

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.445/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000336088-98  
Impugnação: 40.010140504-39 (Coob.)  
Impugnante: Oi Móvel S/A (Coob.)  
IE: 002102042.00-73  
Autuada: TNL PCS S/A  
IE: 062133441.00-10  
Coobrigados: Alex Waldemar Zornig  
CPF: 919.584.158-04  
Bayard de Paoli Gontijo  
CPF: 023.693.697-28  
Eurico de Jesus Teles Neto  
CPF: 131.562.505-97  
Francis James Leahy Meaney  
CPF: 054.404.117-80  
Tarso Rebello Dias  
CPF: 021.455.577-17  
Zeinal Abedin Mahomed Bava  
CPF: 057.368.807-92  
Proc. S. Passivo: Alysson Paixão de Oliveira Alves/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - PRESTAÇÃO DESACOBERTADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO. Imputação fiscal de prestação de serviços de comunicação desacobertadas de documentação fiscal, promovida pela Impugnante ao emitir e utilizar notas fiscais eletrônicas modelo 55, sem destaque do imposto, e consideradas, pelo Fisco, falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso I, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75. Entretanto, os elementos trazidos aos autos não foram suficientes para comprovar a efetiva ocorrência das operações/prestações. Canceladas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI.**

**Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de realização de operações com mercadorias e prestações de serviço de telecomunicação não tributadas no período de julho de 2013 a janeiro de 2014, em face da emissão e escrituração de documentos fiscais (NFe modelo 55), lançados na EFD e considerados falsos conforme declaração de falsidade de fls. 61/66, resultando em falta de recolhimento do ICMS.

Do Auto de Infração consta que a consulta ao Portal da NFe (www.nfe.fazenda.gov.br) com referência às chaves de acesso dos documentos lançados na EFD resultou em notas fiscais eletrônicas inexistentes. Em virtude disso foi efetuada publicação da declaração de falsidade das referidas notas fiscais no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais do dia 02 de fevereiro de 2016, cópia constante do Anexo 6 do Auto de Infração (fls. 61/66).

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI.

Observe-se, em relação ao polo passivo, que:

1) a Oi Móvel S/A foi incluída como coobrigada em face do disposto nos arts. 129 e 132 do Código Tributário Nacional, uma vez que a sua responsabilidade solidária decorre da incorporação da TNL PCS S/A efetivada em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 1º de fevereiro de 2014;

2) os diretores da empresa à época dos fatos geradores foram incluídos no polo passivo da exigência tributária com fundamento nos arts. 124, inciso II e 135, inciso III do Código Tributário Nacional; e, arts. 21, § 2º, inciso II e 207, § 1º, item I da Lei n.º 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Coobrigada Oi Móvel, sucessora por incorporação da TNL PCS S/A apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 98/111, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a Fazenda Pública Estadual não levou em consideração o fato inconteste de que as operações descritas nas notas fiscais autuadas, pela sua natureza e demais características, por expressa previsão legal, não configuram fatos geradores do ICMS;

- o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF n.º 10.000012691.087 contém sérias irregularidades, na forma de erros, omissões e incorreções que a induziram a erro de avaliação para apresentação de sua defesa e de outras providências neste sentido;

- pela leitura do citado documento constata-se divergência do período fiscalizado com descrito no relatório do Auto de Infração;

- além disto, dele não constou a data de início da ação fiscal, nem quais documentos deveriam ser apresentados e em qual prazo, nem qual o tempo de duração dos levantamentos, em descumprimento das determinações expressas da legislação de regência, o que compromete a legalidade deste processo administrativo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF foi recebido em 08 de julho de 2015 e o Auto de Infração consequente foi expedido em 09 de maio de 2016, ou seja, quase dez meses;

- cita os arts. 194 e 196 do Código Tributário Nacional e arts. 69 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA - de Minas Gerais, Decreto nº 44.747/08, tratando da formalização do início da Ação Fiscal e de seus efeitos, para concluir que o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF não só desatendeu aos requisitos essenciais de sua finalidade e efeitos, mas, descumprindo a legislação de regência, omitiu e comunicou incorretamente informações relevantes e imprescindíveis ao conhecimento e à defesa, levando-a a considerar uma quantidade muito acima do que permitiria um eventual prazo para oferecimento de denúncia espontânea, quando lhe surgiu a oportunidade de exercer este seu direito, em relação aos fatos que considerou incontroversos, da qual desistiu por este motivo, com os possíveis e graves prejuízos decorrentes;

- gera um grande volume de documentos fiscais em períodos de poucos meses, correspondentes às operações de saída sem tributação, estando preparada para esta tarefa de forma pontual e permanente, mas não para uma revisão rápida de todo um procedimento sistêmico, relativamente a um período tão extenso, como o incorretamente informado no Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, o que demandaria um prazo incompatível com o necessário para o oferecimento da denúncia espontânea;

- como leciona a melhor doutrina nas cátedras do Direito Constitucional e Administrativo, as incorreções e erros estampados no Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF não se convalidam ante a previsão do art. 91 do RPTA, pois este não pode se opor à determinação expressa e prevalente da norma superior;

- as falhas do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, descumprindo as disposições cogentes, devem ser interpretadas favoravelmente à Impugnante, em decorrência da previsão do art. 112 do Código Tributário Nacional;

- cancelado o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF e o lançamento do qual faz parte, faz jus que se lhe reabra prazo razoável para que possa apresentar denúncia espontânea das irregularidades apontadas e de realizar sua correção interna;

- restando qualquer valor a recolher, fará o devido pagamento ou apresentará requerimento de parcelamento do valor reconhecido como devido;

- houve evidente descumprimento do devido processo legal, cometido em razão das falhas, omissões e incorreções observadas no Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, quanto aos seus efeitos e em relação ao PTA decorrente;

- cita o inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal;

- traz apontamento sobre o instituto da Denúncia Espontânea como eficiente mecanismo de recuperação de receita, ante a constatação inequívoca de que a prolongada discussão dos créditos tributários, especialmente na esfera judicial, quase sempre não é a melhor alternativa, pelas suas incertezas e demoradas decisões;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no mérito, cita o art. 41 do Anexo IX do RICMS/02 e destaca que as operações objeto de autuação, pela própria identificação dos destinatários, se destinavam somente à revenda e não para ativação, fato gerador do ICMS;

- à evidência, não faz nenhum sentido emitir documentos que sabia de antemão não estarem autorizados, para o acobertamento de operações não tributadas;

- porém, a Fiscalização ao considerar indevidamente tais documentos como falsos, além da multa isolada pelo suposto descumprimento da obrigação acessória, cobrou também o ICMS sobre tais operações, como se tributadas fossem e a correspondente multa de revalidação, a despeito da constatação de que tais operações não são tributadas;

- em relação às notas fiscais listadas no Anexo II do Auto de Infração, consideradas como falsas, o que houve foi um mero erro formal na sua geração e por não terem sido excluídas do arquivo eletrônico entregue ao Fisco, pois sequer chegaram a ser enviadas para autorização da SEF/MG, nem foram emitidas ou utilizadas, ressaltando que deste erro não decorreu qualquer prejuízo ao Estado, mesmo porque, as respectivas operações nelas descritas não são tributadas;

- o erro formal decorreu de uma falha na parametrização sistêmica para inclusão do novo modelo de nota fiscal referente a remessa de crédito pré-pago;

- todavia, a tentativa de geração de tais documentos ficou gravada nos arquivos eletrônicos entregues ao Fisco, quando deveriam ter sido excluídos, motivando todo este equívoco, porém de fácil verificação, já que as alegações de que o sistema não permite a emissão em duplicidade de documentos fiscais podem ser comprovadas a qualquer momento, sendo este tipo de filtro característica primordial de sistemas operantes para essa modalidade de procedimento;

- fica evidente que a situação sob exame não se enquadra na tipicidade da infração descrita no art. 55, inciso XXXI da Lei n.º 6.763/75, que fundamenta a multa isolada aplicada, pois, neste dispositivo, tal enquadramento é previsto para a "emissão ou utilização" de documento fiscal falso ou ideologicamente falso e, como já dito, os documentos em questão não chegaram a ser emitidos, nem utilizados;

- ainda quanto à questão da falta de emissão dos documentos sob discussão, cita as Cláusulas Primeira, § 1º e Quinta do Ajuste Sinief n.º 07/05;

- não tendo os documentos constantes nos arquivos apresentados ao Fisco, qualquer validade como notas fiscais, uma vez que não chegaram a ser transmitidos, nem emitidos, tampouco utilizados, descabida a penalidade aplicada, pela absoluta inexistência da irregularidade apontada.

Ao final, pede:

1. seja cancelado o lançamento em razão dos erros, omissões e informações incorretas expressas no Auto de Início de Ação Fiscal;

2. na hipótese de cancelamento do lançamento, seja reaberto prazo de 30 (trinta) dias, ou outro razoável, para que ofereça denúncia espontânea;

3. em sendo ultrapassadas as prefaciais deduzidas, sejam consideradas improcedentes as exigências do ICMS e da multa de revalidação;

4. também na hipótese do item anterior, seja considerada improcedente a exigência da multa isolada aplicada, pela constatação inequívoca de que os documentos relacionados no Anexo II do Auto de Infração jamais foram sequer emitidos ou utilizados, nem deles decorreram quaisquer efeitos próprios de documentos fiscais;

5. persistindo dúvidas quanto em relação à impossibilidade técnica de emissão em duplicidade de notas fiscais eletrônicas de mesmo modelo e série, pelo programa do governo, requer seja deferida produção de prova pericial.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 140/144, contrariamente ao alegado na defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- a Impugnante afirma em sua defesa que o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF possuiria erros e omissões que invalidariam a autuação fiscal;

- completo absurdo esta linha de raciocínio, pois compara coisas diferentes. As datas constantes do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF informam um período a ser fiscalizado, mas não necessariamente que vá ser autuado. O Fisco analisou os documentos de todo o período informado, mas autuou somente os casos onde identificou irregularidades que constam do período descrito no Auto de Infração;

- não pode a empresa achar que foi prejudicada a apresentar denúncia espontânea em face de suas confusões de datas, pois já havia sido iniciada a ação fiscal;

- se a intimação do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF impossibilita denúncia espontânea, não se pode alegar prejuízo de apresentar autodenúncia;

- o Fisco não precisava de outros documentos para efetuar a exigência fiscal, pois utilizou os arquivos eletrônicos entregues anteriormente pela própria empresa para extrair os dados que foram necessários para análise fiscal;

- some-se a isso o fato de que após a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF o Fisco intimou a empresa outras vezes ainda em 2015 para que promovesse explicações sobre as notas fiscais irregulares identificadas em seus arquivos eletrônicos, como se pode verificar no Anexo 8 do Auto de Infração;

- em 02 de fevereiro de 2016 foi publicado no Diário Oficial do Estado a Declaração de Falsidade nas notas fiscais objeto deste Auto de Infração, o que, também, deu publicidade sobre a continuidade da ação fiscal no ano de 2016;

- está absolutamente incorreto o entendimento da Impugnante de que ainda poderia ter direito a uma denúncia espontânea;

- de acordo com o § 4º do art. 70 do RPTA, não exercido o direito de denúncia espontânea pelo contribuinte, o Auto de Infração pode ser lavrado independentemente de formalização de outro Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o lapso de tempo entre Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF e Auto de Infração se deu em razão dos procedimentos que tiveram que ser adotados necessários à lavratura do segundo, circunstância prevista no § 3º do art. 70 do RPTA;

- a argumentação da Impugnante carece de boa-fé, é nitidamente protelatória e está contrária à tendência do direito processual vigente;

- não existe qualquer falha no documento de início da ação fiscal, não houve descumprimento de qualquer princípio constitucional e o Auto de Infração foi emitido levando-se em consideração todas as informações prestadas pela empresa durante o procedimento de busca de informações que antecedeu à formalização da exigência fiscal;

- em relação ao ICMS a própria empresa declara em seus arquivos eletrônicos que a natureza das operações/prestações autuadas foram de venda de mercadorias (5102 e 6102) e prestação de serviços de comunicação (5303 e 6303) portanto tributáveis;

- uma vez que a empresa foi intimada a apresentar documentos que comprovassem as notas fiscais, cópias das mesmas, DANFES etc., e considerando que o Fisco não teve acesso às informações de itens das notas fiscais e na falta de plausíveis explicações não restava outra opção senão a exigência fiscal sob análise;

- não cabe discussão quanto à natureza dos itens das notas fiscais porque a Impugnante, mesmo intimada, não os apresentou e não foi possível ter acesso a eles, porque no Portal da NFe os documentos autuados constavam como inexistentes;

- existiu o faturamento tributável como informado via arquivos eletrônicos, inclusive com classificação fiscal que a própria empresa deu às operações/prestações em sua escrituração fiscal digital e declarações entregues ao Fisco;

- no que diz respeito às notas fiscais declaradas falsas, o princípio é que se referem a operações e/ou prestações tributáveis passíveis de exigência fiscal;

- para os efeitos das provas trazidas aos autos, não houve recolhimento do ICMS, as notas fiscais foram declaradas falsas e referem-se a operações/prestações tributáveis, além do que a Impugnante informou ao Fisco, através de seus arquivos eletrônicos, um faturamento de serviços de comunicação não tributado. Portanto, correta a exigência da multa isolada;

- a norma penal/tributária que impõe a cobrança de penalidade por descumprimento de obrigações principal e acessórias é bem clara e objetiva, ou seja, por não pagar o imposto devido e também por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso são cabíveis as multas de revalidação e isolada aplicadas.

Ao final, pede pela procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Após manifestação do Fisco de fls. 148/149, é procedida a intimação de todos os Coobrigados conforme documentos de fls. 154/159.

À fls. 162/163, a Assessoria do CC/MG, deferiu a juntada dos documentos apresentados pela Impugnante no CC/MG. O aditivo à Impugnação é autuado às fls. 164/172, juntamente com os documentos de fls. 172/188.

### **Do Aditamento à Impugnação**

A Impugnante afirma que pretende com o presente aditamento trazer novos subsídios e comprovações para suas alegações, por meio do Anexo I, bem como reformular os quesitos já apresentados.

Reafirma as alegações já apresentadas e acrescenta que os documentos autuados não foram emitidos pelos seguintes motivos:

- notas fiscais em duplicidade, ou seja, já havia uma nota fiscal emitida com a mesma numeração e série, conforme exemplos do Anexo I;

- notas fiscais em duplicidade por nota fiscal precedente cancelada e não excluída. Neste caso, a tentativa de emissão foi frustrada por existir uma nota fiscal precedente com os mesmos dados, que apesar de ter sido cancelada, não foi excluída do sistema da empresa;

- notas fiscais rejeitadas por CFOP incompatível: notas fiscais rejeitadas durante o processo de emissão em razão de que o CFOP informado era inadequado para a operação, incompatível com modelo 55 de nota fiscal de telecomunicação.

Assevera que, caso as operações fossem tributadas, ainda assim a Fiscalização teria lavrado o Auto de Infração de forma equivocada, porque aplicou alíquotas diversas para operações iguais. Cita exemplos à fl. 168.

Reitera o pedido de produção de prova pericial e reformula os quesitos, às fls. 169/170.

### **Da Nova Manifestação Fiscal**

Tendo vista o aditamento à impugnação, a Fiscalização retorna aos autos, às fls. 190/194, refutando as alegações da Defendente, em resumo, aos seguintes argumentos:

- a Impugnante tenta mudar o foco da discussão. O fato principal do Auto de Infração é que houve declaração do Contribuinte ao Fisco informando sobre várias NF-e's mod. 55 cujos códigos de autorização (chave da NF-e) foram inventados ou falseados e cujos valores não foram tributados;

- emitir uma nota fiscal eletrônica significa incluir num registro determinados dados pré-existentes (descrição do serviço, valor, destinatário, etc.) e criar dados novos sobre a identidade da NF-e (número da NF-e, código de autorização, cód. Situação da NF-e, etc.). Se isso é feito de forma legítima e verdadeira, diz emissão regular. Caso haja a criação ou emissão de NF-e com dados falseados diz-se emissão fraudulenta de NF-e;

- deve-se considerar também que a estrutura legal da nota fiscal eletrônica não lhe impõe uma existência física que possa ser trazida aos autos como prova visual. No entanto, é possível trazer os dados das referidas NF-e que foram declaradas ao Fisco pela Impugnante como foi feito no Anexo 3 (fls.47/54) do Auto de Infração;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a existência jurídica das notas fiscais falsas é comprovada pela própria declaração entregue pelo Contribuinte em seus arquivos eletrônicos, cujo conteúdo é de sua inteira responsabilidade e a prova da materialidade foi inserida no PTA pela Declaração de Falsidade (fls. 61/66), cuja publicação consta a lista das notas fiscais informadas ao Fisco e não tributadas, cujas existências não puderam ser comprovadas no portal da Nota Fiscal eletrônica;

- é absurda a alegação de que não houve utilização das notas fiscais autuadas, pois a simples declaração de sua existência ao Fisco se consubstancia em utilização das mesmas. As notas fiscais servem para prover informações aos seus destinatários e também ao Estado, que fiscaliza sua utilização e tributação;

- cita como exemplo a Nota Fiscal n.º 000473;

- no relatório “Registros Fiscais dos documentos de saídas de mercadorias e prestação de serviços” (fls. 49/54) gerado pelo aplicativo EFD ICMS/IPI disponível no site da Receita Federal, observa-se que as notas fiscais falsas foram escrituradas pelo Contribuinte como saída e situação “00” que significa “Documento Regular”;

- refuta a alegação da Impugnante de as notas fiscais autuadas não diriam respeito a operações ou prestações tributadas, mas apenas a operações de circulação de mercadorias na modalidade de “remessa de cartão pré-pago”;

- verifica-se, por exemplo, que uma das empresas destinatárias a M4 Produtos e Serviços em Telecom, não é empresa distribuidora de cartões e sim empresa de tecnologia de software e não trabalha com revenda de cartões e sim com disponibilização de meios eletrônicos e software para que a Impugnante promova suas vendas de recargas pré-pagas;

- tal afirmação também estaria prejudicada porque não há como identificar os itens das notas fiscais uma vez que não foram disponibilizadas ao Fisco, bem como a Autuada não prestou informações sobre tais itens quando intimada a fazê-lo;

- qualquer remessa deve obrigatoriamente estar registrada no destinatário, fato que o Fisco não identificou nos cruzamentos efetuados antes da autuação e a Impugnante não se preocupou em demonstrar por meios fidedignos;

- como não possível identificar nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada a descrição dos itens das notas fiscais autuadas e, também, com o objetivo de manter a legitimidade do lançamento, assim como para prestigiar a informação prestada pelo contribuinte, foram acatados todos os CFOP declarados nos registros eletrônicos e, por esse motivo, nas notas fiscais cujo CFOP constava operação com mercadoria foi aplicada alíquota de 18% (dezoito por cento) e para os códigos de prestação de serviço de comunicação a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Requer, ao final, a procedência do lançamento.

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

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 195/210, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento do pedido de prova pericial e, no mérito, pela improcedência do lançamento.

**DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de realização de operações com mercadorias e prestações de serviço de telecomunicação não tributadas no período de julho de 2013 a janeiro de 2014, em face da emissão e escrituração de documentos fiscais (NFe modelo 55), lançados na EFD e considerados falsos conforme declaração de falsidade de fls. 61/66, resultando em falta de recolhimento do ICMS.

Do Auto de Infração consta que a consulta ao Portal da NFe ([www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br)) com referência às chaves de acesso dos documentos lançados na EFD resultou em notas fiscais eletrônicas inexistentes. Em virtude disso foi efetuada publicação da declaração de falsidade das referidas notas fiscais no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais do dia 02 de fevereiro de 2016, cópia constante do Anexo 6 do Auto de Infração (fls. 61/66).

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI.

Observe-se, em relação ao polo passivo, que:

1) a Oi Móvel S/A foi incluída como coobrigada em face do disposto nos arts. 129 e 132 do Código Tributário Nacional, uma vez que a sua responsabilidade solidária decorre da incorporação da TNL PCS S/A efetivada em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 1º de fevereiro de 2014;

2) os diretores da empresa à época dos fatos geradores foram incluídos no polo passivo da exigência tributária com fundamento nos arts. 124, inciso II e 135, inciso III do Código Tributário Nacional; e, arts. 21, § 2º, inciso II e 207, § 1º, item I da Lei n.º 6.763/75.

**Da Preliminar**

A Impugnante alega preliminarmente que o Auto de Início de Ação Fiscal de n.º 10.0000012691087, emitido pela Fiscalização para formalizar o início da ação fiscal, contém sérias irregularidades que a induziram a erro de avaliação para apresentação de sua defesa, de denúncia espontânea e de outras providências neste sentido.

Tais incorreções seriam quanto ao período a ser fiscalizado (1º de janeiro de 2012 a 31 de janeiro de 2014), diferente do período autuado (julho de 2013 a janeiro de 2014), além de não ter constado a data de início da ação fiscal, nem quais documentos deveriam ser apresentados, nem o prazo de duração dos levantamentos, o que o tornaria ineficaz para o fim pretendido.

Verifica-se, entretanto, que nenhum dos pontos levantados causou prejuízo à defesa da Impugnante, nem contrariou as normas regulamentares, não podendo, portanto, prevalecerem seus argumentos.

Destaque-se que o exercício do poder público está condicionado a limites constitucionais, legais e regulamentares, sendo de sua essência a formalização dos atos administrativos, inclusive os atos administrativos tributários.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estabelece o art. 196 do Código Tributário Nacional, citado pela própria Impugnante, que a autoridade administrativa, ao proceder ou presidir quaisquer diligências, lavre o termo ou os termos necessários para que se documente o início do procedimento específico que se julgou adequado ao caso concreto, observados forma e procedimentos estabelecidos na legislação, fixando o prazo máximo para sua conclusão. Veja-se:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Conforme previsto no art. 194 do Código Tributário Nacional, também citado pela Defendente, a fiscalização tributária é matéria que pode ser disciplina por meio de legislação tributária, não estando submetida à reserva legal (não há necessidade de lei ordinária para normatizar o tema, podendo ser a matéria disciplinada por decreto, por exemplo).

A legislação mineira estabeleceu, em atenção à determinação contida no Código Tributário Nacional, que as diligências que caracterizem procedimentos fiscais para preparação do lançamento sejam formalizadas por termos, dentre eles, o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF. Também estabeleceu expressamente o prazo para conclusão de tais diligências em 90 (noventa) dias, prorrogáveis por igual período, conforme previsto nos art. 69 e 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, *in verbis*:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

.....

V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

.....

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais transcritos que o Auto de Início de Ação Fiscal, além documentar o início do procedimento de fiscalização, onde constará o período e o objeto da fiscalização, se presta ainda para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, caso necessário.

Estabelece o seu § 3º do art. 70 acima transcrito que o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF terá validade de 90 (noventa) dias, prorrogáveis por igual período, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

Como se pode observar da cópia do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF acostada à fl. 02, a data de emissão e recebimento deste pelo Contribuinte foi de 08 de julho de 2015, data esta em que se iniciou a ação fiscal, retirando do Contribuinte a possibilidade da denúncia espontânea relacionada ao objeto da auditoria fiscal descrito no campo 03 “verificação de operações de saída sem tributação”. O período objeto da ação fiscal informado no mesmo campo é de 1º de janeiro de 2012 a 31 de janeiro de 2014.

Verificando-se as peças citadas não é possível acolher a alegação da Impugnante de que foi induzida a erro de avaliação quanto à quantidade de documentos a serem conferidos para um eventual prazo para oferecimento de denúncia espontânea, quando lhe surgiu a oportunidade de exercer tal direito, nos termos dos §§ 3º e 4º do art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, decorrente do período em que foi informado no referido Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF.

O trabalho fiscal consistiu na análise dos documentos fiscais emitidos no período informado no Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, tendo sido identificada a irregularidade no período de julho de 2013 a janeiro de 2014, dentro do período objeto da ação fiscal.

Repita-se, pela importância, que o período autuado está dentro do período fiscalizado. A Fiscalização analisou todo o período fiscalizado, mas apenas detectou irregularidade no período autuado.

Da mesma forma que a Impugnante afirma que teve de analisar todas as operações sem tributação, descrita como objeto do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, a Fiscalização também o teve. Portanto, não é possível acolher o argumento de que tal fato impossibilitou à Impugnante a apresentar denúncia espontânea das irregularidades que considerasse incontroversas.

Também não cabe razão à Impugnante quanto ao prazo de duração dos levantamentos, visto que o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF tem como efeito o afastamento da possibilidade de exercício da denúncia espontânea por parte do Contribuinte e não de delimitar o tempo para o exercício da atividade fiscal. O que determina o tempo da realização da ação de fiscalização são os prazos ditados pelo Código Tributário Nacional de decadência do direito de formalização do crédito tributário, o que não é o caso dos presentes autos.

Quanto ao fato de não ter solicitado documentos mediante o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, esclarece o Fisco que se utilizou dos arquivos eletrônicos entregues pelo Contribuinte, tendo sido solicitados esclarecimentos posteriores, por meio das intimações datadas de 19 de agosto de 2015 e de 23 de novembro de 2015 (fls. 76/78), bem como a concessão de dilação do prazo solicitado pela ora Impugnante.

Dessa forma, presentes os fatos justificáveis em razão da extensão e complexidade que evidenciaram a continuidade dos trabalhos, prorrogou-se automaticamente a validade do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF conforme estabelecido no art.70, § 3º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Ao contrário do argumento de defesa tem-se da legislação estadual que, após o transcurso de 90 (noventa) dias da formalização do início da ação fiscal e da sua prorrogação automática, não tendo sido lavrado o Auto de Infração reabre-se ao contribuinte o direito de proceder a denúncia espontânea, mas não se elimina o dever do Fisco de proceder ao lançamento nas hipóteses em que verifique erro por parte do contribuinte que resulte em descumprimento de obrigação tributária, quer principal ou acessória.

Assim, vencido o prazo do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF é facultado ao sujeito passivo apresentação de denúncia espontânea.

Caso o contribuinte não exerça o direito da denúncia espontânea deverá ser procedida a lavratura de Auto de Infração, independentemente de formalização de novo termo de início de ação fiscal, conforme determina o § 4º do art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPT A, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, *in verbis*:

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

.....  
§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Veja-se da redação do dispositivo acima transcrito que exista, inclusive, a possibilidade de renovação automática do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF.

Se fosse de seu interesse se denunciar espontaneamente, recolhendo o imposto que julgasse ser devido, após passados os 180 (cento e oitenta) dias, já considerando a prorrogação automática, da emissão do termo que dá início à ação fiscal (AIAF) a ora Impugnante poderia ter promovido a denúncia como o pagamento respectivo, sem qualquer acréscimo decorrente de ação fiscal.

Não o fazendo, ensejou a lavratura do Auto de Infração ora sob análise de acordo com o que dispõe o § 4º do art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Assim sendo, não se pode acatar o pedido de cancelamento do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, bem como do lançamento dele decorrente para que se reabra o prazo para denúncia espontânea das irregularidades apontadas.

Acrescente-se que, ainda que ocorresse a nulidade do Auto de Início de Ação Fiscal, esta não implicaria, necessariamente, no cancelamento do Auto de Infração e do lançamento em questão.

Contudo, no caso em análise, não resta dúvida de que foram atendidas as disposições do art. 196 do Código Tributário Nacional, uma vez que o Fisco corretamente documentou o início do procedimento fiscal, na forma da legislação aplicável, qual seja os arts. 69 e 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Também não há que se falar em descumprimento do devido processo legal, uma vez que foi assegurado à Impugnante o direito ao contraditório e à ampla defesa, bem como a apresentação de provas que possam desconstituir o feito fiscal. Lembre-se que, como visto na parte de relatório desta decisão, foi acatada até mesmo a juntada de provas e documentos após a impugnação.

Não existe qualquer falha no documento de início da ação fiscal que causasse prejuízo, não houve descumprimento de qualquer princípio constitucional e o Auto de Infração foi emitido levando-se em consideração todas as informações prestadas pela própria Impugnante durante o procedimento de busca de informações que antecedeu à formalização da exigência fiscal.

Ressalte-se, por fim, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência, inexistindo, portanto, qualquer vício que pudesse acarretar a sua nulidade.

Assim, rejeita-se a prefacial de nulidade arguida pela Impugnante.

### **Da Perícia**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos (fl. 110) e os reformula às fls. 169/170, a saber:

#### **“Fl.110**

1. É possível a emissão de notas fiscal eletrônicas em duplicidade pelo programa adotado pelo Estado para emissão desses documentos?
2. E possível documentos não emitidos ou rejeitados pelo programa aludido acima, apresentarem quaisquer efeitos, como documentos fiscais?

3. A partir dos arquivos apresentados pela empresa e que fazem parte dos autos deste PTA, pergunta-se se os documentos considerados falsos pela fiscalização foram emitidos?

.....  
Fls. 169/170

1. Pelos termos dos dispositivos legais acima reportados, é possível se afirmar que um documento só será considerado falso se emitido e utilizado sem conhecimento ou autorização da fazenda pública? Se o documento não foi emitido e utilizado, ainda assim ele pode ser considerado falso?

2. Um documento considerado "inexistente", em consulta ao sistema emissor de NFe do Estado, pode ser ou ter sido emitido ou utilizado? Teria qualquer efeito fiscal? Poderia trazer qualquer prejuízo tributário ao Estado?

3. Nos documentos levantados acima, à título de exemplo, que figuram entre os documentos apontados como falsos pela fiscalização, é possível se afirmar que, na verdade, eles não foram emitidos? Em caso positivo, a conclusão se aplica a todos os documentos em situações similares, relacionados como falsos no AI?

4. É possível a emissão de notas fiscal eletrônicas de mesma espécie, em duplicidade, pelo mesmo usuário, pelo programa adotado pelo Estado para emissão de notas fiscais eletrônicas?

5. O programa emissor de notas fiscais eletrônicas do Estado detecta "erros" na validação dos dados informados, para os respectivos usuários, como a duplicidade de dados e a incompatibilidade do CFOP para o segmento do usuário e impede o prosseguimento do processo? Em caso positivo, como isto ocorre e quais os seus efeitos?

6. As operações de remessa de cartão pré-pago destinadas a revendedores estão sujeitas ao recolhimento de ICMS, de acordo com o RICMS de Minas Gerais, notadamente o disposto no Anexo IX, artigo 41, e seus incisos?

7. Quando ocorre a tributação das operações de telefonia, segundo o artigo 41 do Anexo IX do RICMS/02 e o Convênio nº 55/05?

8. O fisco comprovou nos demonstrativos do AI que a acusada tenha emitido ou utilizado qualquer um dos documentos que relacionou como falsos ou lavrou a autuação somente com lastro em presunção fiscal?"

Não obstante, os quesitos reformulados o pedido suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram a produção de prova pericial.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Acrescente-se que o lançamento trata de situação objetiva e encontra-se devidamente instruído com todos os documentos e informações necessários para se chegar a um convencimento quanto à imputação fiscal. Portanto, a matéria independe de conhecimentos técnicos especiais para convencimento quanto ao mérito.

Ademais, a resposta aos quesitos formulados pela Impugnante não interferiria no lançamento, como será abordado na análise do mérito.

Assim, observado o disposto no inciso III do art. 154 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, o requerimento de perícia deve ser indeferido, com fundamento no § 1º, inciso II, alínea “a” do art. 142 do referido diploma legal.

Diante do exposto, indefere-se o pedido de prova pericial.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias e prestação de serviços desacobertas de documentação fiscal hábil, no período no período de julho de 2013 a janeiro de 2014, tendo em vista que a Impugnante teria emitido e utilizado para acobertar tais operações e prestações notas fiscais eletrônicas modelo 55, declaradas falsas e sem destaque do imposto.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Instruem os autos o Relatório Fiscal de fls. 16/18 e os seguintes anexos: Demonstrativo da base de cálculo e da apuração mensal do ICMS devido (fl. 21), Relação das NF-e relativas a operações/prestações não tributadas em 2013 a 2014, consideradas falsas (fls. 23/46), cópia por amostragem dos registros lançados na Escrituração Fiscal Digital - EFD, contendo informações sobre as NF-e não identificadas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica (fls. 45/54), cópias de consultas por amostragem no Portal de NF-e (fls. 56/58), sendo a totalidade das consultas constantes do CD de fl. 60, e cópia da publicação da declaração de falsidade no DOE MG (fls. 62/66).

Mediante a conferência dos arquivos eletrônicos no formato Convênio ICMS n.º 143/06, a Fiscalização constatou a escrituração de notas fiscais eletrônicas de saídas de mercadorias (CFOP 5.102 e 6.102) e prestações de serviços de comunicação (CFOP 5.303 e 6.303), operações estas sem destaque do imposto, nos livros fiscais da EFD da Impugnante.

Após realizadas consultas no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica o Fisco identificou que tais notas fiscais encontravam-se inexistentes no referido Portal.

A Defendente foi intimada a apresentar os Danfes das notas fiscais de saídas lançadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD que não foram localizadas na base de dados nacional da NF-e, conforme intimação de fls. 76/77 e, ainda, a apresentar o arquivo eletrônico das notas fiscais e seus respectivos Protocolos de Autorização de Uso (fls. 78/95).

Em resposta à intimação a Impugnante alegou que houve “falha sistêmica”, ocorrida na alteração do modelo de Nota Fiscal de Telecomunicação para Nota Fiscal Eletrônica, fazendo com que a nota fiscal não fosse reconhecida/validada na base de dados da nota fiscal eletrônica. Desta forma, quando da autorização da Receita, tais notas ficaram pendentes apesar de terem sido escrituradas no livro fiscal.

Em face da não apresentação dos Protocolos de Autorização de Uso, as referidas notas fiscais eletrônicas foram declaradas falsas, tendo como motivo: “Documento não autorizado pela Administração Fazendária”, conforme publicação no Diário Oficial de Minas Gerais de 02 de fevereiro de 2016, cópia de fls. 62/63.

Além de se tratar de notas fiscais declaradas falsas, estas foram emitidas sem o destaque do ICMS.

A Impugnante alega em sua defesa que as supostas notas fiscais modelo 55, série 1 objeto da autuação, geradas no período de julho de 2013 a janeiro de 2014, referem-se à remessa de cartões pré-pagos, que segundo a legislação de regência não constituem fato gerador do ICMS.

Aduz que o art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, que estabelece o momento em que ocorre o fato gerador do ICMS na operação de saída de recargas pré-pagas de telefonia móvel, determina que, nesse caso, se emita a NFST modelo 22, com destaque do imposto devido.

Assevera que pela identificação dos destinatários das operações descritas no Anexo II do Auto de Infração conclui-se que se tratam de operações de revenda e não de ativação. Assim, caso as operações fossem efetivas, seriam não tributadas.

De fato, quando a prestação de serviços de telecomunicações se dá na modalidade de cartões pré-pagos, aplicam-se as disposições do art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, a saber:

**RICMS/02 – Anexo IX**

Art. 41. Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

I - para utilização em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento ao usuário ou ao terceiro intermediário para fornecimento ao usuário, com indicação do número de série dos cartões, cabendo o imposto à unidade da Federação onde se der o fornecimento;

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade da Federação onde o terminal estiver habilitado.

§ 1º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo:

I - a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal;

II - a cada remessa de cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, ao usuário, ao intermediário para fornecimento ao usuário ou para estabelecimento da mesma empresa, será emitida Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, ou NFST, com série ou subsérie distinta, sem destaque do imposto, contendo o número de série dos cartões ou o número do lote de números de identificação pessoal (PIN);

(grifos não constam do original).

Da leitura dos dispositivos legais supratranscritos verifica-se que, no momento da remessa dos cartões/créditos pela operadora, deverá ser emitida nota fiscal modelo 1 ou 1-A, ou NFST, com série ou subsérie distinta, sem destaque do imposto, contendo o número de série dos cartões ou o número do lote de números de identificação pessoal (PIN). No momento da ativação da recarga pelo usuário, quando ocorre a disponibilização dos créditos pela empresa de telecomunicação, que possibilita o seu consumo no terminal, é que será emitida a nota fiscal de prestação de serviços, com destaque do imposto.

Entretanto, a própria Impugnante declara em seus arquivos eletrônicos que a natureza das operações/prestações autuadas foi de venda de mercadorias (CFOP 5.102 e 6.102) e prestação de serviços de comunicação (5.303 e 6.303), portanto, tributáveis.

Assevera a Fiscalização que não cabe discussão quanto à natureza dos itens das notas fiscais, uma vez que a empresa, tendo sido intimada a apresentar documentos que comprovassem as notas fiscais, cópias das mesmas, Danfes, etc., não o fez. E que, ainda não teve acesso às notas fiscais, por meio do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, visto que neste portal os documentos autuados constavam como inexistentes.

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

Verifica-se no Anexo 2 do Auto de Infração que os CFOPs utilizados pela Impugnante para descrever suas operações foram os de códigos 5.102 e 6.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (fls. 23/46), e 5.303 e 6.303 - Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento comercial (fls. 27/46).

Trata-se de operações tributadas, nos termos do art. 1º do RICMS/02:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

I - a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

IX - a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação;

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

XI - na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção, quando onerosas, de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, observado o seguinte:

A Impugnante alega, também, que as notas fiscais autuadas sequer foram emitidas, tendo sido rejeitadas pelo programa que faz a sua validação.

Afirma que *“o que houve foi um erro no momento de tentativa de validação das notas em discussão, em decorrência de falha de parametrização do sistema para inclusão do novo modelo de nota fiscal, referente à disponibilização de crédito pré-pago, para vinculação de um intervalo de numeração, pela equipe de TI da empresa, a um já existente, do que decorreu os registros no SAP de notas fiscais em duplicidade, tendo sido então rejeitadas e impedidas de serem enviadas e emitidas”*. E ainda que *“a validação do sistema impede e torna impossível a transmissão e a emissão em duplicidade de documentos fiscais, razão pela qual todas as notas fiscais em discussão foram retidas no processamento do SAP e não foram enviadas ao Neogrid (software que faz a inclusão da assinatura digital, montagem de lote e envio dos documentos*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*para autorização da Receita Estadual), ou seja, o próprio sistema reteve o envio para autorização fazendária das notas fiscais relacionadas como falsas”.*

A Defendente afirma que o estabelecido no Ajuste Sinief n.º 07/05 prevê em sua Cláusula Quinta que a solicitação de concessão de autorização de uso da NF-e somente ocorre com a transmissão do arquivo digital, por meio de software próprio, o que não ocorreu. Alega ainda que a tentativa de geração de tais documentos ficou gravada nos arquivos eletrônicos entregues ao Fisco, quando deveriam ser excluídos, o que causou o equívoco.

Por oportuno, transcreve-se do Anexo V do RICMS/02, as disposições acerca da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e:

### **Anexo V – RICMS/02**

Art. 11-A. A NF-e é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, destinado a documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º A NF-e atenderá ao seguinte:

I - deverá ser emitida com base em lei autêntica estabelecido no Manual de Integração da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária;

II - o respectivo arquivo digital será elaborado no padrão XML (Extended Markup Language);

III - deverá conter um “código numérico”, gerado pelo emitente, que comporá a “chave de acesso” de identificação da nota, juntamente com o CNPJ do emitente, número e série do documento;

IV - será assinada pelo emitente, com assinatura digital certificada por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, contendo o CNPJ de qualquer dos estabelecimentos do contribuinte, a fim de garantir a autoria do documento digital.

.....  
§ 3º O arquivo digital da NF-e só poderá ser utilizado como documento fiscal, após:

I - ser transmitido eletronicamente à Secretaria de Estado de Fazenda, via internet, por meio de protocolo de segurança ou criptografia, com utilização de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela Secretaria de Estado de Fazenda;

II - ter seu uso autorizado por meio de Autorização de Uso da NF-e, pela Secretaria de Estado de Fazenda.

(grifos apostos)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É consenso entre a Fiscalização e a Impugnante que as notas fiscais autuadas não foram autorizadas pela Secretaria de Estado da Fazenda. Portanto, não poderá ser utilizada como documento fiscal.

Está comprovado nos autos que tais notas fiscais foram escrituradas na Escrita Fiscal Digital da Impugnante, como saídas de mercadorias e prestação de serviços e de comunicação.

Entretanto, a questão a ser discutida é se as operações de fato ocorreram para que se possa exigir o imposto incidente sobre elas.

Entende a Fiscalização que, no tocante às notas fiscais declaradas falsas, o princípio é que se referem a operações e/ou prestações tributáveis passíveis de exigência fiscal. O faturamento existiu, foi contabilizado pela empresa, declarado ao Fisco e não pago o ICMS respectivo.

Fundamenta o Fisco a exigência fiscal no fato de que *“a existência jurídica das notas fiscais falsas é comprovada pela própria declaração entregue pelo Contribuinte em seus arquivos eletrônicos, cujo conteúdo é de sua inteira responsabilidade. E a prova da materialidade foi inserida no PTA através da Declaração de Falsidade (fls. 61/66), publicada no DOE/MG de 02/02/16, cujas existências não puderam ser comprovadas no portal da Nota Fiscal eletrônica mediante consulta das respectivas “chaves das NF-e” (códigos de autorização).”*

Entretanto, ao refutar a alegação da Impugnante de que as notas fiscais autuadas não diriam respeito a operações ou prestações tributadas, mas a “remessa de cartão pré-pago”, assevera que não há como identificar os itens das notas fiscais uma vez que não foram disponibilizadas ao Fisco, e que qualquer remessa deve obrigatoriamente estar registrada no destinatário, fato que o Fisco não identificou nos cruzamentos efetuados antes da autuação e a Impugnante não se preocupou em demonstrar por meios fidedignos.

Portanto, o que se tem dos autos é que a Fiscalização não alcançou comprovar que as operações/prestações de fato ocorreram, uma vez não ter identificado a escrituração destas em seus destinatários. A Fiscalização também não trouxe aos autos qualquer outro meio de prova, como escrituração contábil das receitas ou comprovação do recebimento dos valores supostamente faturados, tendo se sustentado no fato da Impugnante ter declarado em seus registros fiscais (Sped e DAPI) a ocorrência de tais operações.

Por seu turno, a Impugnante alega que o que ocorreu foi uma falha em seu sistema a qual impediu a emissão das notas fiscais, não tendo sido enviadas ao software responsável pela inclusão da assinatura digital, montagem de lote e envio dos documentos para autorização da Receita Estadual. E ainda que a tentativa de geração de tais documentos ficou gravada nos arquivos eletrônicos entregues ao Fisco, quando deveriam ser excluídos, o que causou o equívoco.

Em que pese a publicação do Ato de Falsidade, tendo como motivo: “Documento não autorizado pela Administração Fazendária”, não se deve desconsiderar que, de acordo com a Fiscalização, mediante cruzamentos, não se identificou a escrituração das notas fiscais em seus destinatários, e que não há como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

identificar os itens das notas fiscais, visto que estas constam como inexistentes no Portal da Nota Fiscal Eletrônica.

Assim sendo, não há como exigir o imposto sobre saídas de mercadorias e prestações de serviços desacobertadas de documentação fiscal.

Talvez, mediante outra acusação fiscal, fosse possível apenas se exigir multa por obrigação acessória por escriturar incorretamente os livros fiscais, pois, nos presentes autos, não há quaisquer elementos de prova a ligar a conduta da Impugnante ao tipo descrito na norma sancionatória constante do lançamento em análise.

Assim ficam afastadas também as multas de revalidação e isolada, esta última prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, que apena a conduta de emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso, conduta não tipificada no lançamento em apreciação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Agnaldo Rodrigues de Campos e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Alea Bretas Ferreira.

**Sala das Sessões, 10 de maio de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

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