

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

Acórdão: 19.872/12/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172321-11  
Impugnação: 40.010131561-44, 40.010131573-96 (Coob.)  
Impugnante: ENFIL S/A Controle Ambiental  
IE: 001019536.00-10  
Vale S.A. (Coob.)  
IE: 461024161.52-57  
Proc. S. Passivo: Rubens Pereira de Queiroz/Outro(s), João Manoel Martins  
Vieira Rolla/Outro(s) (Coob).  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – DESTINATÁRIO DA MERCADORIA – CONTRATO GLOBAL. Atribuição de responsabilidade solidária ao destinatário das mercadorias com fulcro no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75. Os elementos dos autos, no entanto, não permitem firmar convicção de que a omissão da Coobrigada constitui elemento suficiente para lhe atribuir a responsabilidade tributária.**

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA - EQUIPAMENTO INDUSTRIAL - VENDA COM ENTREGA PARCELADA. Constatada a emissão de notas fiscais de entrega de partes de equipamento industrial com redução indevida da base de cálculo do imposto uma vez que, considera-se ocorrido o fato gerador no momento de emissão da primeira nota fiscal de remessa de parte do equipamento, ocasião que ainda não vigia o Regime Especial que autorizaria a redução da base de cálculo em percentual além daquele previsto no item 16 do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mencionada lei. Infração caracterizada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS em decorrência de utilização de base de cálculo menor que a devida na operação acobertada pela Nota Fiscal nº 000006 de 09/05/07.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 192/218 e 368/384, respectivamente, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 406/442.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 443/457, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir a Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária.

Em sessão realizada em 24/10/12, presidida pelo Conselheiro André Barros de Moura, em preliminar, à unanimidade, rejeitou-se as prefaciais arguidas. Também em preliminar, nos termos da Portaria nº 04/01, deferiu-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 08/11/12.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Relator), que julgou procedente o lançamento e o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. José Antônio Santos Rodrigues.

---

### **DECISÃO**

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

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

A Autuada requer a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que não há subsunção dos fatos narrados pelo Fisco às normas indicadas como infringidas.

Destaca, ainda, que não ocorreu a aventada “Venda por Transporte Parcelado”, mas sim, a “Venda para Entrega Futura”.

A discussão posta pela Impugnante, em sede de preliminar, constitui o cerne da questão a ser analisada pela Câmara de Julgamento. Assim, trata-se de matéria de mérito, incompatível com a análise preliminar.

Noutra linha, aduz que o Auto de Infração possui vícios por ter sido lavrado com base em dispositivo legal incapaz de sustentar a acusação fiscal, porquanto houve capitulação errônea dos dispositivos infringidos.

Em primeiro lugar, não se pode falar desde agora em capitulação errônea, pois esta é apenas uma interpretação da Impugnante. Em segundo, porque na peça de defesa a Autuada pode discutir tanto os dispositivos indicados pelo Fisco, quanto aqueles por ela mencionados.

Assim, a discussão em relação à capitulação legal também não é matéria de preliminar, mas de mérito do lançamento, que se reduz à correta identificação da operação realizada, ou seja, se entrega parcelada (capitulação do Fisco) ou venda para entrega futura (pretensão da Impugnante).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta claro, portanto, que o lançamento observou as exigências do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n° 44.747/08.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS em decorrência de utilização de base de cálculo menor que a devida na operação acobertada pela Nota Fiscal n° 000006, de 09/05/07.

Trata-se da comercialização de um aparelho para apurar ou depurar gases, denominado de “Sistema de despoeiramento”, conforme imagem trazida às fls. 193, mediante contrato firmado com a adquirente e Coobrigada Vale S/A.

O equipamento, que não pode ser transportado de uma só vez, está contemplado pela redução da base de cálculo prevista no subitem 17.6 da Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02.

Sustenta o Fisco que o equipamento fora comercializado mediante emissão da Nota Fiscal n° 000006, de 09/05/07, sem observância da legislação tributária no tocante ao valor de base de cálculo, uma vez que a operação realizada configura hipótese prevista no inciso I do §1° do art. 14 do RICMS/02 e fora tributada com carga efetiva de 2%, prevista em Regime Especial (RE) concedido para Autuada pela Superintendência de Tributação - SUTRI, em data posterior à emissão da referida nota fiscal.

Afirma a Autoridade Fiscal que o contrato, firmado entre as partes, é de “preço fechado”, na modalidade “TURN KEY”, não havendo discordâncias das Impugnantes.

As primeiras remessas das partes do equipamento ocorreram em 18/04/07, mediante emissão das Notas Fiscais n°s 000002 a 000005, com indicação do CFOP 5.912 (Remessa para demonstração), em operação com suspensão da incidência do imposto.

Posteriormente, em 09/05/07, emitiu-se a Nota Fiscal n° 000006, na modalidade de venda, com o CFOP 5101, no valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais).

As demais Notas Fiscais (n°s 000007 a 000250 e 000252 a 000554, com exceção de algumas numerações intercaladas) foram emitidas no período de 09/05/07 a 27/11/08. E, as Notas Fiscais (n°s 000051 a 000053) na data de 18/09/09, tudo conforme relação de fls. 176/186.

Registre-se que em todos os documentos emitidos está consignada a saída de 1 (um) sistema de despoeiramento.

Para o cálculo do tributo, o Fisco considerou o valor “fechado” do contrato (fls. 25/89), fazendo incidir a carga tributária reduzida (8,8%), deduzindo, em seguida, a parcela do ICMS destacado na Nota Fiscal n° 000006 (fls. 18).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para o cálculo da Multa Isolada, aplicou o percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença entre a base de cálculo prevista no item 16 do Anexo IV do RICMS/02 e aquela efetivamente destacada na Nota Fiscal nº 000006.

Cumpra registrar que a Autuada obteve o Regime Especial – RE previsto no PTA 16.000165785-93 (fls. 188/191), cujo objeto principal é a redução da carga tributária na saída do produto vinculado às notas fiscais relacionadas ao presente lançamento (art. 3º do RE).

Por força do disposto no art. 15 do RE, os efeitos da avença se iniciaram em 06/07/07, data de ciência da Requerente.

Sem se ater à amplitude dos argumentos da Defesa, pode-se resumir os fatos da seguinte forma:

a) a acusação fiscal parte da 1ª nota fiscal emitida a título de venda (NF 000006), caracterizando a operação como “Venda por Transporte Parcelado”, nos termos do art. 14, § 1º, inciso I do Anexo V do RICMS/02;

b) a Impugnante sustenta que a operação correta é a “Venda para Entrega Futura”, nos termos dos arts. 305 e 306 do Anexo IX do RICMS/02, muito embora não tenha adotado tal fundamento por ocasião da emissão dos documentos fiscais;

c) vencida a tese do Fisco, a operação será tributada com a redução da base de cálculo prevista no item 16 do Anexo IV do RICMS/02, de 51,11% (cinquenta e um vírgula onze por cento), uma vez que a ocorrência do fato gerador se deu antes da vigência do Regime Especial;

d) adotada a tese da Defesa, as parcelas remetidas após o dia 06/07/07 (inclusive) estão amparadas pela carga tributária de 2% (dois por cento).

Para sustentar a sua tese, a Impugnante menciona a Consulta de Contribuinte nº 079/10, ocasião em que a SUTRI, ao tratar de questão assemelhada, manifestou-se pela aplicação das regras de “Venda para Entrega Futura”.

Afirma a Defesa que a entrega parcelada do bem não se deu por questões comerciais, mas sim, em atendimento ao próprio contrato que continha a previsão de entrega parcelada de acordo com as diversas etapas de montagem do equipamento, mediante os critérios de medições estabelecidos no pacto.

O Fisco, por sua vez, sustenta que a aplicação do disposto no § 1º do inciso I do art. 14 do Anexo V do RICMS/02, decorre do pressuposto básico de que a mercadoria não possa ser transportada de uma só vez, independentemente da natureza desse óbice, uma vez que a norma não especifica as causas determinantes da impossibilidade do transporte, que pode ser em decorrência de tamanho, peso, condições naturais, sistema de produção ou qualquer outro motivo.

Assegura o Fisco que, efetuada a venda e identificada a mercadoria, se a entrega não se efetivar de uma só vez, está configurada a entrega parcelada. E que, a complexidade da produção e o intervalo de tempo necessário para efetuar a entrega completa são irrelevantes para a determinação da “Entrega Parcelada”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, o Fisco discorre sobre os efeitos das “Vendas para Entrega Futura” e o entendimento lançado na Consulta de Contribuinte nº 079/10, destacando a ressalva apontada quanto a possibilidade da operação não se caracterizar como “Venda para Entrega Futura”.

Vale registrar, desde logo o repúdio do Fisco aos “Marcos Contratuais”, ao entendimento de que são cláusulas contratuais que não poder ser opostas à Fazenda Pública, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN.

Os tais “marcos contratuais” estão identificados às fls. 77 dos autos e se caracterizam pelo ajuste das datas previstas para conclusão de cada etapa da implantação do sistema de despoejamento.

Posto isto, conceitualmente, entende-se como “Venda para Entrega Futura” a realização de um negócio em que ocorre a venda de uma mercadoria produzida ou adquirida de terceiros, mas que, por conveniência ou interesse do comprador, continuará em poder do vendedor, transformando-se este em mero depositário da mercadoria vendida.

E, por “Faturamento Antecipado” quando uma empresa vendedora emite nota fiscal e fatura uma mercadoria que ainda não produziu ou não adquiriu de seu fornecedor, com a anuência do comprador.

A Receita Federal do Brasil expediu a Solução de Consulta nº 136, de 26/11/10, tratando do tema da seguinte forma:

**ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep

**EMENTA:** FATURAMENTO ANTECIPADO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA. No caso de faturamento antecipado, assim entendido o faturamento realizado nas situações em que o vendedor ainda não fabricou o bem que foi objeto do contrato de compra e venda, a receita da venda deverá ser computada no período de apuração em que o referido bem ficar disponível para o comprador, quando integrará a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 6.404/1976, art. 177 e art. 187, § 1º; Resolução CFC nº 750/1993, art. 9º.

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

**EMENTA:** No caso de faturamento antecipado, assim entendido o faturamento realizado nas situações em que o vendedor ainda não fabricou o bem que foi objeto do contrato de compra e venda, a receita da venda deverá ser computada no período de apuração em que o referido bem ficar disponível para o comprador, quando integrará a base de cálculo da Cofins.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 6.404/1976, art. 177 e art. 187, § 1º; Resolução CFC nº 750/1993, art. 9º.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SANDRO LUIZ DE AGUILAR  
Chefe da Divisão

Nesta linha, pode-se afirmar que nas “Vendas para Entrega Futura” ocorre somente a antecipação do pagamento por uma mercadoria a ser entregue em um momento posterior, seja por falta de espaço para estocá-la ou por qualquer circunstância ajustada entre as partes para que a mercadoria seja entregue futuramente, justificando assim a sua denominação.

A Secretaria de Estado de Fazenda de Pernambuco, em matéria disponibilizada em seu sítio eletrônico, conceitua a “Venda para Entrega Futura” como uma operação que se caracteriza pela permanência da mercadoria em poder do vendedor para posterior entrega ao adquirente no prazo convencionado, sendo o pagamento efetuado antecipadamente.

Diante dessas premissas conclui-se que a hipótese dos autos não se trata de “Venda para Entrega Futura”, nem mesmo de “Faturamento Antecipado”, uma vez que o contrato celebrado entre as partes prescreve o pagamento em parcelas de acordo com as medições realizadas, nos termos dos “Marcos Contratuais”.

E por isso mesmo, a emissão das notas fiscais não consigna tal hipótese, consagrando como natureza da operação a “venda” do CFOP 5101.

No caso dos autos, a aquisição se refere ao “sistema de despoejamento”, classificado na posição NBM/SH 8421.39.90, sendo esta classificação a base para tributação do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Caso se constate que não se trata de venda de um equipamento, mas de partes e peças, será outra a classificação fiscal das mercadorias e a incidência do ICMS e do IPI.

Cumpre registrar que a Consulta de Contribuinte 07/10, trazida pela Defesa, veio transcrita parcialmente, apenas naquela parte que lhe era favorável. A íntegra segue adiante:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 079/2010

(MG de 15/04/2010)

PTA Nº : 16.000346006-27

CONSULENTE : Neuman & Esser América do Sul Ltda.

ORIGEM : Belo Horizonte – MG

ICMS – NOTA FISCAL – TRANSPORTE PARCELADO – PARTES E PEÇAS DE EQUIPAMENTO – Na hipótese de venda de equipamento cuja entrega ocorrerá em mais de uma remessa, deve ser considerado ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída da primeira parcela, que será acobertada por nota fiscal emitida pelo remetente, nos termos do inciso I, caput, art. 1º, Parte 1, Anexo V do RICMS/02, sendo efetuado o destaque integral do imposto, se devido. As demais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remessas também serão acobertadas por notas fiscais específicas emitidas sem destaque do imposto.

### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, informa exercer entre outras atividades a indústria e o comércio de máquinas e equipamentos em geral.

Aduz ter celebrado contrato de fornecimento de compressores com cliente do ramo petrolífero estabelecido no território nacional.

Acrescenta que esses compressores serão faturados, transportados e montados em momentos distintos em razão das dimensões do equipamento e das sucessivas fases de fabricação dos seus componentes.

Informa que seu cliente solicitou que não fossem adotados procedimentos de venda para entrega futura.

Determinou que fosse consignada como natureza da operação “Venda de Produção do Estabelecimento” e que no Campo “Descrição” de cada nota fiscal emitida para o transporte parcelado fosse descrito o equipamento completo (Unidade Compressora) e o código NCM a ele relativo. Mas nos Campos “Valor do Produto” e “Imposto Devido” fosse informado o valor parcial considerado o percentual que as partes transportadas representam de todo o equipamento.

Também determinou que fosse considerada a redução de base de cálculo prevista para operação com o compressor.

Por fim, expressou preocupação de que o fato das partes que compõem o equipamento principal, o compressor, terem classificação própria na NCM e a inexistência de nota fiscal global à qual pudesse fazer menção ocasionasse dúvidas ao Fisco por ocasião de eventual fiscalização de trânsito.

Em dúvida com relação à legislação, formula a presente consulta.

### CONSULTA:

1 – Os procedimentos sugeridos pelo seu cliente estão corretos?

2 – Caso contrário, que procedimentos deverá observar para acobertar o transporte das partes do equipamento vendido?

### RESPOSTA:

Inicialmente, importa lembrar o art. 123 do Código Tributário Nacional - CTN, que menciona “salvo

disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

Nessa esteira é de se aplicar, também, igual princípio, de modo que a contratação firmada entre a Consulente e o seu cliente não pode ser oposta aos critérios estabelecidos na legislação tributária relativamente ao cumprimento das obrigações por ocasião das saídas das partes e peças que compõem o equipamento então adquirido.

Cabe ressaltar, ainda, que, salvo nos casos previstos no RICMS/2002, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria, nos termos do art. 15, Parte 1, Anexo V do Regulamento citado, não sendo possível a emissão de documento fiscal que consigne percentuais equivalentes às partes e peças que compõem a unidade compressora comercializada, efetivamente transportada.

Destaca-se que o fato gerador do ICMS ocorre na saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte, nos termos do inciso VI, art. 2º do RICMS/2002, ainda que o faturamento seja efetuado em momento posterior.

Feitos esses esclarecimentos, responde-se aos questionamentos formulados.

1 e 2 – Não. O procedimento sugerido não está correto.

Da exposição apresentada pela Consulente, depreende-se caracterizar venda para entrega futura, considerada como tal a venda que se realiza sob a condição de que o produto, no caso a unidade compressora, será entregue em data posterior à realização do negócio, ainda que de forma parcelada, considerada a impossibilidade de seu transporte de uma única vez.

Nessa hipótese, deverão ser observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 305 e 307, Parte 1, Anexo IX do RICMS/2002.

Por outro lado, caso comprovado não se tratar de venda para entrega futura, mas de situação na qual, somente em razão da impossibilidade do transporte e do seu processo de fabricação, a unidade compressora será remetida para o estabelecimento do cliente adquirente em partes ou desmontado, para efeitos tributários, deve ser considerado ocorrido o fato gerador da operação de circulação da mercadoria (venda do compressor) no momento da saída da primeira parcela,

que será acobertada por nota fiscal emitida pela Consulente, nos termos do inciso I, caput, art. 1º, Parte 1, Anexo V do RICMS/2002.

Nesse documento deverá ser efetuado o destaque integral do imposto, se devido, considerada redução de base de cálculo quando cabível para o compressor.

As demais remessas também serão acobertadas por notas fiscais específicas emitidas pela Consulente, porém sem destaque do imposto.

No corpo de todas as notas fiscais deverá ser informado o produto vendido, o compressor, e seu respectivo valor.

No Campo “Informações Complementares” do Quadro “Dados Adicionais” dessas notas fiscais a Consulente informará que se trata de transporte da parcela “x” e as partes ou peças transportadas naquele momento.

A partir da segunda remessa, a Consulente também informará, na nota fiscal que acobertar o trânsito, o número e a data da nota fiscal emitida por ocasião do transporte da primeira parcela.

Por fim, cabe salientar que, na impossibilidade de atendimento integral das obrigações dispostas na legislação tributária em razão das peculiaridades relacionadas à fabricação, entrega e armazenagem das partes e peças que compõem a unidade compressora, a Consulente poderá requerer regime especial, nos termos do art. 49 e seguintes do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 14 de abril de 2010.

Marli Ferreira

Divisão de Orientação Tributária

Inês Regina Ribeiro Soares

Diretoria de Orientação e Legislação Tributária

Gladstone Almeida Bartolozzi

Superintendência de Tributação

(MG de 15/04/2010)

Importante registrar que a própria ementa da consulta alerta para a hipótese de aplicação da regra do art. 14 do Anexo V do RICMS, na hipótese de entrega parcelada, conforme excerto que vale a pena repetir:

“Por outro lado, caso comprovado não se tratar de venda para entrega futura, mas de situação na qual, somente em razão da impossibilidade do transporte e do seu processo de fabricação, a unidade compressora

será remetida para o estabelecimento do cliente adquirente em partes ou desmontado, para efeitos tributários, deve ser considerado ocorrido o fato gerador da operação de circulação da mercadoria (venda do compressor) no momento da saída da primeira parcela, que será acobertada por nota fiscal emitida pela Consulente, nos termos do inciso I, caput, art. 1º, Parte 1, Anexo V do RICMS/2002.

Nesse documento deverá ser efetuado o destaque integral do imposto, se devido, considerada redução de base de cálculo quando cabível para o compressor.”

No tocante à alegação de uso indevido da carga tributária de 2% (dois por cento), a discussão não se sustenta isoladamente, mas sim, ao lado da definição do momento de ocorrência do fato gerador.

Concluindo-se, como se conclui, pela sua ocorrência na data de emissão da primeira nota fiscal de venda, afasta-se a aplicação do Regime Especial, sendo aplicável ao caso a legislação vigente à época (09/05/07), de modo a se considerar apenas a redução da base de cálculo prevista no item 16 do Anexo IV do RICMS/02.

A alegação de cálculo indevido do imposto, apresentada pela Defesa às fls. 212 dos autos, também não está correta, pois parte do pressuposto de validade do Regime Especial para as operações.

No tocante ao Regime Especial, não resta a menor dúvida de que a intenção era beneficiar com a redução da carga tributária a produção e comercialização do equipamento, objeto da presente autuação, como o era, ao que tudo indica, a própria existência do estabelecimento em território mineiro, que aqui se instala apenas para cumprir o contrato com a adquirente Vale S/A.

A ordem sequencial das notas fiscais emitidas não deixa a menor margem de dúvida quanto a esta observação.

Faltaram às partes, no entanto (Autuada e Fisco), o ajuste no tocante a retroatividade da avença, que pelas características do RE bem poderia ter acontecido, de modo a solucionar uma questão de política de incentivo à industrialização no Estado de Minas Gerais.

Por outro lado, pedem as Impugnantes, alternativamente, a dedução do imposto destacado nos documentos fiscais arrolados pelo Fisco, uma vez que representam uma única operação.

De fato, não restam dúvidas de que as remessas subsequentes à Nota Fiscal nº 000006 se referem às partes do “Sistema de Despoeiramento”, razão pela qual o ICMS lançado nos documentos fiscais está vinculado a essa operação.

O Fisco afirma, no entanto, que não houve recolhimento do imposto em relação aos documentos fiscais emitidos, em face dos saldos credores apurados na conta gráfica da Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste caso, não cabe a decotação dos valores, uma vez que não ocorreu a antecipação do recolhimento do ICMS. Cabe sim, à Autuada, retificar os demonstrativos entregues, excluindo o imposto indevido, uma vez que o vencimento da obrigação se deu na data de emissão do documento fiscal (NF 000006), por força do disposto no art. 89, inciso III da Parte Geral do RICMS/02.

Ao trazer a lume as suas razões de mérito, a Coobrigada, dentre outras argumentações aqui apreciadas, entende que a base de cálculo adotada pelo Fisco não está correta, uma vez que o contrato realizado entre as partes identifica parcelas sujeitas ao imposto municipal (ISSQN). E que, não obstante a existência do preço global, o contrato identificou de forma apartada os preços de partes e peças (item 7.1), as obras civis (item 7.2) e montagem eletromecânica (item 7.3).

Porém, importante registrar que as partes, desde a elaboração do contrato, conceberam a operação como tributada exclusivamente pelo ICMS, PIS e COFINS, sem qualquer prestação que pudesse incidir o ISS, conforme se comprova pelo “Resumo Comercial” de fls. 32.

Naquele documento apurou-se o custo total do contrato sem o valor dos tributos, para depois incorporar ao custo total as parcelas de PIS, COFINS e 2% (dois por cento) a título de ICMS, prevendo, desde o início, a possibilidade de aplicação do Regime Especial.

Note-se que, neste caso, o ICMS deve incidir sobre o todo, como preconiza o inciso I do art. 14 do Anexo V do RICMS/02. Não sendo assim, as peças não se classificam na NCM adotada pela Autuada e não estão amparadas pela redução da base de cálculo prevista no item 16 Anexo IV do RICMS/02, e nem mesmo do Regime Especial.

A Autuada vendeu apenas uma mercadoria, classificada na posição NCM 8421.39.90, sendo caso de uma única base de cálculo, não havendo meios de se quantificar as partes em separado.

Noutro giro, cumpre destacar que não se vislumbra qualquer afronta às normas tributárias a imposição de duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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 da Lei nº 6.763/75, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

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

O DES. 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 multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que essa possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo natureza confiscatória, 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- 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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Corretas, portanto, as penalidades aplicadas pelo Fisco, no caso em análise.

Desta forma, revelam-se corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mencionada lei.

Insta destacar que é irrelevante, para o caso dos autos, a discussão sobre a existência e autorização do Fisco para impressão de Romaneios, tendo em vista que este não é o cerne da questão que ora se aprecia.

Com relação à responsabilidade da Coobrigada com fundamento, pelo Fisco, no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6763/75, muito embora não se possa concordar com a interpretação dada pela Defesa na análise do interesse comum entre vendedor e comprador, para fins de aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, no caso dos autos a questão merece uma melhor análise.

Com efeito, o dispositivo citado pelo Fisco assim dispõe:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

Sabendo-se da natureza da aquisição realizada e sendo certo que a Coobrigada adquiriu um “Sistema de Despeiramento” e não peças isoladas, caberia a ela exigir emissão da nota fiscal de forma correta, ou seja, a nota fiscal global, na forma prevista na legislação.

Mas o fato de receber as partes acobertadas por documentos fiscais emitidos pela Autuada, com o débito do ICMS calculado nos termos do Regime Especial concedido à emitente dos documentos, não é suficiente para a atribuição da responsabilidade pretendida pelo Fisco, uma vez que as omissões a que se refere o inciso XII são determinados comportamentos que facilitam a subtração do tributo.

No caso ora em análise, a possível omissão do destinatário dos equipamentos não indica, necessariamente, que o recolhimento do imposto não pudesse ocorrer, até mesmo por depender de apuração pelo estabelecimento remetente da mercadoria, bem como pela convicção de que o Regime Especial concedido à Autuada aplica-se às operações por ela realizadas.

No que se refere à penalidade isolada, o art. 55, inciso VII, alínea “c” assim prescreve:

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Como bem destacou a Impugnante/Coobrigada, o ilícito cometido é de responsabilidade exclusiva do emitente do documento fiscal, neste caso a Autuada.

Assim, ainda que se pudesse atribuir a responsabilidade pelo não recolhimento da obrigação principal, a sanção pelo descumprimento da obrigação acessória não há de ser imputada ao adquirente da mercadoria, por não haver o necessário nexo entre a ilicitude e a tipificação penal tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta linha, deve-se excluir a Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 24/10/12. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida, que o julgava improcedente e Fernando Luiz Saldanha (Relator), que o julgava procedente. Designado relator o Conselheiro André Barros de Moura (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

**Sala das Sessões, 08 de novembro de 2012.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Relator designado**

M/cl

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

---

Acórdão:	19.872/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000172321-11	
Impugnação:	40.010131561-44, 40.010131573-96 (Coob.)	
Impugnante:	ENFIL S/A Controle Ambiental IE: 001019536.00-10 Vale S.A. (Coob.) IE: 461024161.52-57	
Proc. S. Passivo:	Rubens Pereira de Queiroz/Outro(s), João Manoel Martins Vieira Rolla/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, 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 restringe-se à exclusão da Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária constituída pelo lançamento em análise e decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O voto vencedor inicialmente registra os fundamentos apresentados pela Impugnante, analisando a responsabilidade da Coobrigada no presente lançamento, segundo o Fisco, nos termos do inciso XII do art. 21 da Lei nº 6763/75.

A Coobrigada discorre sobre a impossibilidade desta atribuição de responsabilidade, considerando que o Fisco não apontou a atuação comissiva ou omissiva da empresa Vale S/A.

Assegura que não tem qualquer responsabilidade com eventual erro na aplicação do Regime Especial pela emitente dos documentos fiscais, pois cumpriu o que lhe impõe a legislação, que é a exigência da nota fiscal.

Entende que não é caso de aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, uma vez que os interesses de comprador e vendedor são antagônicos, haja vista que estão em polos distintos da relação jurídica.

Registra a impossibilidade de se transferir a sanção para a Coobrigada, uma vez que a emissão da nota fiscal é de exclusiva responsabilidade do remetente, e a penalidade aplicada decorre da consignação de base de cálculo menor que a devida.

Entende que o art. 21, caput, da Lei nº 6.763/75 dispõe sobre a possibilidade de transferência da obrigação tributária principal, mas não das penalidades derivadas de obrigações acessórias.

Revisados os argumentos da Impugnante, o voto vencedor registra que, muito embora não se possa concordar com a interpretação dada pela Defesa na análise

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do interesse comum entre vendedor e comprador, para fins de aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN, no caso dos autos a questão merece uma melhor análise.

Sabendo-se da natureza da aquisição realizada e sendo certo que a Coobrigada adquiriu um “Sistema de Despeiramento” e não peças isoladas, caberia a ela exigir emissão da nota fiscal de forma correta, ou seja, a nota fiscal global, na forma prevista na legislação.

Registra o voto vencedor o argumento que o fato da Coobrigada receber as partes acobertadas por documentos fiscais emitidos pela Autuada, com o débito do ICMS calculado nos termos do Regime Especial concedido à emitente dos documentos, não é suficiente para a atribuição da responsabilidade pretendida pelo Fisco, uma vez que as omissões a que se refere o inciso XII são determinados comportamentos que facilitam a subtração do tributo.

No caso ora em análise, a possível omissão do destinatário dos equipamentos não indica, necessariamente, que o recolhimento do imposto não pudesse ocorrer, até mesmo por depender de apuração pelo estabelecimento remetente da mercadoria, bem como pela convicção de que o Regime Especial concedido à Autuada aplica-se às operações por ela realizadas.

No que se refere à penalidade isolada, o art. 55, inciso VII, alínea “c” assim prescreve:

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Concluí o voto vencedor que o ilícito cometido é de responsabilidade exclusiva do emitente do documento fiscal, neste caso a Autuada.

Acrescenta, ainda que se pudesse atribuir a responsabilidade pelo não recolhimento da obrigação principal, a sanção pelo descumprimento da obrigação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acessória não há de ser imputada ao adquirente da mercadoria, por não haver o necessário nexa entre a ilicitude e a tipificação penal tributária.

Com efeito, o dispositivo da Lei nº 6.763/75 citado pelo Fisco assim dispõe:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

Inegável que houve omissão por parte da Coobrigada, uma vez que ao receber a primeira nota fiscal emitida sem o correto valor da base de cálculo e, com isto, acarretando destaque a menor do ICMS, concorreu para o recolhimento a menor do imposto.

Sendo a Vale S/A signatária do Contrato de Fornecimento, esta sabia que a entrega se daria de forma parcelada e também conhecia, a priori, o valor total da mercadoria.

Logo, a Coobrigada é responsável pelo não recolhimento da obrigação principal, devendo ser a ela imputado, também, a sanção pelo descumprimento da obrigação acessória.

A unidade objetiva da Solidariedade no Direito Civil e no Direito Tributário é reconhecida e tratada por diversos estudiosos do Direito, conforme bem retratou o voto vencido do Conselheiro Antônio César Ribeiro, no acórdão 3.958/12/CE, apontamentos abaixo transcritos com pequenas alterações.

A solidariedade está disciplinada no Código Civil de 2002, dentre outros nos arts. 264 e 265, que prescrevem:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

A solidariedade tem como pontos fundamentais a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva.

A doutrina é unânime no sentido de que a solidariedade só comporta unidade objetiva. Caso contrário, não se trata de solidariedade.

Ensina o Prof. Emérito das UFMG e UFRJ Caio Mário da Silva Pereira:

Se cada um dos devedores estiver obrigado a uma prestação autônoma ou a uma fração da res debita, ou vice-versa, se cada um dos credores tiver direito a uma cota-parte da coisa devida, não há solidariedade, que

sempre foi incompatível com o fracionamento do objeto (Teoria Geral das Obrigações, 2007:92).

Na obrigação solidária a natureza da prestação compatibiliza com o fracionamento, entretanto, prevalece a unidade objetiva, segundo os doutos, em razão de ordem técnica, porque assim a lei estabeleceu, senão veja-se.

Segundo Caio Mário, citando De Page, a solidariedade não decorre *ex re*, não provém da incidibilidade do objeto, mas se apresenta de origem puramente técnica. No mesmo sentido as lições dos Professores Washington de Barros Monteiro e Silvio Rodrigues.

Nesta linha de entendimento, o Prof. Caio Mário é taxativo: “o que caracteriza a solidariedade é a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva” (ob. cit. p. 93), ensinando que:

Originária da lei ou da convenção, para nós a solidariedade tem uma só natureza: uma obrigação com unidade objetiva (*uma eademque res*), e, pois, não pode haver solução sem integridade de prestação, já que não pode ser o credor compelido a cindir a res debita, nem pode o devedor fracioná-la (ob. cit. p. 97).

Para o Prof. Emérito da USP e Magistrado Washington de Barros Monteiro, “três são as características da obrigação solidária: a) multiplicidade de credores, ou de devedores, ou, ainda, de uns e outros; b) unidade de prestação; c) corresponsabilidade dos interessados” (Curso de Direito Civil, 4º vol, 1994:156).

Comentando cada uma das características da solidariedade, o Prof. Washington Monteiro ensina que “a unidade da prestação é um dos traços mais expressivos da solidariedade. Por sua causa, qualquer devedor fica adstrito ao pagamento integral e qualquer credor pode reclamá-la por inteiro” (ob. cit. p. 156)

Analisando a solidariedade passiva nos seus aspectos fundamentais, o Prof. Caio Mário, valendo dos autores Clóvis Beviláqua, Serpa Lopes, Savigny, Regina Gondim, Tito Fulgêncio, dentre outros, conclui:

Daí resumirmos as noções, dizendo que na obrigação solidária há uma só relação obrigacional, com pluralidade de sujeitos; esta unidade de vínculo concentra-se em um só objeto, que é devido e exigível, só e uno, independentemente da pluralidade subjetiva (ob. cit. p. 100).

Ora, a conclusão é a de que, para o Direito Civil, a prestação é una e indivisível nas obrigações solidárias, não se admitindo solução sem a totalidade da prestação.

Assim, o fracionamento do objeto é incompatível com a solidariedade. Em outras palavras, havendo fracionamento da prestação, não há solidariedade.

No Direito Tributário, a solidariedade seguiu, salvo nos efeitos por aplicação dos arts. 109 e 110 do CTN, a mesma conceituação do Direito Civil.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, as lições de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 1991:471).

Para Sacha Calmon, “em se tratando de solidariedade passiva – tema que ora se está a enquadrinhar -, os devedores respondem cada qual, pela dívida toda” (Comentários ao Código Tributário Nacional, 1998:285).

Sem discordância, os autores do Direito Tributário, conceituam a solidariedade nos estritos termos do Código Civil (Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon, Mizabel Derzi, Aliomar Baleeiro, dentre outros).

Neste diapasão, transcreve-se a lição de Ricardo Lobo Torres, nos seguintes termos:

O conceito de solidariedade do Direito Tributário coincide com o do Direito Civil, com algumas peculiaridades. A solidariedade no Direito Civil é a concorrência na mesma obrigação, de mais de um credor ou devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda (art. 264 do Código Civil de 2002).

Há solidariedade no Direito Tributário quando mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I). (...)

No que se concerne ao responsável, a solidariedade depende de lei (art. 124, II, CTN) e ocorre em inúmeros casos, tais como os de prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei (vide p. 268). (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 2006:256/7)

Para este autor, a solidariedade, embora não o diga claramente o CTN, se estende assim à obrigação principal e aos deveres instrumentais.

Portanto, para que haja solidariedade de dois ou mais sujeitos passivos é necessário que a prestação que os obrigue seja una e indivisível. Nestes termos, todos os obrigados solidários encontram-se compelidos a satisfazer a integridade da prestação.

Por outro lado, todo o enfoque doutrinário no Direito Tributário é que o instituto da solidariedade visa atender à comodidade administrativa do Estado, a fim de satisfazer os seus direitos.

Neste sentido, o Auto de Infração ou Notificação de Lançamento que veicule sujeitos passivos solidários, no caso específico do Estado mineiro, denominados, atecnicamente, de Autuado e Coobrigados, deve vincular por força conceitual todos os obrigados (sujeitos passivos solidários) à totalidade da prestação exigida, sem benefício de ordem.

Ressalte-se, que o sujeito passivo gênero comporta as espécies de contribuinte e responsável na dicção do art. 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN. Assim, podem ser denominados de AUTUADO tanto o contribuinte quanto o responsável, sendo que na obrigação solidária, ambos assumem a obrigação conjuntamente e sem benefício de ordem, por isto, são coobrigados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do mesmo modo, tanto o contribuinte quanto o responsável podem ser denominados de COOBRIGADOS no Auto de Infração, assumindo a obrigação tributária solidariamente.

Concluindo, estipula o art. 207 da Lei nº 6.763/75 que:

Art. 207 - Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º - Respondem pela infração:

1) conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, ...;

Nos termos do citado e transcrito inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, os responsáveis tributários solidários respondem por toda a obrigação tributária constituída pelo lançamento.

Diante de todo o exposto, não excluo a Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária constituída pelo presente lançamento.

**Sala das Sessões, 08 de novembro de 2012.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Conselheiro**

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

---

Acórdão:	19.872/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000172321-11	
Impugnação:	40.010131561-44, 40.010131573-96 (Coob.)	
Impugnante:	Enfil S/A Controle Ambiental IE: 001019536.00-10 Vale S.A. (Coob.) IE: 461024161.52-57	
Proc. S. Passivo:	Rubens Pereira de Queiroz/Outro(s), João Manoel Martins Vieira Rolla/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS em decorrência de utilização de base de cálculo menor que a devida na operação acobertada pela Nota Fiscal nº 000006, de 09/05/07.

Trata-se da comercialização de um aparelho para apurar ou depurar gases, denominado de “Sistema de despoeiramento”, conforme imagem trazida às fls. 193, mediante contrato firmado com a adquirente e Coobrigada Vale S/A.

O Fisco entende, que o equipamento não pode ser transportado de uma só vez, está contemplado pela redução da base de cálculo prevista no subitem 17.6 da Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02.

Sustenta o Fisco que o equipamento fora comercializado mediante emissão da Nota Fiscal nº 000006, de 09/05/07, sem observância da legislação tributária no tocante ao valor de base de cálculo, uma vez que a operação realizada configura hipótese prevista no inciso I do §1º do art. 14 do RICMS/02 e fora tributada com carga efetiva de 2%, prevista em Regime Especial (RE) concedido para Autuada pela Superintendência de Tributação - SUTRI, em data posterior à emissão da referida nota fiscal.

Entende ainda, que o contrato firmado entre as partes, é de “preço fechado”, na modalidade “TURN KEY”, não havendo discordâncias das Impugnantes.

As primeiras remessas das partes do equipamento ocorreram em 18/04/07, mediante emissão das Notas Fiscais nºs 000002 a 000005, com indicação do CFOP

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

5.912 (Remessa para demonstração), em operação com suspensão da incidência do imposto.

Posteriormente, em 09/05/07, emitiu-se a Nota Fiscal nº 000006, na modalidade de venda, com o CFOP 5101, no valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais).

As demais Notas Fiscais (nºs 000007 a 000250 e 000252 a 000554, com exceção de algumas numerações intercaladas) foram emitidas no período de 09/05/07 a 27/11/08. E, as Notas Fiscais (nºs 000051 a 000053) na data de 18/09/09, tudo conforme relação de fls. 176/186.

Registre-se que em todos os documentos emitidos está consignada a saída de 1 (um) sistema de despoejamento.

O Fisco reforça, que a Autuada obteve o Regime Especial – RE previsto no PTA 16.000165785-93 (fls. 188/191), cujo objeto principal é a redução da carga tributária na saída do produto vinculado às notas fiscais relacionadas ao presente lançamento (art. 3º do RE).

Conforme se constata, a Impugnante foi autuada por suposto recolhimento a menor de ICMS, em contrato firmado de fornecimento e instalação de equipamento por preço fechado.

A legislação tributária mineira determina por meio do art. 14, §1º, inciso I, do Anexo V, do Decreto Estadual nº 43.080/2002 (Regulamento de ICMS do Estado de Minas Gerais) a forma como deverá ocorrer o destaque do tributo, nos casos de operação realizada em partes, *in verbis*:

Art. 14. A nota fiscal será também emitida nas hipóteses abaixo e nos demais casos em que houver lançamento do imposto, e para os quais não esteja prevista a emissão de outro documento fiscal:

I - no caso de mercadoria cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez, desde que o IPI ou o ICMS devam incidir sobre o todo, observado o disposto no § 1º deste artigo;

(. . .)

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, será observado o seguinte:

I - se o preço de venda se estender para o todo, sem indicação correspondente a cada peça ou parte, a nota fiscal inicial será emitida com especificação de toda a unidade, com o destaque do imposto e com a observação de que a remessa será feita em peças ou partes; (grifou-se)

Desta forma, a legislação supramencionada determina que nos casos onde a mercadoria cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez deverá ocorrer a tributação sobre o todo, isto desde que não ocorra a indicação do valor correspondente a cada peça ou parte.

Ocorre que, a operação realizada pela Impugnante não se trata de uma operação de Venda por Transporte Parcelado, conforme o dispositivo acima, mas sim uma Venda para Entrega Futura, sendo que esta possui características específicas.

Deste modo, se faz necessário explicar a diferença entre a operação de Venda para Entrega Futura e a operação de Venda por Transporte Parcelado.

Assim, a operação de Venda para Entrega Futura ocorre quando o produto será entregue em momento posterior à realização do contrato, por razão alheia a vontade do contribuinte. Esta modalidade de operação pode vir a ser realizada de modo parcelado e pontual em razão da peculiaridade da operação.

Neste tipo de operação a entrega futura da mercadoria ocorre em razão da complicação da operação, muitas vezes sem prazo certo para a sua ocorrência.

De fato, nesta modalidade de operação as partes contratantes firmam o acordo para entrega futura e determinam a forma de pagamento, podendo ocorrer de forma antecipada ou parcial, no momento da entrega do produto.

Há diversos exemplos de Venda para Entrega Futura de produtos, como no caso do adquirente de soja que paga por determinada quantidade do produto e, em razão da natureza deste, somente irá recebê-lo futuramente, dependendo das condições climáticas e da colheita, poderá recebê-lo de forma parcelada.

Ainda, tem-se como exemplo a operação de construção civil por contrato de empreitada, onde no contrato firmado fixa-se o modo de pagamento e o prazo de entrega da obra. Neste tipo de contrato a empresa contratada realizará toda a operação, no entanto em razão da magnitude da operação total estas operações serão feitas em diversas etapas, sendo que o pagamento do contrato e o recolhimento do ICMS devido serão efetuados no momento da realização de cada etapa específica.

Já na operação de Venda por Transporte Parcelado as partes contratantes fecham um contrato e por razões meramente comerciais firmam o procedimento para a entrega do produto de maneira parcelada.

Neste tipo de modalidade, ao contrário da Venda para Entrega Futura, não há a entrega total e efetiva do produto por simples vontade dos contratantes, em razão disto se há o pagamento integral do produto na assinatura do contrato, de modo que a sua entrega ocorrerá de modo parcelado.

Assim, em razão de se tratar de operações distintas o legislador fixou de forma distinta a tributação, respeitando a especificação de cada operação.

No presente caso, por se tratar de uma Venda para Entrega Futura, pelo fato de se tratar de contrato, fls. 46/80 dos autos, de fornecimento de Sistema de Despoeiramento na modalidade ***turn key***, se procedeu com a entrega das partes e peças dos produtos conforme eram industrializados, bem como o recolhimento do tributo de acordo com a emissão das Notas Fiscais para o transporte das respectivas partes e peças do contrato anteriormente realizado.

Para que não parem dúvidas, se faz necessário ainda a explanação sobre o contrato na modalidade ***turn key***.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O contrato turn key é firmado entre as partes quando a empresa contratada se dispõe a entregar a obra em plenas condições de funcionamento, com o prazo para entrega e preço previamente definidos.

Deste modo, a Impugnante e a contratante firmaram acordo, onde fixou-se preço, a forma de pagamento e os prazos de entrega do Sistema de Despoeiramento, e assim foi como ocorreu, onde todas as etapas da operação foram realizadas e quitadas dentro do cronograma inicial.

Ora, no presente caso, por se tratar de uma operação em várias etapas, previstos em contrato, para cada etapa a Impugnante indicou em cada nota fiscal, anexas aos autos, a especificação da peça transportada e os critérios de medição para o efetivo pagamento, o recolhimento do imposto se deu de forma específica para cada operação.

Neste sentido, a legislação mineira determina por meio do *caput* dos arts. 305 e 306 da Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, a modalidade de Venda para Entrega Futura, feita de forma parcial, sendo que o destaque e o recolhimento do imposto ocorrerão de acordo com a respectiva operação realizada, *in verbis*:

Art. 305. Nas vendas para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal sem destaque do ICMS mencionando-se no documento que a emissão se destina a simples faturamento, com o imposto sendo debitado por ocasião da efetiva saída da mercadoria. "

Art. 306. Por ocasião da efetiva saída, global ou parcial, da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente, com destaque do valor do imposto, quando devido, observado especialmente o disposto nos artigos 43, 44 e 50 deste Regulamento, indicando, além dos requisitos exigidos, como natureza da operação: "Remessa - entrega futura", e o número, a série, a data e o valor da nota fiscal emitida para fins de faturamento.

E, assim encontra-se o procedimento realizado pela Impugnante, haja vista que esta especificou em cada Nota Fiscal, a etapa da operação, a peça transportada e o seu valor específico, destacando o ICMS devido e recolhendo-o no momento determinado em lei.

Ressalte-se que, no próprio contrato firmado entre as partes, ao se determinar o preço e a forma de pagamento, se fixou o rateio da forma de pagamento e, por consequência, o recolhimento do imposto, *in verbis*:

"3. 1 Pelo Objeto e demais obrigações da CONTRA TA DA previstas neste Contrato, a CVRD pagará o PREÇO fixo e irrevogável de R\$ 31.015.000,00 (trinta e um milhões e quinhentos mil reais), incluídos todos os impostos, custos diretos e indiretos relacionados ao OBJETO, e que serão rateados conforme no Anexo VI/.

(. . .)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3.7 Os pagamentos serão efetuados de acordo conforme Critérios de Medição e Pagamentos - Anexo VII.

3.7. 1 Qualquer pagamento que não tenha como contraprestação a entrega efetiva física do 'OBJETO' nas instalações/ canteiro de obras da CVRD, será entendido como adiantamento e será necessariamente garantido por carta de fiança ou seguro garantia de igual valor, conforme previsto no item 12.2 deste Contrato." (grifou-se)

Assim, conforme disposto na cláusula 3.1, 3.7 e 3.7.1 do contrato de fornecimento e em seu Anexo VII "Critérios de medição e pagamentos", houve a divisão de etapas, bem como a fixação do valor de pagamento a ser realizado em cada etapa, após medição e aprovação.

De fato, ao se analisar as notas fiscais da operação e os critérios de pagamento disposto no contrato, comprova-se que a operação ocorreu em diversas etapas, não por questões comerciais, mas por questão da industrialização das diversas partes e peças que irão compor o produto final objeto do contrato, sendo que cada etapa foi paga conforme o valor e prazo determinados por ocasião da efetiva saída da parte e peça.

Diante disto, não cabe razão a alegação do Fisco ao dispor que a presente operação se trata de Venda por Transporte Parcelado. Isto porque, no presente caso a não entrega integral do produto de uma só vez não se deu em razão de acordo comercial ou simplesmente pela impossibilidade do transporte do produto integral, mas sim pela necessidade de se aguardar a produção de cada parte e peça que irá compor o objeto da operação.

Assim, não pode subsistir a alegação de base de cálculo a menor, tendo em vista que se trata de uma operação de Venda para Entrega Futura, onde para cada etapa da operação houve o respectivo destaque e recolhimento do tributo, conforme determina a legislação.

Isto posto, tem-se que a Impugnante agiu dentro dos limites legais, uma vez que a legislação mineira acima citada concede ao contribuinte a opção de não proceder com a tributação sobre o valor global do contrato, mas tão somente sobre a operação específica, indicando no documento fiscal as especificações da operação realizada, por tratar-se, conforme discutido acima, de Venda para Entrega Futura.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 08 de novembro de 2012.**

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