

Acórdão: 17.063/06/2<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010118481-20  
Impugnante: Unilever Bestfoods Brasil Ltda  
Proc. S. Passivo: Anderson Crystiano de Araújo Rocha/Outro(s)  
PTA/AI: 02.000211574-79  
Inscr. Estadual: 525.082983.00-41  
Origem: DF/ Pouso Alegre

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS – REINCIDÊNCIA.** Imputação fiscal de falta de destaque do imposto em notas fiscais de remessa de mercadorias para depósito fechado em outro Estado. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação e Multas Isoladas capituladas nos artigos 54, inciso VI e 55, inciso VII, da Lei 6763/75, majoradas nos termos do § 7º do artigo 53 da mesma lei. No entanto, restou comprovado nos autos que a Impugnante emitiu nota fiscal complementar, com o destaque do imposto, antes do recebimento do Auto de Infração, caracterizando denúncia espontânea. Tampouco deve ser mantida a Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei 6763/75 por inadequação do tipo nela descrito à conduta da Autuada. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de emissão das Notas Fiscais nºs 131292, 131294, 131296, 131298, 131299, 131300 e 131301, emitidas em 15 de maio de 2006, e, 131591 e 131592, emitidas em 17 de maio de 2006, sem o destaque do ICMS.

Lavrou-se o Auto de Infração para exigir ICMS, Multa de Revalidação e as Multas Isoladas, capituladas no inciso VI do artigo 54 e VII do artigo 55, as duas majoradas nos termos do §7º do artigo 53 todos da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 36 a 52, aos argumentos que passamos a sintetizar:

- é conhecida empresa fabricante de produtos e bens de consumo, desenvolvendo atividade em todo o país o que requer um rigoroso controle sobre suas obrigações fiscais;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- preliminarmente alega que a multa exigida tem caráter confiscatório e que foram desrespeitados os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório;
- para todas as notas fiscais listadas no Auto de Infração houve destaque de ICMS não tendo o Erário Público Mineiro sofrido qualquer prejuízo;
- não ocorreu a inadimplência da obrigação principal, visto que todo o ICMS foi pago, tendo havido mero erro formal, com a digitação do CFOP incorreto;
- quando se deparou com o erro recolheu o imposto através da Nota Fiscal n.º 132965, tendo a obrigação principal sido cumprida antes da saída da mercadoria do estabelecimento;
- agiu de boa fé, pois efetivamente complementou o pagamento do imposto devido decorrente das notas fiscais arroladas no Auto de Infração, o que lhe afasta de qualquer conclusão de prática de ato simulado, justificando o abrandamento da multa, com sua total supressão, visto que a penalidade decorre da existência de elemento subjetivo de conduta.

Requer, ao final, a improcedência da autuação.

O Fisco se manifesta às fls. 87/94, contrariamente ao alegado pela Defesa aos fundamentos que se seguem resumidamente:

- a alegação de confisco, relativamente à cobrança da penalidade não pode prosperar, tendo em vista que a vedação constitucional aos efeitos do confisco atinge apenas o âmbito dos tributos e não as penalidades;
- todas as exigências legais do procedimento tributário foram respeitadas e cumpridas e todas as peças do Processo encontram-se nos autos e os procedimentos foram observados e respeitados, tendo sido respeitado o direito de defesa do Autuado;
- as infrações tributárias possuem natureza objetiva nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional e artigo 2º, §2º da CLTA/MG;
- não houve recolhimento do imposto devido, mas sim emissão de uma nota fiscal complementar com destaque do imposto em 31 de maio de 2006, sendo que os fatos geradores do imposto ocorreram em 16 e 17 de maio de 2005;
- em 23 de maio de 2005, através de contato telefônico com a matriz da Autuada situada em São Paulo, a fiscalização confirmou a ocorrência de saída de mercadorias com destino a armazém-geral ou depósito fechado, procurando saber se poderia emitir o DAF para regularização. Entretanto, a empresa solicitou que fosse emitido o Auto de Infração;
- não foram portanto, observados os procedimentos relativos a denúncia espontânea, pois não é necessária a emissão do TIAF, nos termos do artigo 54, inciso I da CLTA/MG;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o prazo para recolhimento do imposto já se encontrava encerrado nos termos do artigo 89, inciso IV do RICMS/02.

Por fim, cita decisão do CC/MG e pede seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito de ação fiscal desenvolvida no trânsito de mercadorias, onde a ora Impugnante promovia operação de remessa para depósito fechado ou armazém geral, acobertadas pelas Notas Fiscais n.ºs 131292, 131294, 131296, 131298, 131299, 131300 e 131301, emitidas em 15 de maio de 2006, e, 131591 e 131592, emitidas em 17 de maio de 2006, sem o destaque do ICMS.

Lavrou-se o Auto de Infração para exigir ICMS, Multa de Revalidação e as Multas Isoladas, capituladas no inciso VI do artigo 54 e VII do artigo 55, majoradas nos termos do §7º do artigo 53 todos da Lei n.º 6.763/75.

#### **Da Preliminar**

Preliminarmente, a Impugnante pede a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que não foram preenchidos os pressupostos essenciais para a sua formalização, não teria sido garantido seu amplo direito de defesa e as multas aplicadas configurariam confisco.

Primeiramente, temos que, relativamente às multas aplicadas, as mesmas encontram-se de acordo com os dispositivos legais estabelecidos na Lei n.º 6.763/75. Nesta linha, não compete ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, por força das regras contidas no artigo 88 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado – CLTA/MG, perquerir questões afetas a constitucionalidade, *in verbis*:

“Art. 88 – Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo;

II - a aplicação de equidade;

III - a apreciação de questões relacionadas com o valor de operações, bem como o correspondente débito de ICMS, fixados pelo fisco, na hipótese de regime de estimativa.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, em respeito às regras acima elencadas não é possível adentrarmos na questão do caráter confiscatório das multas aplicadas.

Aduz ainda a Defendente que o Fisco não teria cumprido o dever de, exaustiva e imparcialmente, buscar a verdade dos fatos, pelo que teria seu direito de ampla defesa sido frontalmente ferido.

Entretanto, da análise do Auto de Infração recebido pela Impugnante, verifica-se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades, nos termos do artigo 58, da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG, aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, *in verbis*:

“Art. 58 - O Auto de Infração deverá conter os mesmos elementos da Notificação de Lançamento.

I - prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida;

II - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do prazo e data de seu início, assim como da repartição competente para recebê-la;

III - anotação de se tratar de crédito tributário não contencioso, quando for o caso;

IV - circunstância de a intimação do sujeito passivo ter sido feita por edital, quando for o caso.

§ 1º - Nos casos de lavratura de TRM ou TAD, uma via do termo lavrado deverá acompanhar o respectivo AI.

§ 2º - Se o depositário for pessoa estranha ao procedimento fiscal, uma cópia do AI e do TAD lhe serão entregues, contra recibo.

§ 3º - Nos casos de crédito tributário não contencioso e de falta de entrega de documento fiscal, o AI poderá ser expedido por processamento eletrônico, ficando dispensada a lavratura do termo previsto no inciso I do artigo 51.

.....”

Diante da análise da legislação acima transcrita verifica-se claramente que o presente lançamento atende aos requisitos de certeza e liquidez do crédito tributário levantados pela Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A natureza da infração imputada à Impugnante está precisamente delimitada nos presentes autos, sendo que esta dela se defendeu com os argumentos expostos na fase de relatório e que serão estudados e averiguados na fase de mérito desta decisão.

Assim, a própria peça impugnatória, aliada aos demais elementos que compõem a autuação em tela, demonstra que não houve qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa que encontra-se resguardado nos presentes autos.

Destaque-se que, na lavratura do Auto de Infração foram observados, além dos requisitos previstos no citado artigo 58 da CLTA/MG, o artigo 142 do Código Tributário Nacional. As infrações foram expressamente descritas pelo Fisco no relatório da peça fiscal, tendo sido devidamente apontados os dispositivos tidos por infringidos, bem como as penalidades impostas.

Verifica-se, por outro lado, que a Impugnante foi regularmente intimada do Auto de Infração, tendo exercido com plenitude seu direito de defesa.

Por todo o exposto entendemos incabíveis as prefaciais argüidas, não devendo, portanto, ser acatada a argüição de nulidade da peça formalizadora do lançamento.

### **Do Mérito**

As datas que constituem as exigências são de crucial importância no presente processo uma vez que a Impugnante argüi que teria pago o imposto antes do recebimento do Auto de Infração o que deveria desconstituir o lançamento.

Efetivamente temos nos autos a comprovação da emissão da Nota Fiscal n.º 132965 (fls. 68), em 31 de maio de 2006. Consta em tal Nota Fiscal os seguintes dizeres: “*Nota Fiscal Complementar 131292 15/05/2006, 131294 15/05/2006, 131295 15/05/2006, 131296 15/05/2006, 131298 15/05/2006, 131299 15/05/2006, 131300 15/05/2006, 131301 15/05/2006, 131427 16/05/2006, 131428 16/05/2006, 131433 16/05/2006, 131434 16/05/2006, 131589 17/05/2006, 131590 17/05/2006, 131591 17/05/2006, 131592 17/05/2006.*”

Portanto, efetivamente o imposto relativo às operações descritas nas Notas Fiscais objeto da autuação foi lançado nesta Nota Fiscal Complementar.

A emissão da Nota Fiscal n.º 132965, se deu em 31 de maio de 2006, cumpre repetir pela importância ao deslinde da questão.

O recebimento do Auto de Infração pela Impugnante se deu em 1º de junho de 2006, conforme Aviso de Recebimento acostado aos autos (fl. 35).

Assim, a emissão da Nota Fiscal Complementar com o destaque do ICMS se deu antes do recebimento do presente Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como não foi emitido o Termo de Início de Ação Fiscal, tampouco qualquer outro Termo que pudesse configurar o início de um procedimento de fiscalização, no caso dos autos, o Auto de Infração marcou o início da ação fiscal.

Ressalte-se que não há nos autos também Termo de Apreensão e Depósito – TAD.

Este entendimento é baseado nos ditames da já citada Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, na redação vigente á época da ocorrência da situação dos autos, *in verbis*:

### **"SEÇÃO I Do Início da Ação Fiscal**

Art. 51 - A autoridade fiscal que proceder ou presidir diligência que inicie medida de fiscalização, para verificação do cumprimento de obrigação tributária, lavrará, conforme o caso:

Efeitos de 11/05/99 a 05/09/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. n.º 40.380, de 10/05/99:

"II - Termo de Apreensão e Depósito (TAD), no qual será descrito, sumariamente e com clareza, a mercadoria e respectivo valor, o objeto ou o documento, inclusive arquivo magnético, apreendido;"

Efeitos de 1º/01/99 a 05/09/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. n.º 40.058, de 18/11/98:

"Art. 54 - Fica dispensada a lavratura do TIAF nas seguintes hipóteses:"

"I - na constatação pelo Fisco de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;"

Efeitos de 11/05/99 a 25/10/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. n.º 40.380, de 10/05/99:

"§ 1º - Na hipótese do inciso I, configurada a necessidade de lavratura do TAD, este indicará, para todos os efeitos legais, o momento do início da ação fiscal, bem como o início do processo regular para arbitramento e avaliação contraditória de bens ou mercadorias."

Portanto, como pode ser visto das normas acima transcritas, a lavratura do TAD marcaria o início da ação fiscal, o que não ocorreu. Iniciada a ação fiscal realmente, não é mais possível ao contribuinte usufruir do instituto da denúncia espontânea. Entretanto, no caso dos autos, os procedimentos da ora Impugnante são

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anteriores ao recebimento do Auto de Infração. Importante dizer, não basta apenas ter o Auto de Infração sido emitido, é preciso que o mesmo tenha sido recebido pelo Contribuinte.

O instituto da denúncia espontânea da infração está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Ressalte-se que, estando o Contribuinte em débito para com o Fisco e não tendo havido início de fiscalização em suas atividades, pode, para regularizar sua situação fiscal, realizar a denúncia espontânea e, conseqüentemente, promover o recolhimento do imposto devido, adotando o procedimento da denúncia espontânea.

A adoção da denúncia espontânea tem como finalidade evitar problemas futuros com o Fisco. Entretanto, somente é cabível a denúncia espontânea se não tiver tido início nenhum procedimento administrativo de fiscalização, como no caso em tela.

Como bem ensina Hugo de Brito, *“a denúncia é a comunicação feita espontaneamente pelo infrator da legislação tributária à autoridade competente, do fato configurador da infração, (...)”*

A denúncia, no entanto, não é considerada espontânea se apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. E, como bem lembra o Doutrinador Luciano Amaro, *“Não é, pois, qualquer motivação externa à vontade do infrator que exclui sua espontaneidade, (...), requer-se a existência de um procedimento fiscal ou medida de fiscalização que já tenha tido início; obviamente, não se pode tratar de procedimento ou medida interna corporis, que a fiscalização tenha implementado mas de que ainda não tenha dado ciência ao infrator.”*

Acrescentamos, aos ensinamentos acima, as lições de Hugo de Brito:

“A denúncia configura-se pela comunicação feita pelo infrator à autoridade competente, do fato constitutivo da infração. A espontaneidade dessa denúncia configura-se pelo fato de ser feita a comunicação antes do início de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O procedimento administrativo ou a medida de fiscalização, só elidem a espontaneidade se tiverem relação com a infração. E só se considera iniciado o procedimento administrativo ou a medida de fiscalização, no momento em que o infrator é intimado.”

Assim, consideramos que a emissão da Nota Fiscal Complementar, anteriormente ao recebimento do Auto de Infração, se presta, no caso em tela, a configurar-se como denúncia espontânea.

Destaque-se ainda o entendimento de que, ainda que não configurada a emissão da Nota Fiscal Complementar, não seria possível manter-se a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, por incabível à espécie. A partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o destaque do ICMS devido na operação.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da constatação de falta de consignação em documento fiscal que acoberta a operação, do imposto. Assim temos o texto do citado dispositivo legal:

“Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se refere os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

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

.....” (grifamos)

Esclarecemos que o dispositivo acima transcrito está com a redação em vigor na data do presente julgamento a qual entendemos cabível à luz das disposições contidas no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

A conduta descrita na norma sancionatória, vigente na data do julgamento, é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”. Entretanto, o questionamento dos autos é a falta de destaque do imposto.

Ademais o mandamento consubstanciado no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75 dita que a penalidade a ser cobrada deverá representar 40% (quarenta por



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cento) do valor da diferença apurada entre o valor da base de cálculo constante do documento fiscal objeto da autuação e o valor da base de cálculo prevista na legislação.

Nesta linha como aplicar a penalidade disposta no inciso VII acima transcrito se no caso em tela não há divergência de valores consignados.

Para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa. No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Assim se manifesta sobre a matéria o ilustre jurista Rogério Greco em seu Curso de Direito Penal:

“Tipicidade quer dizer, assim, a subsunção perfeita da conduta praticada pelo agente ao modelo abstrato previsto na lei penal, isto é, a um tipo penal incriminador, ou, conforme preceitua Muñoz Conde:

“é a adequação de um fato cometido à descrição que dele se faz na lei penal. Por imperativo do princípio da legalidade, em sua vertente do *nullum crimen sine lege*, só os fatos tipificados na lei penal como delitos podem ser considerados como tal.”

A adequação da conduta do agente ao modelo abstrato previsto na lei penal (tipo) faz surgir a tipicidade formal ou legal. Essa adequação deve ser perfeita, pois, caso contrário, o fato será considerado formalmente atípico.”

No caso em tela, a imputação fiscal feita à Impugnante não é deixar de consignar a base de cálculo, mas deixar de destacar o imposto devido.

Frisamos que o legislador estadual estabeleceu penalidade própria por falta de requisito essencial na nota fiscal, qual seja, aquela determinada pelo inciso VI do artigo 54 da Lei n.º 6.763/75, também exigida nos presentes autos. Impossível também a exigência de duas penalidades pela mesma falta imputada ao Contribuinte.

Assim quer se analise a norma punitiva por qualquer prisma não verificamos como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se ilegítima a exigência constante do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as preliminares argüidas. No mérito, pelo voto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos, integralmente, o Conselheiro José Eymard Costa (Relator), que o julgava procedente nos termos da manifestação fiscal de fls. 88/94 e, em parte, o Conselheiro Edvaldo Ferreira, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Joana Maria de Oliveira Guimarães e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Amélia Josefina A. Nogueira da Fonseca. Conforme artigo 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no §5º, artigo 137 do mesmo diploma legal. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros retro citados, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 29/08/06.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente/Relatora Designada**