

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.864/12/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000167442-23  
Impugnação: 40.010128738-37  
Impugnante: Delta Service Engenharia e Equipamentos Industriais Ltda  
IE: 702287511.00-13  
Proc. S. Passivo: Igor Pacheco de Freitas/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS - VENDA À ORDEM.** Constatada a falta de emissão da nota fiscal de faturamento (“remessa simbólica – venda à ordem”), com destaque do imposto, em operação de venda à ordem, em complemento à nota fiscal de simples remessa emitida, sem destaque do imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” do citado diploma legal. Infração caracterizada. Determinada a redução do valor arbitrado pelo Fisco como base de cálculo das exigências em 30% (trinta por cento), tendo em vista que o valor adotado pelo Fisco equivale ao valor de venda praticado pelo adquirente originário, efetivo cliente da Autuada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - FALTA DA 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS em decorrência da falta de apresentação das 1ªs (primeiras) vias de documentos fiscais, nos termos do art. 70, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal. Reformulação do lançamento pelo Fisco em razão de apresentação de documentos fiscais após intimação do AI. Entretanto, devem ser excluídas as exigências referentes aos documentos fiscais apresentados após a reformulação. Infração, em parte, caracterizada.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - NOTA FISCAL - CANCELAMENTO IRREGULAR.** Constatado que a Autuada promoveu saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal em razão de cancelamento irregular de documentos fiscais. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências referentes à nota fiscal que apresenta declaração expressa de devolução da mercadoria.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades apuradas no período de 01/01/05 a 31/12/09:

19.864/12/2ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) falta de recolhimento de ICMS, no período de janeiro de 2005 a novembro de 2008, nas vendas à ordem, de que trata o art. 304 do Anexo IX do RICMS/02; a Impugnante deixou de emitir a nota fiscal de faturamento das mercadorias para o adquirente originário em diversas remessas para encomendantes localizados neste e em outros Estados, emitindo apenas a nota fiscal de simples remessa; as mercadorias comercializadas estão beneficiadas com a redução da base de cálculo prevista no Anexo IV item 16 c/c Parte 4, itens 17.6 e 24.3 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75;

b) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, nos exercícios de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, em decorrência da falta de apresentação das 1<sup>as</sup> (primeiras) vias de documentos fiscais, nos termos do art. 70, inciso VI do RICMS/02; exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75;

c) saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal, no período de outubro de 2005 a novembro de 2008, em razão do cancelamento irregular de documentos fiscais, porquanto realizado após as saídas das mercadorias; exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75;

d) recolhimento a menor de ICMS em razão de utilização indevida da alíquota de 12% (doze por cento), prevista no art. 42, inciso I, “b”, “b-12” do RICMS/02, nas vendas internas de mercadorias de sua produção; exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56 inciso II da Lei nº 6763/75; infração reconhecida e quitada pela Autuada (vide Termo de Reconhecimento Parcial de Débito, fls. 1.578/1.611, em especial fls. 1.598 e 1.600).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 208/216, juntando cópias de notas fiscais às fls. 226/283.

Junta, também, cópia de contrato entre a Souza Cruz S.A. e a DELTA DUCON às fls. 285/297, além de documentos relacionados às fls. 298/317.

O Fisco, em manifestação de fls. 321/330, refuta as alegações da Defesa.

A Autuada apresenta aditamento à sua Impugnação às fls. 336/344.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência de fls. 346/347.

A Autuada se antecipa, manifestando-se às fls. 349/350, e solicita a juntada de relação e cópias de notas fiscais às fls. 351/1.574.

Reconhece, a Autuada, a irregularidade constante da alínea “d” do Auto de Infração, conforme documentos de fls. 1.578/1.611, em especial fls. 1.598 e 1.600.

Em nova manifestação nos autos (fls. 1.615/1.616), a Autuada faz nova juntada de documentos às fls. 1.617/1.714.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco intima a Autuada a apresentar os documentos fiscais não apresentados, bem como cópias dos livros fiscais (fls. 1.716/1.718).

A Autuada, cumprindo a intimação, junta cópias de notas e livros fiscais (fls. 1.721/1.748).

O Fisco, em razão da apresentação das primeiras vias de documentos fiscais, relacionados na alínea “b” do Auto de Infração, promove a reformulação do lançamento, conforme documentos de fls. 1.750/1.809.

A Autuada volta a manifestar-se às fls. 1.811/1.814, juntando documentos às fls. 1.815/1.829.

Promove novo aditamento à Impugnação às fls. 1.830/1.849, juntando novos documentos às fls. 1.850/1.968.

Novamente a Autuada se manifesta às fls. 1.969/1.972, juntando novos documentos às fls. 1.973/1.987.

A Autuada se manifesta novamente às fls. 1.989/1.990, juntando mais documentos às fls. 1.991/2.021.

Volta a se manifestar às fls. 2.022/2.023, juntando mais documentos às fls. 2.024/2.053.

O Fisco, por sua vez, se manifesta às fls. 2.054/2.063.

A Autuada volta a se manifestar às fls. 2.068/2.069, juntando mais documentos às fls. 2.071/2.072.

Novamente, se manifesta às fls. 2.074/2.075, juntando documentos às fls. 2.078/2.079.

Idem, fls. 2.080/2.081, juntando documentos às fls. 2.082/2.089.

Volta a se manifestar às fls. 2.091/2.092, juntando documentos às fls. 2.093/2.116.

Apresenta nova petição às fls. 2.117/2.125, juntando documentos às fls. 2.126/4.062.

Novamente a Autuada se manifesta às fls. 4.068, juntando mais documentos às fls. 4.069/4.071.

O Fisco se manifesta às fls. 4.072/4.076.

A Assessoria do CC/MG exara despacho interlocutório para que a Autuada faça a vinculação entre a documentação por ela já apresentada e a irregularidade constante da alínea “a” do lançamento (fls. 4.081/4.082).

Decide, ainda, a Assessoria, pelo indeferimento de juntada de documentos solicitada pela Autuada (fls. 4.084/4.085).

Intimada do interlocutório, a Autuada se manifesta às fls. 4.091, juntado documentos às fls. 4.092/4.916.

Por fim, o Fisco se manifesta às fls. 4.918/4.920.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, parcialmente, utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e complementos.

**Da Preliminar**

A Autuada argui a nulidade dos atos de intimação do Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) e do Auto de Infração (AI), o que acarretaria, por conseguinte, a nulidade do lançamento, tendo em vista que as intimações respectivas foram feitas diretamente ao contador regularmente cadastrado da Contribuinte, sendo que, conforme procuração a ele outorgada, o mandato não lhe conferia competência para receber tais intimações.

Contudo, nos termos dos arts. 12, 75 e 93 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais do Contribuinte tem competência para receber as intimações relativas ao AIAF e AI, respectivamente, bem como de todos os atos processuais que compõem o processo tributário administrativo.

**RPTA**

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

I - em se tratando de intimação pessoal, na data do recebimento do respectivo documento;

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;

(...)

Art. 75. Na lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos, em se tratando de intimação pessoal, será colhida a assinatura do sujeito passivo, seu representante legal, mandatário, preposto, ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.

(...)

Art. 93. Ressalvada a hipótese de intimação por edital, uma via do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento serão entregues ao sujeito passivo.

§ 1º A intimação pessoal do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento será realizada mediante entrega do documento, contra recibo na 1ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

via do mesmo pelo sujeito passivo, seu representante legal, mandatário com poderes especiais ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.(grifou-se)

Nesse sentido, resta afastada a arguição de nulidade levantada pela Impugnante relativa à suposta intimação irregular.

Sob outro enfoque, a Impugnante também argui nulidade do lançamento por cerceamento de seu direito de defesa.

Sustenta que em resposta ao Comunicado da DF Uberlândia nº 340/2010, de 23/08/10, solicitou prazo de 20 (vinte) dias para “comprovação das operações realizadas”, ou seja, até 13/09/10.

Não obstante, antes do prazo solicitado, já em 09/09/10, a empresa teria sido autuada pela falta de apresentação de livros, documentos e arquivos fiscais, sendo, portanto, cerceada em seu direito de defesa.

Contudo, com a vênua devida, não é essa a cronologia que demonstram os documentos juntados aos autos.

Verifica-se que a Autuada foi intimada do Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) nº 10.100001481-70, em 09/09/10, sendo-lhe concedido o prazo de 15 (quinze) dias para apresentação de livros, documentos e arquivos eletrônicos fiscais (vide fls. 02/04), prazo esse que ultrapassaria aquele solicitado pela ora Impugnante.

Constata-se que a Autuada foi intimada do Auto de Infração somente em 03/12/10 (vide fl. 7).

Por outro lado, consta dos autos, às fls. 48/49, cópia do PTA nº 01.000167350-71, de 29/09/10, recebido pela ora Impugnante em 08/10/10, referente à infração por descumprimento de obrigação acessória, *in casu*, deixar de entregar ao Fisco documentação fiscal e contábil de apresentação obrigatória relacionada no AIAF nº 10.100001481-70.

Constata-se, também, que a data de intimação desse Auto de Infração ultrapassa em quase trinta dias o prazo solicitado pela Autuada.

Verifica-se, pois, que não se encontra materializada qualquer forma de cerceamento do direito de defesa da Contribuinte. Pelo contrário, foram observadas todas as normas que fundamentam os prazos previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, de intimação para apresentação de documentos.

Salienta-se que os PTAs aqui referidos são distintos: um tem como motivação a falta de apresentação de documentos fiscais, de forma genérica, e este, ora sob análise, traz em seu bojo várias infrações imputadas à ora Impugnante.

Nesse sentido, verifica-se que as imputações fiscais são distintas, não havendo comunicação necessária entre elas, denotando que um lançamento não depende do outro, podendo ser emitidos a qualquer momento, sem qualquer prejuízo à ora Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, conclui-se que não há qualquer fato a caracterizar cerceamento do direito de defesa do Sujeito Passivo.

### **Do Mérito**

A Autuada alega ter decaído o direito do Fisco de lançar, em relação ao período de 1º de janeiro de 2005 a 3 de dezembro de 2005, considerando-se o entendimento constante do § 4º do art. 150 do CTN e a intimação do Auto de Infração ocorrida em 03/12/10 (vide fl. 7).

Traz como fundamento para sua alegação a decisão do CC/MG consubstanciada pelo Acórdão nº 18.541/09/2ª, que teria afastado parte do lançamento em observação ao citado dispositivo legal.

Contudo, cumpre ressaltar que citada decisão foi reformada em sede de recurso pela Câmara Especial, conforme disposto no Acórdão nº 3.525/10/CE.

Importante acrescentar que o disposto no § 4º do art. 150 do CTN aplica-se tão somente em relação a fatos e valores que foram efetivamente declarados pelo contribuinte em auto lançamento, extinto ainda o crédito correspondente com o pagamento integral antecipado do imposto, ficando, dessa forma, passíveis de reconhecimento pelo Fisco por meio da chamada homologação tácita, o que como se vê, não é o caso dos autos.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO:

AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A):

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO:

12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR:

T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO:

DJE 19/04/2012

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP. 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou em 31/12/10, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 03/12/10 (fl. 7).

**a) Da falta de emissão de nota fiscal de faturamento (remessa simbólica – venda à ordem), com destaque do ICMS, sendo emitida apenas a nota fiscal de remessa, sem destaque do ICMS**

Cuida este item de falta de recolhimento de ICMS nas vendas por conta e ordem de terceiros tendo em vista que a Autuada emitiu, no período de janeiro de 2005 a novembro de 2008, em operações de venda à ordem, a nota fiscal de simples remessa, sem destaque do imposto, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 304 do Anexo IX do RICMS/02, e deixou de emitir a nota fiscal de faturamento, com destaque do imposto, conforme previsto na alínea “b” do inciso II do citado art. 304.

Importa registrar observação da Fiscalização de que as mercadorias comercializadas encontram-se abrangidas pela redução de base de cálculo prevista no item 16 do Anexo IV c/c itens 17.6 e 24.3 da Parte 4 do RICMS/02.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco promove o lançamento das exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II alínea “a” do citado diploma legal.

Cumprе ressaltar que a Autuada é uma empresa subsidiária da empresa Delta Ducon Engenharia e Equipamentos Industriais Ltda, estabelecida no Estado de São Paulo.

As empresas atendem, em conjunto, grandes grupos econômicos industriais como Souza Cruz, Votorantim, Fosfertil, Bunge, Aços Villares, dentre outros, na manutenção e instalação de equipamentos industriais.

O papel da Autuada no grupo é o de fabricar, entregar e montar os equipamentos vendidos, conforme projetos dos clientes.

A própria Impugnante afirma, em sede de impugnação, que fabrica equipamentos industriais para diversas empresas, dentre elas a “Delta Ducon” (fl. 211) e a “Powder Equipamentos”, situadas no Estado de São Paulo.

Afirma, também, que presta serviços de montagem e pequena industrialização para efetiva montagem de equipamentos a seus clientes, sendo que, após a montagem, reparos e ajustes necessários, os referidos equipamentos são encaminhados diretamente ao comprador final dos equipamentos vendidos por seus clientes.

Informa que a “Delta Ducon” e a “Powder” emitiram as respectivas notas fiscais de venda aos clientes finais, destacando o imposto devido.

Sustenta que após a realização do serviço para o qual foi contratada pelas duas empresas, emitiu a nota fiscal de simples remessa ao destinatário final, nos termos da legislação de regência.

Afirma com todas as letras (fl. 2.122) que “deixou, de forma inadvertida, de emitir a nota fiscal de venda de mercadoria e serviços, deixando de recolher os consequentes impostos, fato não observado pela Fiscalização Fazendária quando de seus trabalhos, o que acabou por gerar conclusão diversa da realidade dos fatos”.

Aduz que a Fiscalização não teve oportunidade de se aprofundar no “*modus operandi*” do caso fático, acarretando erro de entendimento.

Alega que as operações ocorridas entre a Autuada e os chamados clientes finais não geram qualquer imposto a recolher; por outro lado, entende que geraria imposto a recolher nas operações entre ela, Autuada, e a “Delta Ducon” e a “Powder”.

Nesse sentido, para corroborar seus argumentos, junta aos autos documentos às fls. 2.129/4.065.

Importante registrar que a Fiscalização promoveu visita técnica ao estabelecimento da Autuada.

Segundo a Fiscalização, na análise das notas fiscais de saída a que teve acesso, encontrou-se grande quantidade que acobertava saída e transporte de equipamentos e ferramentas (ativo imobilizado) para serem utilizados na montagem dos equipamentos industriais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O cerne deste item do lançamento reside no fato de que a Autuada, no período de janeiro de 2005 a novembro de 2008, emitiu notas fiscais destinadas aos adquirentes dos equipamentos industriais, sem destaque do ICMS, fazendo constar no campo “Dados Adicionais” a seguinte informação: “Remessa por conta e ordem de Delta Ducon Eng. e Equip. Industriais Ltda – CNPJ 02.823.203/0001-03, IE 635.443.952.112, conf. sua NF XXXX” (vide cópias das notas fiscais às fls. 52/167).

Essas notas fiscais foram emitidas com os CFOPs 5949 e 6949 (outras saídas de mercadorias não especificadas nos códigos anteriores, em operações internas e interestaduais, respectivamente), nos anos de 2005 e 2008, e com os CFOPs 5923 e 6923 (saídas correspondentes à entrega de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em vendas à ordem, em operações internas e interestaduais, respectivamente), nos anos de 2006 e 2007.

Em contrapartida, a Autuada não emitiu a nota fiscal de faturamento dos equipamentos para a empresa “Delta Ducon” (adquirente originário), conforme previsão constante da alínea “b” do inciso II do art. 304 do Anexo IX do RICMS/02.

A legislação de regência é a seguinte:

### RICMS - ANEXO IX

Art. 304. Nas vendas à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiro, será emitida nota fiscal:

I - pelo adquirente originário, em nome do destinatário da mercadoria, com destaque do imposto, se devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do estabelecimento que irá promover a remessa da mercadoria;

II - pelo vendedor remetente:

(a) em nome do destinatário, para acobertar o trânsito da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando-se, além dos requisitos exigidos:

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/03/2008 - Redação original:**

**“a) em nome do destinatário, para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando-se, além dos requisitos exigidos:”**

a.1) como natureza da operação, a seguinte expressão: “Remessa por conta e ordem de terceiros”;

a.2) o número, a série e a data da nota fiscal de que trata o inciso anterior;

a.3) o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal referida na subalínea anterior;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) em nome do adquirente originário, com destaque do imposto, se devido, indicando-se, como natureza da operação:

“Remessa simbólica - venda à ordem”, e o número, a série e a data da nota fiscal emitida na forma da alínea anterior.

Na planilha “Notas Fiscais sem Tributação.xls” (fls. 38/42) encontram-se relacionadas todas as notas fiscais objeto deste item do lançamento.

No lado esquerdo da planilha encontram-se os dados das notas fiscais emitidas pela Autuada “Delta Service”, sendo que no lado direito encontram-se relacionadas as correspondentes notas fiscais emitidas pela “Delta Ducon”.

A Fiscalização fez a correspondência de operação por operação, tendo em vista que a Impugnante anexava uma cópia da nota fiscal de venda emitida pela Delta Ducon à nota fiscal de simples remessa emitida pela Autuada.

Nas cópias de documentos fiscais juntados (Anexo I – Notas Fiscais sem Tributação, fls. 51/167) são disponibilizadas as cópias das notas fiscais colecionadas aos pares (NF “Delta Service” + NF “Delta Ducon”).

Exemplifica-se com as seguintes seqüências de documentos: fls. 82-83; 88-89; 100-101; 106-107; 115-116, 129-130, 139-140, 147-148, etc.

Para algumas operações não foi apresentada a nota fiscal correspondente da “Delta Ducon”, mas a nota fiscal emitida pela Autuada cita a mencionada nota fiscal, evidenciando-se o “*modus operandi*” do ilícito.

Em sede de Impugnação, a Autuada procura demonstrar a legitimidade de seu procedimento fazendo a juntada de cópias de 3 (três) notas fiscais, ou seja, Notas Fiscais de nºs 000655 e 000656, emitidas pela “Delta Service” (respectivamente nota fiscal de faturamento para a “Delta Ducon” e nota fiscal de simples remessa destinada à Souza Cruz), e Nota Fiscal nº 005890, emitida pela “Delta Ducon” para acobertamento da venda à destinatária (vide fls. 281/283).

Esclarece em relação a essa situação fática que ela, Autuada, presta apenas um serviço acessório de industrialização no equipamento industrial vendido pela “Delta Ducon” à “Souza Cruz” (vide fl. 1.841).

No entanto, cabe salientar que a referida operação destacada pela Impugnante não foi objeto de exigências pelo Fisco no presente lançamento.

Após o relatório analítico do lançamento foram juntadas pelo Fisco sob a rubrica de “Notas Fiscais de Referência” (Anexo – I, fls. 169/173), algumas cópias de notas fiscais emitidas corretamente em abril de 2006 no intuito de demonstrar que a Contribuinte conhecia a forma legal de acobertar as operações de venda à ordem.

A Autuada afirma que os contratos apresentados “acabam por ratificar as informações já prestadas à Fiscalização de que a “Delta Service” é somente mais um dos fornecedores de “Delta Ducon” e da “Powder”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, esta informação não é controversa nos autos. O lançamento cuida da falta de emissão, e conseqüente tributação, relativa à nota fiscal de venda simbólica, prevista na destacada alínea “b” do inciso II do art. 304 do Anexo IX do RICMS/02.

Nesse sentido, as cópias de contratos trazidas aos autos em nada modificam ou acrescentam ao lançamento ora sob análise. Conforme informado pelo próprio Fisco, no que se refere à representatividade dos desenhos e projetos sobre o valor total dos contratos, mencionado pela Impugnante, esclarece que o percentual serve para marcar temporalmente as datas dos pagamentos das parcelas.

A própria confissão da ora Impugnante ratifica todo o lançamento formalizado neste item.

Veja que ela afirma que *“deixou, de forma inadvertida, de emitir a nota fiscal de venda de mercadoria e serviços, deixando de recolher os conseqüentes impostos, fato não observado pela Fiscalização Fazendária quando de seus trabalhos, o que acabou por gerar conclusão diversa da realidade dos fatos”*.

Todas as notas fiscais objetos deste item da autuação – notas fiscais sem tributação – encontram-se presentes no Anexo I (fls. 51/167), relacionadas na planilha de fls. 38/42.

Em todas as notas fiscais da “Delta Service”, no campo “Dados Adicionais”, consta uma observação de que aquela nota fiscal refere-se a:

*“Remessa p/ conta ordem da Delta Ducon Eng. Equipamentos Ind. Ltda – CNPJ 02823.203/0001-03 conf. Sua NF: 003757 de 25/05/2006.....”* – Doc. fls 73 e 74.

Neste caso, a Fiscalização anexou a cópia da nota fiscal emitida pela “Delta Ducon” encontrada afixada à via fixa do talonário exibido por ocasião da ação fiscal. Em vários outros casos também estão anexas às vias das notas fiscais da encomendante, todas neste mesmo Anexo I.

O procedimento do grupo econômico formado pelas empresas “Delta Service”, “Delta Ducon” e “Powder” no sentido de a Autuada emitir a nota fiscal de simples remessa da mercadoria e as empresas paulistas emitirem a nota fiscal de venda, com destaque do ICMS, não se apresenta coerente com as operações realizadas.

A Autuada é que produz ou industrializa o equipamento/estrutura. Nesse sentido, além da emissão da nota fiscal de remessa por conta e ordem da empresa paulista, ela tem necessariamente que emitir a nota fiscal de faturamento (simbólica) destinada à empresa paulista (Delta Ducon ou Powder) destacando o imposto respectivo, conforme previsto na alínea “b” do inciso II do art. 304 do Anexo IX do RICMS/02.

A Impugnante acaba por admitir a infração, mas advoga que os valores adotados no arbitramento realizado pelo Fisco são irrealistas por não se referirem aos valores efetivamente cobrados de seus clientes (Delta Ducon e Powder).

Cabe esclarecer que o Fisco adotou os valores consignados nas notas fiscais de simples remessa, sem destaque do imposto, emitidas pela própria Autuada.

Entretanto, tais quantias equivalem aos valores praticados pelos adquirentes originários (Delta Ducon e Powder) nas vendas para seus diversos clientes, conforme tabela de fls. 38/41.

Desse modo, o parâmetro adotado pelo Fisco acaba por incluir o percentual de agregação praticado pelos estabelecimentos paulistas, efetivos clientes da Autuada, majorando, assim, a base de cálculo das exigências.

Saliente-se que a Impugnante à fl. 2121 assim declarou:

“Que os desenhos e projetos inerentes aos contratos de compra e venda de equipamento possuem tecnologia própria e específica e que são de propriedade exclusiva de Delta Ducon e Powder e que, conforme contratos de compra e venda anexados, referida tecnologia chega a representar entre **30% e 40% do valor total do equipamento vendido ao cliente final de Delta Ducon e Powder**” (destacou-se)

Desse modo, como medida para adequar o parâmetro utilizado pelo Fisco no arbitramento, adota-se o percentual mínimo de agregação declarado pela própria Impugnante de 30% (trinta por cento), devendo ser reduzida nesse percentual a base de cálculo das exigências fiscais relativas a esse item do Auto de Infração, sem prejuízo do disposto no item 16 do Anexo IV do RICMS/02.

Assim, com tal medida, ajusta-se o arbitramento a parâmetro que se amolda às características da venda à ordem, ocorrência esta incontroversa nos autos.

**b) Do aproveitamento indevido de créditos do imposto em razão da falta de apresentação das 1ª vias de notas fiscais**

Cuida este item de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, nos exercícios de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, em decorrência da falta de apresentação das 1ªs (primeiras) vias de documentos fiscais correspondentes, nos termos do art. 70, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

Na Impugnação apresentada, a Contribuinte alega que não foi possível apresentar as notas fiscais devido ao extravio das mesmas, provocado por sucessivas substituições de contabilistas e por mudanças estruturais e de pessoal.

Na visão da Fiscalização, a motivação apresentada é lacunosa e reflete imenso desrespeito à imagem do Fisco, pois a Contribuinte deveria se utilizar do recurso da denúncia espontânea na tentativa de sanar a irregularidade a tempo, com vistas a evitar os gravames da ação fiscal.

No Auto de Infração exigiu-se o estorno da totalidade dos créditos de ICMS lançados nas Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) de todos os períodos, em consonância com a vedação ao crédito prevista no art. 70, inciso VI da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parte Geral do RICMS/02. Acresce-se a este valor as multas previstas nos art. 55, XXVI e art. 56, II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Ainda relativamente a esta matéria a Autuada teve várias oportunidades de sanar a irregularidade, evitando o estorno do crédito, tendo apresentado cópias de documentos fiscais em vários momentos.

A Fiscalização diligenciou no sentido de acatar as notas fiscais apresentadas pela Impugnante ainda que após a intimação do AI. Não obstante, intimou a Contribuinte para apresentar o restante das notas fiscais não apresentadas (Termo de Intimação de fls. 1.716), assinalando um novo prazo de 30 (trinta) dias para atendimento.

Após o decurso deste prazo, a Impugnante efetuou apresentação parcial de notas fiscais de entradas, solicitando mais prazo para a apresentação do restante e sempre afirmando que tem tentado buscar estes documentos, e apresenta correspondências encaminhadas, com registro por A.R. – Aviso de Recebimento dos Correios.

Consciente de que a Contribuinte já tivera o tempo suficiente para o cumprimento das intimações postas pelo Fisco e que as apresentações episódicas sempre trariam alterações do valor do crédito tributário, inviabilizando o andamento do feito, o Fisco promoveu reformulação do lançamento, acatando as notas fiscais apresentadas, excluindo os valores do crédito de ICMS do valor estornado constante da Verificação Fiscal Analítica da Conta Gráfica, gerando um novo Demonstrativo do Crédito Tributário.

Estas alterações motivaram a emissão do Termo de Rerratificação de Lançamento (fls. 1.750/1.809), encaminhado à Impugnante com abertura de mais 10 (dez) dias de prazo para pagamento, parcelamento ou aditamento da Impugnação.

Nesta oportunidade, a Fiscalização apresentou o livro de Registro de Entradas, relativo aos períodos objeto da autuação, atendendo à sugestão da Assessoria do CC/MG, constante da solicitação de diligência de fls. 346/347, com as notas fiscais que foram objeto de estorno e as informações relativas às notas fiscais que foram apresentadas (identificação do número do documento dentro dos autos).

Tratando-se essa situação de imputação fiscal meramente objetiva, considera-se que a não apresentação da primeira via de documento fiscal cujo crédito do imposto tenha sido apropriado pela Contribuinte deve necessariamente acarretar o estorno do respectivo crédito por parte da Autoridade Fiscal.

Contudo, o próprio Regulamento do ICMS resguarda ao Contribuinte a possibilidade de creditamento do ICMS mesmo com apresentação de cópia do documento, desde que haja pronunciamento das Autoridades Fiscais de origem e destino do documento, *in verbis*:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No caso em tela, ainda que não houvesse as manifestações dos Fiscos de origem e destino do documento fiscal, o Fisco acatou a apresentação, também, de cópias apresentadas, reformulando o lançamento.

Contudo, observa-se que a Autuada apresenta, após a reformulação do lançamento, cópias de documentos fiscais às fls. 1.902/1.967, 2.025/2.053, 2.070/2.071 (cópias às fls. 2.076/2.077), 2.081/2.087 e 2.092/2.098.

Desse modo, acompanhando o entendimento da Autoridade Fiscal, considerando-se as demais apresentações de documentos fiscais, decide-se que sejam acatadas, com a conseqüente exclusão das exigências fiscais correspondentes, além das 1ª vias, as cópias de 2ªs vias dos documentos fiscais (via arquivo fiscal) ou 4ª vias (via arquivo fiscal) no caso de conhecimento de transporte rodoviário de carga (CTRC), ou cópia do DANFE (documento auxiliar da nota fiscal eletrônica).

Salienta-se que cópia de qualquer outra via de documento fiscal não seria razoável para acarretar a exclusão das exigências correspondentes, tendo em vista o caráter de representatividade da via “arquivo fiscal”.

Em relação às notas fiscais não apresentadas, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

### **c) Da saída desacobertada em razão de cancelamento irregular de notas fiscais**

Cuida este item de saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal, no período de outubro de 2005 a novembro de 2008, em razão do cancelamento irregular de documentos fiscais, em desacordo com a previsão constante do art. 147 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

A legislação que respalda o lançamento traz a seguinte previsão:

#### **RICMS - Parte Geral**

Art. 147 - O documento fiscal só poderá ser cancelado antes de sua escrituração no livro próprio e no caso em que não tenha ocorrido a saída da mercadoria ou não se tenha iniciado a prestação do serviço, desde que integradas ao bloco ou ao formulário contínuo todas as suas vias, com declaração do motivo que determinou o cancelamento e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.

As notas fiscais que compõem este item do lançamento, com os respectivos fundamentos do Fisco, são as seguintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NOTA FISCAL	DTEMISSAO	VCONT	ICMS DESTACADO	IRREGULARIDADE
000121	11/10/05	84.690,00	0,00	CANCELADA APÓS CIRCULAÇÃO - VEJA CTRC
000351	04/06/07	135.929,02	11.962,02	TICKET PESAGEM NA SAIDA
000355	11/06/07	120.344,02	10.590,51	TICKET PESAGEM NA SAIDA
000356	12/06/07	6.250,82	550,08	TICKET PESAGEM NA SAIDA
000361	14/06/07	42.808,05	3.767,19	TICKET PESAGEM NA SAIDA
000362	19/06/07	53.788,22	4.733,47	EXISTÊNCIA DE CARIMBO RECEPÇÃO NO VERSO
000367	25/06/07	84.811,07	7.463,54	TICKET PESAGEM NA SAIDA E ENTRADA VMZ
000416	05/10/07	688,00	82,56	EXISTÊNCIA DE CARIMBO RECEPÇÃO NO VERSO
000554	26/12/07	375.921,00	67.665,78	CANCELADA SEM A 1ª VIA
000555	26/12/07	142.000,00	25.560,00	CANCELADA SEM A 1ª VIA
000622	08/02/08	230.000,00	20.240,46	EXISTÊNCIA DE CARIMBO RECEPÇÃO NO VERSO
000055	26/03/08	16.060,00	1.927,00	EXISTÊNCIA DE CARIMBO RECEPÇÃO NO VERSO
000056	26/03/08	24.661,00	2.959,32	EXISTÊNCIA DE CARIMBO RECEPÇÃO NO VERSO
000076	09/04/08	5.896,00	707,52	EXISTÊNCIA DE CARIMBO RECEPÇÃO NO VERSO
000106	30/04/08	180.000,00	15.840,36	EXISTÊNCIA DE CARIMBO RECEPÇÃO NO VERSO
000339	10/11/08	4.752,75	570,33	EXISTÊNCIA DE CARIMBO RECEPÇÃO NO VERSO
<b>TOTAIS.....</b>		<b>1.508.599,95</b>	<b>174.620,14</b>	

O que transparece é que a Autuada emitia regularmente as notas fiscais e após a entrega das mercadorias promovia o seu cancelamento, embora com carimbos visíveis de entrega ao destinatário (Portaria e/ou Recepção) e ausência das vias do documento fiscal.

Todas as notas fiscais encontram-se presentes nos autos (Anexo II, fls. 174/198).

Algumas notas fiscais encontram-se acompanhadas dos tickets de pesagem de origem e também de destino, como a Nota Fiscal nº 000.367 (fls. 186/189).

Relativamente a esta matéria, a Impugnante alega apenas que os cancelamentos ocorreram devidos à já mencionada “*perda de documentos e transição de contadores e funcionários da empresa*”.

Para o Fisco, os cancelamentos são dolosos e configuram plenamente a entrega de mercadorias sem documento fiscal.

A Impugnante esclarece que de fato o cancelamento das notas fiscais não ocorreu de acordo com o art. 147 do RICMS/02. Contudo, em que pese o erro de formalidade, sustenta que várias notas fiscais foram canceladas idoneamente.

Nesse sentido, alega que algumas notas fiscais canceladas foram substituídas por outras, informando as supostas notas fiscais substitutas.

Sustenta, pois, que as Notas Fiscais nº 000351, 000355, 000361, 000362, 000367 e 000554 foram substituídas, respectivamente, pelas Notas Fiscais nº 000368, 000369, 000370, 000371, 000372 e 000558 (vide fls. 1.815/1.826).

Afirma, ainda, que a Nota Fiscal nº 000106 foi substituída pelas Notas Fiscais nº 000643 e 000111 (vide fls. 1.827/1.829).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, por sua vez, alega que o cancelamento dos documentos foi feito de forma irregular, não respeitando o disposto no art. 147 do RICMS/02, restando caracterizada a ocorrência de entregas de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, pois as notas fiscais apresentam indícios claros de “terem viajado”.

O Fisco faz análise específica de cada documento:

- NF nº 000121 – apresenta sinais de sujeira, de dobras e encontrava-se arquivada juntamente com CTCR nº 008045 da Caiapó Cargas Ltda, este documento tem o número da nota fiscal e valor (vide fls. 175 e 176);

- NF nº 000351 – apresenta sinais de sujeira, rabiscos, encontrada arquivada com o ticket de balança anexado a ela, além do mais possui um carimbo de recepção apostado no verso – “*Votorantim Metais – Conferência – Quantidade OK – Qualidade OK*” (vide fls. 177 e 178);

- NF nº 000355 – apresenta sujeira e sinais de rabiscos, encontrada com o ticket de balança anexado, a quantidade de quilos aferida na balança confere com a descrita na nota fiscal – 10.850 kg (vide fls. 179 e 180);

- NF nº 000356 – não apresenta nenhum motivo aparente para cancelamento, no campo “dados adicionais” encontra-se a informação “*NF complementar à de Nº 000355 de 11/06/07*” – refere-se a complemento de nota fiscal em que o Fisco também imputa cancelamento irregular (vide fls. 181);

- NF nº 000361 – encontrada arquivada com sujeira e dobras e com ticket de balança anexada à mesma; o peso da balança confere com o peso descrito na nota fiscal – 3.790 kg (vide fls. 182 e 183);

- NF nº 000362 – encontrada arquivada com sujeira e rabiscos, com o carimbo de recepção da Votorantim Metais no verso e, ainda, o ticket de balança anexado; o peso constante na pesagem confere com o descrito na NF – 4.610 kg (vide fls. 184 e 185);

- NF nº 000367 – encontrada arquivada acompanhada do ticket de pesagem emitido pelo destinatário “Votorantim Metais e Zinco S.A” e da balança logo após o carregamento na “Delta Service” em Uberlândia; o peso constante das pesagens é bem aproximado do constante na nota fiscal (vide fls. 186, 187, 188 e 189);

- NF nº 000416 – encontrada arquivada com o carimbo de recepção do destinatário apostado no verso – “*Souza Cruz – recebimento*”;

- NF nº 000554 e nº 000555 – encontradas canceladas sem a 1ª Via do documento (vide fls. 191 e 192);

- NF nº 000622 – encontrada arquivada cancelada com o carimbo da “*Portaria – Entrada SOUZA CRUZ S/A*” (vide fls. 193);

- NF nº 000055 - encontrada arquivada cancelada com o carimbo da “*Portaria – Entrada SOUZA CRUZ S/A*” (vide fls. 194);

- NF nº 000056 - encontrada arquivada cancelada com o carimbo da “*Portaria – Entrada SOUZA CRUZ S/A*” (vide fls. 195);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- NF nº 000076 - encontrada arquivada cancelada com o carimbo do “ALMOXARIFADO - SOUZA CRUZ S/A” (vide fls. 196);

- NF nº 000106 - encontrada arquivada cancelada com o carimbo de “Votorantim Metais - Conferência” (vide fls. 197);

- NF nº 000339 – encontrada arquivada e cancelada com 2 (dois) carimbos de recepção da Souza Cruz S/A, além do carimbo do recebedor das mercadorias, “Sr. Adalberto Eustáquio de Oliveira”, apostos no verso da nota fiscal (vide fls. 198).

Em relação aos argumentos e fundamentos demonstrados pelas partes, é fato incontroverso que a ora Impugnante cancelou os documentos fiscais e não cumpriu as formalidades previstas no citado art. 147 do RICMS/02, quais sejam, não juntou todas as vias dos documentos em algumas situações, não informou no corpo do documento cancelado o motivo do cancelamento e também não informou o número de outro documento fiscal que porventura teria substituído aquele.

Nesse sentido, o que se observa dos documentos cancelados (vide novamente fls. 175/198) é que são notas fiscais “viajadas”, ou seja, apresentam-se sujas, dobradas, não trazem informação quanto à substituição por outros documentos fiscais, algumas foram canceladas juntando-se apenas a 5ª via (contabilidade) do documento, sendo que várias denotam recebimento das mercadorias pelos destinatários.

As supostas substituições apontadas pela Defesa, em que pese algumas trazerem o mesmo valor e até a mesma descrição, *in casu* “parte de estruturas”, por se tratar de estruturas compostas por várias partes não são prova de que o produto constante dos documentos fiscais seja o mesmo.

No que se refere à Nota Fiscal nº 000106, que foi cancelada e que teria sido substituída pelas Notas Fiscais nº 000643 e 000111, constata-se que o fundamento da Defesa não procede, pois não existe a possibilidade de uma nota fiscal ter sido cancelada e substituída por outra emitida em data anterior.

Portanto, diante dos documentos de fls. 175/198, verifica-se que a falta de cumprimento das disposições do Regulamento do ICMS somada às evidências constantes de cada um dos documentos fiscais (sujeiras, dobras, carimbos de recebimento, etc.), demonstra que os cancelamentos dos documentos fiscais foram realizados de forma irregular, denotando que os produtos restaram entregues desacobertos de documentos fiscais, legitimando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Merece ressalva apenas, com a devida vênia, um documento fiscal, ou seja, a Nota Fiscal nº 000339 (fl. 198), que traz informação no verso de que a mercadoria foi devolvida por estar em desacordo, com assinatura e carimbo do CNPJ do Contribuinte destinatário, conforme previsão constante do § 2º do art. 78 do RICMS/02.

Por fim, ressalta-se que não há violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, e o Auto de Infração lavrado em estrito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na Taxa Selic, cabe ressaltar que a medida encontra-se dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito (art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08).

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve, menciona a correção da aplicação da Taxa Selic:

**“EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.” (GRIFOU-SE)

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça e sendo confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do Estado, como ocorre no presente caso.

A primeira sessão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recursos Especiais Repetitivos, pacificou entendimento de que é legítima a aplicação da Taxa Selic aos débitos tributários estaduais pagos em atraso. A decisão acolheu Recurso Especial (REsp nº 879.844) interposto pela AGE -Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais.

Em conformidade com o entendimento apresentado pela AGE, o STJ reconheceu a aplicação da Taxa Selic em virtude da lei permissiva do Estado de Minas Gerais que determina a aplicação aos tributos estaduais os mesmos fatores de correção utilizados pela legislação federal.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Já as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

multas capituladas nos incisos II e XXVI do art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foram exigidas pelo aproveitamento indevido do crédito ou por falta de emissão de documento fiscal na saída de mercadorias, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais, além de emitir os competentes documentos fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e as outras decorrentes de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53 e 55 da Lei nº 6763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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;

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)" (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que ela possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- À MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)**

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos à falta da 1ª via dos documentos fiscais ou emitir documentos fiscais na saída das mercadorias. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e por ter dado saída a mercadorias sem emissão de documento fiscal, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de subestabelecimento apresentado da Tribuna pelo Procurador da Impugnante. Também 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, nos termos da reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco às fls. 1.750/1.809, e ainda para: 1) reduzir em 30% (trinta por cento) o valor arbitrado pelo Fisco para a base de cálculo das exigências relativas ao item "A" do Auto de Infração; 2) excluir das exigências referentes à infração constante do item "B" as 1ªs vias, bem como as cópias de 2ªs vias dos documentos fiscais (via arquivo fiscal) ou 4ªs vias (via arquivo fiscal) no caso de CTCR, ou cópia do DANFE (documento auxiliar da nota fiscal eletrônica) apresentadas após a reformulação já realizada pelo Fisco e até este julgamento; 3) excluir das exigências referentes à infração constante do item "C" a Nota Fiscal nº 000339. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que excluía, ainda, as exigências anteriores a 03/12/05, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo Enver Gomes Faleiro Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Antônio Santos Rodrigues. Participaram do julgamento, além dos signatários, o Conselheiro vencido e o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 30 de outubro de 2012.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso**  
**Relator**

T

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	19.864/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000167442-23	
Impugnação:	40.010128738-37	
Impugnante:	Delta Service Engenharia e Equipamentos Industriais Ltda	
	IE: 702287511.00-13	
Proc. S. Passivo:	Igor Pacheco de Freitas/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

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.

Numa primeira vertente, deve-se analisar a possibilidade de decaído o direito do Fisco em cobrar as exigências relativamente aos fatos geradores do exercício de 2005, mais precisamente anteriores a 03/12/05, data da ciência do Auto de Infração, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

**“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”.**  
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

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

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Diante do exposto, devem ser excluídas as exigências anteriores ao lançamento, devido a intimação ter ocorrido em 03/12/10, e os fatos geradores são anteriores a esta data, estando assim fulminadas pela decadência.

**Sala das Sessões, 30 de outubro de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Conselheiro**