

Acórdão: 14.214 /00/3<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10057813-96  
Impugnante: Invicta Comércio e Distribuição de Gêneros Alimentícios Ltda  
PTA/AI: 02.000153050-89  
Inscrição Estadual: 062.986501.0002  
Origem: Montes Claros  
Rito: Sumário

**EMENTA**

**Nota Fiscal - Falta de Destaque do ICMS - Venda à Ordem - Feijão. Não ficou plenamente configurada a imputação pretendida pela fiscalização. Impugnação procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Contribuinte de promover, em 15/10/99, a saída de 91.370 Kg de feijão “Anão Cores”, acobertados pelas Notas Fiscais n.ºs 00261, 00263, 00277 e 00279, emitidas em 14/10/99, sem o destaque do ICMS devido. Não ficou caracterizada a “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros”, visto que o destinatário das mercadorias não coincidia com o consignado em notas fiscais (n.º 192, 193, 203, 204, de 14/10/99) emitidas pelo adquirente original (Aliança Distribuidora Atacadista Ltda.).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31/35 dos autos, aos seguintes fundamentos:

- não há que se falar em não emissão de documentos fiscais na forma regulamentar, eis que cumpriu cabalmente as obrigações elencadas no artigo 16, inciso VI, da Lei n.º 6.763/75;

- alega que dos documentos acostados aos autos a empresa providenciou a correta emissão das notas fiscais;

- a fiscalização presumiu prática de infração fiscal;

- na operação de venda realizada entre a ora Autuada e a empresa Aliança, houve o destaque do ICMS devido;

- posteriormente a empresa Aliança vendeu as mercadorias para a empresa CONAB - Cia. Nacional de Abastecimento, estabelecida em Pernambuco, também fazendo o destaque do ICMS, já que o imposto foi destacado na Nota de Faturamento da empresa Aliança (Notas Fiscais n.ºs 00261, 00263, 00277 e 00279);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em razão da remessa ter sido efetuada diretamente da empresa Invicta para a CONAB - PE, a autuada emitiu as Notas Fiscais de simples remessa sem o destaque do ICMS, já que o imposto foi destacado na Nota de Faturamento supra mencionada;

- a entrega estava destinada para a CAGEPE, que é a Companhia de Armazéns Gerais de Pernambuco, onde a CONAB faz o armazenamento dos alimentos adquiridos;

- cumpriu todas as formalidades exigidas pelo RICMS/96;

- nada mais fez que cumprir com as orientações sobre a entrega em Armazém Geral do Estado de Pernambuco;

- como se verifica no Empenho do Ministério da Agricultura (anexo), a empresa Aliança deveria fazer a entrega das mercadorias no armazém em Ouricuri - PE;

- o Fisco agiu com absoluta arbitrariedade, sem levar em consideração as nuances dos contratos licitatórios, onde habitualmente os locais de entrega são estipulados previamente pelo órgão competente e especificamente a questão da simples remessa da mercadoria;

- o local de entrega consignado no campo "Observações", não significa que seja diverso do destinatário, mas que o órgão contratante preferiu que a entrega se desse em locais próprios para armazenamento;

- o RICMS/MG não prevê tal hipótese, de modo que não poderá ser exigido do contribuinte comportamento diverso, até mesmo porque não houve prejuízo ao Erário Estadual;

- cita o artigo 2º, da CLTA/MG;

- não há nenhum dispositivo legal que normatize a emissão de Nota Fiscal como "in casu", portanto o fiscal não pode concluir precariamente que houve inobservância da legislação pertinente;

- cita o princípio do "in dubio pro contribuinte" (artigo 112 do CTN).

Ao final, pede a procedência da Impugnação e o cancelamento do respectivo Auto de Infração.

Manifesta-se o Fisco, contrariamente ao alegado pela defesa, às fls. 66/67, aos seguinte argumentos:

- não procede a alegação inicial da Impugnante de ausência de dispositivo legal vigente. Como não ficou caracterizada a "Remessa por Conta e Ordem de Terceiros", trata-se de um caso típico de "Saída a Qualquer Título", cujo fato gerador está disciplinado no artigo 2º, inciso VI, do RICMS/MG;

- à luz do disposto no artigo 40, do Ajuste SINIEF e do artigo 321, do Anexo IX, do RICMS/96, há que se entender por Venda à Ordem aquela em que o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte alienante vende a mercadoria a um adquirente e, por sua conta e ordem, efetua a respectiva entrega a um terceiro. Portanto, para a consecução do instituto de venda à ordem, mister a participação de três pessoas distintas, ou seja, um vendedor/remetente, um adquirente originário e um segundo adquirente;

- neste sentido fica claro que, para o caso em tela, a presença de uma quarta pessoa envolvida na operação, autônoma, provida de inscrição estadual e CGC, descaracteriza a operação pretendida pelo reclamante;

- em sua própria defesa a Impugnante admite que o legislador não atentou para esta possibilidade. Pouco importa, então, a boa fé e falta de intenção de lesar o fisco estadual;

- para os casos excepcionais, não previstos no Regulamento do ICMS, o legislador achou por bem permitir a adoção de Regimes Especiais.

Ao final, pede a improcedência da Impugnação.

---

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Contribuinte de promover, em 15/10/99, a saída de 91.370 Kg de feijão “Anão Cores”, acobertados pelas Notas Fiscais n.º 00261, 00263, 00277 e 00279, emitidas em 14/10/99, sem o destaque do ICMS devido. Não ficou caracterizada a “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros”, visto que o destinatário das mercadorias não coincidia com o consignado em notas fiscais (n.º 192, 193, 203, 204, de 14/10/99) emitidas pelo adquirente original (Aliança Distribuidora Atacadista Ltda.).

Alega a Impugnante, em sua peça de defesa, que a operação de venda se deu da seguinte forma: a empresa Invicta (Autuada) vendeu para a empresa Aliança, que, por sua vez, vendeu para a CONAB - PE; conforme acordado, a mercadoria seria remetida diretamente pela Impugnante à CONAB. Contudo programou-se a entrega junto à CAGEPE (Companhia de Armazéns Gerais de Pernambuco), que é a encarregada de armazenar os produtos adquiridos pela CONAB. Alega também que o imposto foi devidamente recolhido.

No caso enfocado, a irregularidade constante do Auto de Infração, está capitulada no artigo 16, incisos VI, IX e XIII, da Lei n.º 6.763/75 e artigo 96, inciso XVII, do RICMS/96, que versam sobre as obrigações do contribuinte.

Contudo o sustentáculo da fundamentação fiscal é o entendimento de que não ocorreu uma operação de “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros”, como alega a Impugnante, mas de “Saída a Qualquer Título”, cujo fato gerador está disciplinado no artigo 2º, inciso VI, do RICMS/MG a saber:

“Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

.....

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento de outro titular.

.....”

Quanto a irregularidade apontada pelo Fisco, no Processo Tributário Administrativo em apreço, se faz necessária a explicitação de alguns aspectos. Dispõe o artigo 142 e seu Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional que:

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

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

Esclarece a ilustre Prof. Misabel Abreu Machado Derzi, na obra Comentários ao Código Tributário Nacional, que:

“Sendo espécie de um gênero - o dos atos juridicamente relevantes - o lançamento necessariamente produz efeitos, alterando a esfera jurídica das pessoas. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello o conceitua como ‘manifestação de vontade do Estado, enquanto Poder Público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação de utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito’.

Assim, o lançamento configura ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta.”(grifos nossos)

Acrescenta, ainda, que “A lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados *atos plenamente vinculados*”. Dessa forma, tem-se que, não sendo o lançamento um ato discricionário, inexistente flexibilização da ação do agente fiscal; se está determinado na legislação tributária, não há margem de liberdade ao Fisco.

Arremata esse entendimento o disposto no artigo 112, incisos I e II, do referido Código:

“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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;”

Da inteligência do artigo supra depreende-se o princípio da estrita legalidade tributária, que, segundo a ilustre Prof. Maria de Fátima Ribeiro, “traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do conceito 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*.”

No mesmo sentido apresentam-se os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, em seu livro Curso de Direito Constitucional Tributário (14ª edição) corroborando a defesa esposada acima na estrita legalidade para imputação de irregularidade fiscal. Nesta linha temos que:

“O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário. A raiz de todo o ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II da Constituição da República.

Muito bem. Bastaria este dispositivo constitucional para que tranqüilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da política competente, é óbvio.”

De fato, estamos diante da aplicabilidade do princípio do “*in dubio pro contribuinte*”, na medida em que, dos documentos acostados aos autos às fls. 45/57, ou seja, cópias das mencionadas Notas Fiscais, depreende-se o local acordado para a entrega das mercadorias (armazém em Ouricuri – PE), bem como o destaque do imposto devido, sendo, portanto, temerária a imputação pretendida pela fiscalização de descumprimento das suas obrigações. Não houve constatação inequívoca de prejuízos ao Erário Estadual.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente a Impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio Leonart Vela e José Mussi Maruch.

**Sala das Sessões, 29/06/00.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente/Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

Mgm/c