado Ferreira.

**Relatora: Luciana Mundim de Mattos Paixão**

---

**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.

Inicialmente destaca-se que parte dos fundamentos expostos na Manifestação Fiscal foram utilizados para sustentar este voto e assim, passarão a compô-lo.

A Autuada é Distribuidora Hospitalar, conforme Portaria SUTRI nº 10, de 02 de junho de 2008, atendendo as disposições do § 3º do art.59 do Anexo XV do RICMS/02, com a redação vigente à época do fato gerador.

Afirma a Autuada que houve erro na aplicação da alíquota da mercadoria ao utilizar alíquota de 18%, quando a nova alíquota vigente seria de 12%, conforme dispões o item 47, da alínea "b" do inciso I do art. 42 do RICMS/02, com a redação dada pelo Decreto 44.754 de 14/03/2008:

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

*I - nas operações e prestações internas:*

*b - 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:*

**Efeitos de 27/03/2008 a 31/05/2008 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, "a", ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:**

*b.47 - medicamento acondicionado em embalagem hospitalar, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinado a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos destinados a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados não-contribuintes do imposto, **promovidas** pelo estabelecimento industrial fabricante ou **pelo** distribuidor hospitalar de que trata o § 3º do art. 59 do Anexo XV;*

Todavia, conforme se observa, no período da ocorrência do fato gerador , ou seja, 26/05/2008, a alíquota era de 12%, mas condicionada, de tal

forma que os distribuidores hospitalares deveriam recolher o ICMS/ST medicamentos nas operações de entrada a alíquota de 18% e quando estas mercadorias adquiridas a alíquota de 18% fossem vendidas a hospitais, clínicas, órgãos públicos e assemelhados, deveriam aplicar a alíquota de 12% e solicitar o ressarcimento do ICMS pago antecipadamente, a maior, na entrada que se deu a alíquota de 18%.

O Ofício DF/BH-4 nº 180/2008 trata do deferimento da solicitação da Contribuinte, para sua inclusão como distribuidor hospitalar;

Já o Decreto 44.823, de 31/05/2008, muito embora tenha alterado a redação dada ao art. 42 do RICMS/02, modificando a alíquota de medicamentos de 18% para 12%, ao contrário do que afirma a Impugnante, não altera a alíquota aplicada à operação objeto do feito fiscal, nos termos do art. 105 do CTN, uma vez que o retromencionado decreto foi publicado em 31/05/2008, com vigência e eficácia a partir de 01/06/2008, quando o fato gerador da obrigação tributária se deu em 26/05/2008.

Ademais, a Resolução nº 202, de 05/02/2003, da ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária autorizou o uso comercial do medicamento objeto desta autuação fiscal, e não para EMBALAGEM HOSPITALAR, de uso restrito aos hospitais.

Em cumprimento ao Despacho Interlocutório de fls.52, a Impugnante junta aos autos os docs. de fls. 60/105.

Todavia, os documentos por ela juntados não são suficientes a elidir o feito, pois, não restou inequivocamente comprovado que os medicamentos foram destinados nas operações subseqüentes a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados.

Apesar de todos os produtos constantes da Nota Fiscal nº 007522 (fls. 05) estarem discriminados nas notas fiscais de fls. 61/65, tais notas não poderiam acobertar a operação que foi objeto do lançamento, pois a ação fiscal teve início no Posto Fiscal Reimão de Mello, no dia 26/05/2008, às 22 horas, e encerrou-se no dia 29/05/2008, às 11 horas e 40 minutos (ARM nº 08/0741/00035 – fls. 02).

As notas fiscais trazidas às fls. 61/65 foram emitidas em 26/05/2009, portanto, anteriormente à data da chegada das mercadorias no estabelecimento da Emitente, além de não mencionarem a data da saída das mercadorias. Inexistindo data de saída, prevalece para todos os efeitos a data de emissão da nota fiscal.

Deste modo, constata-se que os elementos e documentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar a infração consubstanciada no AI em comento.

Voto, pois, pela procedência do lançamento.

**Conselheira: Maria de Lourdes Medeiros**