

Acórdão: 24.590/23/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002340172-18  
Impugnação: 40.010154202-72, 40.010154241-54 (Coob.)  
Impugnante: Fredini Alimentos Ltda  
IE: 002341574.00-05  
Iracilde Imaculada Silva Fabel (Coob.)  
CPF: 481.993.626-34  
Proc. S. Passivo: ANDRÉ FERNANDES TOMÉ DA SILVA/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR/MANDATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** A administradora responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO.** Constatou-se a ausência de consignação da base de cálculo do ICMS devido nas operações de saída de mercadorias (frango vivo para abate e resíduos industriais), ao abrigo indevido do diferimento, levando à falta de recolhimento do imposto, uma vez que as mercadorias se destinaram a estabelecimentos de optantes pelo regime do Simples Nacional, conforme Anexo 1 do Auto de Infração. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso V, alínea “a” do RICMS/02. Reformulado o crédito tributário para aplicação da redução da base de cálculo prevista no item 20, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última submetida ao limitador estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo artigo.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatada a ausência de consignação da base de cálculo do ICMS/ST, nas operações descritas no Anexo 2 do Auto de Infração, cujos destinatários não preenchiam os requisitos para sua dispensa, levando à falta de retenção e recolhimento deste imposto. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para a exclusão das exigências atinentes ao destinatário HR - Lanches Promoções e Eventos Eireli, no período em que estava enquadrado no regime do Simples Nacional. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e também da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última submetida ao limitador estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo artigo. Entretanto, deve-se excluir ainda, das exigências fiscais, as operações relativas ao destinatário U'har Restaurante e Pizzaria Ltda.

**NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO.** Constatou-se que, na aquisição de mercadoria (milho), a Autuada utilizou notas fiscais consideradas ideologicamente falsas, por não corresponderem à real operação, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.6” da Lei nº 6.763/75 e art. 133-A, inciso I, alínea “f” do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, submetida ao limitador estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo artigo.

**NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO.** Constatou-se que, na aquisição de mercadorias, a Autuada utilizou-se de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, conforme ato declaratório de nº 10.480.720.350287, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.6” da Lei nº 6.763/75 e art. 133-A, inciso I, alínea “f” do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, submetida ao limitador estabelecido no § 2º, inciso II do mesmo artigo.

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

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada entre abril de 2017 e outubro de 2021, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário de págs. 02/05:

1 - Ausência de consignação da base de cálculo do ICMS devido nas operações de saída de mercadorias (frango vivo para abate e resíduos industriais), ao abrigo indevido do diferimento, levando à falta de recolhimento do imposto, uma vez que as mercadorias se destinaram a estabelecimentos de optantes pelo regime do Simples Nacional, conforme Anexo 1 do Auto de Infração.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última submetida ao limitador estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo artigo.

2 - Ausência de consignação da base de cálculo do ICMS/ST, nas operações descritas no Anexo 2 do Auto de Infração, cujos destinatários não preenchiam os requisitos para sua dispensa, levando à falta de retenção e recolhimento deste imposto.

São exigidos o ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última submetida ao limitador estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo artigo.

3 - Utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos nas aquisições descritas no Anexo 3 do Auto de Infração.

É exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, com a aplicação dos limitadores estabelecidos no § 2º, incisos I e II do mesmo artigo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000038532.65, o qual foi cientificado à Contribuinte em 12/05/21, conforme documentos às págs. 07 e 11.

Foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 01, o qual foi cientificado à Contribuinte em 10/08/21, conforme documentos às págs. 08 e 12.

Foi, ainda, emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 04, o qual contém um anexo, tendo sido ambos cientificados à Contribuinte em 10/12/21, conforme documentos às págs. 09/10 e 13/14.

Foi incluída no polo passivo da obrigação exigida, na condição de Coobrigada, a administradora Iracilde Imaculada Silva Fabel, conforme Portaria nº 148 de 16/10/15, para os fins do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, II da Lei nº 6.763/75.

Constam, ainda, em anexo ao Auto de Infração os seguintes documentos:

- Anexo 1 – Demonstrativo de Operações com Diferimento Indevido do ICMS, às págs. 15/19;

- Anexo 2 – Demonstrativo de Operações sem a Retenção e o Recolhimento do ICMS Devido por Substituição Tributária, às págs. 20/44;

- Anexo 3 – Demonstrativo das Notas Fiscais Eletrônicas Ideologicamente Falsas, às págs. 45/128;

- Termo de Intimação da emissão do Auto de Infração à Contribuinte, cientificado em 08/04/22, conforme documentos às págs. 129/131;

- Termo de Intimação da emissão do Auto de Infração à Coobrigada, cientificado em 30/04/22, conforme documentos às págs. 132/135.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representante legal, Impugnação às págs. 137/157, anexando documentos às págs. 158/517.

A Coobrigada apresenta sua Impugnação às págs. 518/527, anexando documentos às págs. 528/537.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 546/547.

A Autuada e a Coobrigada foram intimadas da reformulação, conforme documentos às págs. 547/550 e 556.

A Autuada adita a Impugnação às págs. 551/555.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 557/583.

A Autuada e a Coobrigada juntam procurações, às págs. 584/585.

Em sessão do dia 27 de outubro de 2022, a 1ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de págs. 587, para que a Fiscalização apresente aos autos cópia do inteiro teor do Ato Declaratório de Falsidade nº 10.480.720.350287, bem como cópia do Relatório Fiscal Complementar que ampara o Auto de Infração. Em seguida, vista aos Impugnantes.

Em resposta, a Fiscalização novamente manifesta-se às págs. 588/589, anexando documentos às págs. 590/619.

Aberta vista às Impugnantes, a Autuada manifesta-se às págs. 620/621.

A Fiscalização volta a manifestar-se às págs. 622/623.

São, ainda, juntados aos autos pelos Impugnantes documentos às págs. 625/691, que correspondem ao inteiro teor do Ato Declaratório nº 12.067.110.001486, tendo como contribuinte Ouro de Minas Indústria e Comércio de Embalagens, com sede em Duque de Caxias-RJ.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às págs. 692/694, apontando as distinções entre o que denomina de “ato-exemplo” juntado pela Defesa, e as circunstâncias associadas ao contribuinte Femiso Agronegócios Eireli.

Foi aberta vista às Impugnantes às págs. 695/697, mas ambas não voltam a se manifestar.

Em sessão do dia 25 de maio de 2023, a 1ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de págs. 699, para que a Fiscalização junte aos autos cópia integral do inteiro teor do Ato Declaratório de Falsidade nº 10.480.720.350287 da Femiso Agronegócios Eireli, no qual constam a “base legal”, a descrição dos fatos, a descrição dos documentos declarados ideologicamente falsos, a data de sua lavratura, a eventual tabela de motivos de atos declaratórios, dentre outras informações relevantes. Em seguida, vista aos Impugnantes.

Em resposta, a Fiscalização novamente manifesta-se às págs. 700/702, anexando documentos às págs. 703/704.

Aberta vista às Impugnantes, conforme documentos às págs. 705/706 e 709/711, estas não voltam a se manifestar.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Em sua Impugnação, a Autuada menciona que “recebeu o Auto de Infração acompanhado apenas dos Anexos 1, 2 e 3, que são planilhas elaboradas em formato excel (“.xls” ou “.xlsx”), mas depois convertidas em formato “.pdf” (que é uma imagem, não manipulável)” (pág. 139).

Parece dar a entender que preferia ter recebido os anexos em arquivos manipuláveis.

Mencione-se que o parágrafo único do art. 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, cria a possibilidade da emissão do PTA, não mais apenas na forma física, mas por meio do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE), hipótese em que passa a ser denominado Processo Tributário Administrativo Eletrônico (e-PTA).

Esta inovação tem representado um avanço no acesso de todos os envolvidos na tramitação do processo tributário administrativo.

Porém, não há no manual de elaboração do e-PTA uma previsão expressa de que todos os anexos sejam criados apenas no formato Excel, ou mesmo que todas as planilhas sejam assim elaboradas.

Considere-se, por outro lado, que o formato do e-PTA permite a busca de palavras ao longo de todo o texto, o que facilita sua consulta. E possibilita ainda a cópia do texto para outros tipos de arquivos, o que pode atender a eventual demanda da Defesa.

À vista das Impugnações e do aditamento apresentados, não há que se falar em prejuízo ao exercício da ampla defesa em decorrência do formato do arquivo disponibilizado no e-PTA.

A Autuada afirma ainda que *“não recebeu o inteiro teor do Ato Declaratório de Falsidade nº 10.480.720.350287 em desfavor da FEMISO AGRONEGOCIOS EIRELI, sendo que consta no auto de infração apenas um relatório resumido”* (pág. 140).

Aduz que *“os referidos documentos foram solicitados e os anexos fornecidos em formatos adequados. Contudo, a fiscalização se recusou a fornecer o inteiro teor do Ato Declaratório de Falsidade nº 10.480.720.350287 em desfavor da FEMISO AGRONEGOCIOS EIRELI sob o fundamento de que o documento é de trâmite interno da SEFAZ/MG (DOC 04)”* (pág. 140).

Assinala que *“sem saber os fundamentos do ato de inidoneidade, a defesa é impossível e o prejuízo fica caracterizado”* (pág. 140).

Pede, portanto, *“a apresentação dos documentos acima indicados (inteiro teor do ato declaratório), bem como reabrir o prazo para impugnação, sob pena de nulidade”* (pág. 140).

A existência do Ato Declaratório é mencionada já à pág. 02, porém, sem que este documento tenha sido anexado aos autos.

Os documentos apresentados pela Fiscalização foram a planilha de págs. 46/47 (onde as notas fiscais emitidas pela Femiso Agronegócios Eireli têm data de emissão entre 28/01/19 e 19/02/19) e o extrato do SIARE sobre Atos Declaratórios / Autos de Constatação (págs. 114/125), onde consta a menção ao Ato Declaratório de Falsidade Ideológica nº 10.480.720.350287, contendo, ainda, diversos dados, entre os quais se destacam:

- Situação: Publicado;
- Data da Publicação: 07/04/20;
- Nome: Femiso Agronegócios Eireli;
- Código do Motivo: 55 – emissão que não corresponde a uma real operação ou prestação;
- Informações Complementares: A constatação da falsidade ideológica se deu com base em informações

extraídas de equipamentos de informática e aparelhos celulares apreendidos no bojo do Inquérito Policial 8912172 (autos n. 0295.19.001178-9) e remetidos ao Fisco em 03/12/2019, com autorização judicial, pelo Delegado de Polícia do 5º Departamento de Polícia Civil de Uberaba, 2ª Delegacia Regional de Polícia Civil de Araxá e 10ª Delegacia de Polícia Civil de Ibiá.

Como já relatado, a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, na sessão de 27/10/22, determina a realização de diligência de págs. 587, para que a Fiscalização apresente aos autos cópia do inteiro teor do Ato Declaratório de Falsidade nº 10.480.720.350287.

Como a Fiscalização limitou-se a apresentar o Memorando.SEF/SRF/UDI/NAC.nº 5/2020, datado de 07/04/20, que encaminha o Relatório do NAC (págs. 591/619), em sessão de 25/05/23, a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG volta a determinar a realização de diligência, de pág. 699, para que a Fiscalização junte aos autos cópia integral do inteiro teor do Ato Declaratório de Falsidade nº 10.480.720.350287 da Femiso Agronegócios Eireli, no qual constam a “base legal”, a descrição dos fatos, a descrição dos documentos declarados ideologicamente falsos, a data de sua lavratura, a eventual tabela de motivos de atos declaratórios, dentre outras informações relevantes.

Em resposta, a Fiscalização anexa o documento às págs. 703/704, pondo fim à controvérsia.

Aberta vista às Impugnantes, conforme documentos às págs. 705/706 e 709/711, estas não voltam a se manifestar.

A Defesa alega, ainda, a incompetência do titular da Delegacia Fiscal/2º Nível/Patos de Minas para emitir o Ato Declaratório de Falsidade Ideológica, por delegação do Superintendente Regional de Uberlândia.

O art. 2º da Resolução nº 4.182/10 assim dispõe:

Art. 2º Compete à Diretoria de Gestão Fiscal da Superintendência de Fiscalização (DGF/SUFIS) e ao Superintendente Regional da Fazenda da circunscrição do estabelecimento de contribuinte mineiro declarar a inidoneidade e a falsidade de documentos fiscais, nos casos previstos nesta Resolução.

**Parágrafo único. Na hipótese de falsidade material do documento fiscal, a competência prevista neste artigo somente poderá ser delegada:**

**I - pelo Superintendente Regional da Fazenda ao titular da Delegacia Fiscal ou da Delegacia Fiscal de Trânsito;**

II - pela DGF/SUFIS aos Coordenadores dos Núcleos de Contribuintes Externos do ICMS - NCONEXT.

(Destacou-se).

Como observado acima, o inciso I do parágrafo único deste art. 2º dispõe, **no caso de falsidade material do documento fiscal**, sobre a possibilidade de delegação de competência pelo Superintendente Regional da Fazenda, desde que, neste caso, seja ao titular da Delegacia Fiscal ou da Delegacia Fiscal de Trânsito.

Depreende-se da redação do inciso I do parágrafo único acima transcrito, que a restrição de delegação **apenas aos titulares das Delegacias Fiscais e de Delegacias Fiscais de Trânsito** alcança **somente os casos de falsidade material**, permanecendo em aberto a possibilidade de delegação a terceiros, no caso de outros tipos de falsidade.

O documento fiscal é considerado materialmente falso quando não tenha sido autorizado pela repartição fazendária competente, inclusive o formulário PED, conforme parágrafo único, inciso I do art. 4º da Resolução em análise.

Veja-se a redação dos incisos I e II do parágrafo único do referido art. 4º:

Art. 4º Para fins desta Resolução será observado o período de vigência dos conceitos de inidoneidade e falsidade, relativos a atos praticados por contribuintes inscritos no Estado de Minas Gerais, e o seguinte:

(...)

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II do caput, considera-se:

I - materialmente falso o documento fiscal que não tenha sido autorizado pela repartição fazendária competente, inclusive o formulário PED;

II - **ideologicamente falso ou formalmente falso:**

a) **o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:**

1. que tenha sido extraviado, subtraído, cancelado ou que tenha desaparecido;
2. de contribuinte que tenha encerrado irregularmente sua atividade;
3. de contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, ressalvadas as hipóteses previstas em regulamento;
4. que contenha selo, visto ou carimbo falsos;
5. de contribuinte que tenha obtido inscrição estadual ou alteração cadastral com a utilização de dados falsos;
6. **não enquadrado nas hipóteses anteriores e que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação;**

b) o documento relativo a recolhimento de imposto com autenticação falsa;

(Destacou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, não se está a tratar de documento materialmente falso, e sim de documento ideologicamente ou formalmente falso, conforme previsto no inciso II, alínea “a”, item 6 acima transcrito e destacado.

Deflui da redação do art. 2º, inciso I da Resolução nº 4.182/10 que também no caso documento ideologicamente falso, há a possibilidade de delegação pelo Superintendente Regional ao Delegado Fiscal, como se verá a seguir.

A delegação de competência da Superintendência Regional da Fazenda para unidades administrativas a esta subordinadas se dá a partir da emissão de “Ordem de Serviço”.

Este é o instrumento de uso interno da administração pública, sujeito à ampla divulgação interna ao órgão, mas não à publicação nos meios de comunicação ao público em geral.

Por meio da Ordem de Serviço, o Superintendente Regional da Fazenda delega a competência para declarar a inidoneidade e a falsidade de documento fiscal, prevista no art. 2º da Resolução nº 4.183/10, aos titulares das Delegacias Fiscais, das Delegacias Fiscais de Trânsito e das Administrações Fazendárias da circunscrição do emitente do documento.

Na Ordem de Serviço, consta a ressalva de que, na hipótese de declaração de falsidade material do documento fiscal, a competência fica delegada exclusivamente aos titulares das Delegacias Fiscais e das Delegacias Fiscais de Trânsito, em consonância com o previsto no parágrafo único, inciso I do art. 2º da Resolução nº 4.182/10.

Cabe mencionar, ainda, que a Resolução nº 4.632/14 disciplina a manutenção e a utilização do Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda. Seu art. 5º assim dispõe:

Art. 5º As unidades administrativas da Secretaria de Estado de Fazenda e os respectivos atos administrativos que deixarão de ser publicados no órgão oficial dos Poderes do Estado são os constantes do Anexo Único desta Resolução.

Já no item 12, subitem 12.1 do referido Anexo Único da Resolução nº 4.632/14, consta a previsão de publicação de Ato Declaratório de Falsidade Material ou Ato Declaratório de Falsidade Ideológica por Delegacias Fiscais, demonstrando que a delegação pelas Superintendências Regionais da SEF/MG às Delegacias Fiscais é atividade rotineira, a ponto de haver esta previsão de divulgação no Diário Eletrônico desta Secretaria.

Da análise dos autos deflui ser indubitável que as Impugnantes compreenderam, e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas Impugnações e aditamento apresentados, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Foram apresentados argumentos oportunos e relevantes, os quais não só foram respondidos pela autoridade fiscal, como apreciados ao longo do julgamento.



Além disso, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Como se verá, o presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que serão demonstradas na análise de mérito.

Considerando as razões apresentadas acima, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Quanto aos demais argumentos formulados pela Defesa, estes confundem-se com o próprio mérito; e assim serão analisados a seguir.

#### **Do Mérito**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1 - Ausência de consignação da base de cálculo do ICMS devido nas operações de saída de mercadorias (frango vivo para abate e resíduos industriais), ao abrigo indevido do diferimento, levando à falta de recolhimento do imposto, uma vez que as mercadorias se destinaram a estabelecimentos de optantes pelo regime do Simples Nacional, conforme Anexo 1 do Auto de Infração.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última submetida ao limitador estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo artigo.

2 - Ausência de consignação da base de cálculo deste imposto, nas operações descritas no Anexo 2 do Auto de Infração, cujos destinatários não preenchiam os requisitos para a dispensa do ICMS/ST, levando à falta de retenção e recolhimento deste imposto.

São exigidos o ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última submetida ao limitador estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo artigo.

3 - Utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos nas aquisições descritas no Anexo 3 do Auto de Infração.

É exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, com a aplicação dos limitadores estabelecidos no § 2º, incisos I e II do mesmo artigo (abaixo as especificidades de levaram à aplicação do § 2º, inciso I do art. 24.590/23/1ª

55 da Lei nº 6.763/75, no caso de operações com Femiso Agronegócios Eireli; e a aplicação do § 2º, inciso II do mesmo artigo, no caso de JCCF Comércio de Alimentos Eireli).

A Contribuinte encontra-se inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais sob o número 002341574.00-05 e classificado no CNAE principal nº 1012-1/01 – abate de aves, bem como no CNAE secundário nº 0155-5/01 – criação de frangos para corte, o que leva à presunção de que realize atividades de circulação de mercadorias que constituam fato gerador do ICMS e do ICMS/ST.

Passa-se à análise de cada irregularidade.

### **Da irregularidade 1**

A irregularidade 1 trata da ausência de consignação da base de cálculo do ICMS devido nas operações de saída de mercadorias (frango vivo para abate e resíduos industriais), ao abrigo indevido do diferimento, levando à falta de recolhimento do imposto, uma vez que as mercadorias se destinaram a estabelecimentos de optantes pelo regime do Simples Nacional, conforme Anexo 1 – Demonstrativo de Operações com Diferimento Indevido do ICMS do Auto de Infração.

Neste anexo, às págs. 15/19, consta planilha contendo lista de notas fiscais emitidas pela Autuada para acobertamento da saída de mercadorias para dois destinatários:

- Roberto Luiz Franca Moreira: saída de “resíduos industriais”, sendo que em alguns consta a descrição “resíduo industrial de vísceras”; e há outros onde consta a descrição “resíduo industrial de penas”; período de 11/04/17 a 18/09/17;
- Rinaldo David Cangussu – saída de “frango vivo para abate”; período de 15/02/19 a 08/10/21.

Quanto ao primeiro destinatário acima mencionado, cabe citar o registro à pág. 01 do Auto de Infração de que *“as operações para o destinatário Roberto Luiz Franca Moreira não atendem os requisitos do item 21 do Anexo II para o diferimento de resíduo industrial, pelo tipo de estabelecimento e o volume de operações”*.

Passa-se à análise das alegações da Defesa no tocante às operações de saída de “resíduo industrial de penas”, “resíduo industrial de vísceras” e resíduos industriais” ao destinatário Roberto Luiz Franca Moreira.

A Defesa alega que *“ao consultar a legislação, identifica-se que o RICMS/MG prevê o diferimento nos casos em que o estabelecimento adquirente é produtor rural e utilizar os resíduos na pecuária, aquicultura, cunicultura e ranicultura”* (pág. 142).

Transcreve, então, o item 21 do Anexo II do RICMS/02.

Menciona que *“o Sr. Roberto é produtor rural que exerce as atividades de criação de suínos e bovinos para corte, possuindo inscrição estadual devidamente ativa”* (pág. 142).

Aduz que *“pela fundamentação fiscal, o diferimento poderia não ser aplicado porque a criação de suínos não estaria prevista no rol do item 21 do Anexo II 24.590/23/1ª*

do RICMS/MG, sob o fundamento de que o termo “pecuária” trataria apenas de bovinos e outros animais de grande porte. (págs. 142/143).

Adverte que “a SUTRI possui entendimento distinto sobre a acepção da palavra “pecuária” e interpretação do referido artigo” (pág. 143).

Cita as Consultas de Contribuinte nº 008/2007 e 162/2016 a Sutri definiu o termo “pecuária” como a criação de animais em geral.

Transcreve os trechos da Consultas de Contribuinte nº 008/07 e 162/16 que tratam da definição de pecuária.

Assinala que “as atividades do contribuinte (atividade principal de criação de suínos e secundária de bovinos) se enquadram na interpretação exarada pela Sutri desde 2007, o que certamente contraria o argumento fiscal de que tipo de estabelecimento seria inadequado para utilização do benefício” (pág. 143).

Ressalta que “o outro argumento é que o volume de operação não atenderia ao requisito do item 21 do Anexo IP” (pág. 143).

Enfatiza que “fica desconcertada em sua defesa porque não há na legislação qualquer previsão sobre limites ou volumes mínimos ou máximos de vendas para a utilização do benefício” (pág. 143).

Acrescenta que “também não há fundamentação clara sobre qual seria o problema, o que inviabiliza a defesa” (pág. 143).

E questiona: “estar-se-ia falando que as mercadorias tiveram uso distinto do previsto na legislação?” (pág. 143).

Afirma que “caso seja este o argumento, ele é facilmente refutável pelo desse tipo de mercadoria serem utilizadas na alimentação de suínos (animal não ruminante), conforme reconhecido pela Embrapa, em sites comerciais e pelo MAPA” (pág. 144).

Menciona que a Consulta de Contribuinte nº 162/16 teria deixado claro que há necessidade de comprovação da destinação diversa para que possa ocorrer a descaracterização do diferimento.

Entende, no entanto, que “não há qualquer elemento no auto de infração que permita, mesmo que remotamente, entender que ocorreu uso distinto das mercadorias” (pág. 144).

Ressalta que “ante o exposto, conclui-se que a Fredini seguiu a orientação das Consultas de Contribuinte nº 008/2007 e 162/2016 e atendeu aos requisitos do diferimento previstos no item 21 do Anexo II do RICMS/MG” (pág. 144).

Contudo, razão não assiste à Defesa.

Como já mencionado, a Fiscalização entende que as operações para o destinatário Roberto Luiz Franca Moreira suscitam o encerramento do diferimento, tendo em vista o não atendimento dos requisitos do item 21 do Anexo II para o diferimento de resíduo industrial, pelo tipo de estabelecimento e o volume de operações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O item 21, alínea “a” do Anexo II do RICMS/02 prevê a hipótese de diferimento para as saídas de mercadorias relacionadas na Parte 3 deste anexo, produzidas no Estado e de resíduo industrial, destinados a estabelecimento de produtor rural, para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura e ranicultura. Veja-se:

ITEM	HIPOTÉSES/CONDIÇÕES
21	Saída de mercadorias relacionadas na Parte 3 deste anexo, produzidas no Estado, e de resíduo industrial, destinados a estabelecimento: a) de produtor rural, para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura e ranicultura; b) de cooperativa de produtores; c) de fabricante de ração balanceada, concentrado ou suplemento para alimentação animal, observado o disposto nas subalíneas “a.1” a “a.3” do item 5 da Parte 1 do Anexo I.

Como exemplos de produtos destinados à alimentação animal descritos na Parte 3 do Anexo II do RICMS/02, encontram-se: farinha de pena (item 23) e farinha de víscera (item 26).

Nas notas fiscais eletrônicas mencionadas na planilha do Anexo 1 consta que a Autuada lançou o CPF nº 032.705.576-63 do produtor rural, assim como seu nº 002610873.00-05 no Cadastro de Produtor Rural da SEF/MG.

Ocorre que o transporte dos produtos, descritos nas notas fiscais emitidas pela Autuada com destino ao sr. Roberto Luiz Franca Moreira, foi realizado sob a modalidade “CIF” (código = “0”), na qual o remetente é o responsável pela contratação do transportador, o carregamento do produto e a entrega no endereço do estabelecimento destinatário.

Como prova de que afirma, a Fiscalização apresenta imagem de extrato do DANFE nº 74335, série 01, à pág. 562, onde no campo “Frete por conta modalidade” é registrado o código “0”.

O endereço do sr. Roberto Luiz Franca Moreira na Fazenda Porteira de Tábua, s/n, Zona Rural, bairro Caetano Preto, Pará de Minas/MG, como consta na nota fiscal eletrônica e ainda no Cadastro de Produtor Rural às págs. 127/128, é o mesmo da empresa Ave & Sui Reciclagem Animal Ltda, IE nº 002829448.00-88, CNPJ nº 26.154.080/0001-23, optante pelo regime do Simples Nacional desde 13/09/16.

O art. 12, inciso V, alínea “a” do RICMS/02 dispõe que o diferimento se encerra quando a mercadoria for destinada a estabelecimento de microempresa ou empresa de pequeno porte. Veja-se:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

V - a mercadoria for destinada:

a) a estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte;

(Destacou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como assinala a Fiscalização, a Autuada teve pleno conhecimento da real atividade exercida pelo destinatário, bem como da real destinação dos produtos comercializados.

Aprofundando sua pesquisa sobre os destinatários envolvidos, assim relata a Fiscalização:

(...) o referido destinatário tido como produtor rural é sócio da empresa AVE & SUI RECICLAGEM ANIMAL LTDA. CNPJ 26.154.080/0001-23 e IE 002.829.448.0088, a qual foi criada por ocasião dos fatos e recebeu a denominação inicial de ROBERTO LUIZ FRANCA MOREIRA E CIA LTDA – ME (...)

A seguir, traz imagem de dados cadastrais da empresa às págs. 562/563.

Como se observa, a empresa está classificada no CNAE 1013-9-02 - preparação de subprodutos do abate. Para tanto, utiliza-se, exatamente, do subproduto adquirido da Autuada, ou seja, de resíduos industriais gerados pela remetente.

A Fiscalização acrescenta que as placas dos veículos que transportaram os produtos em todas as operações em questão foram: EFV 7709 e GVQ5505.

Demonstra que em consulta ao DETRAN/MG (págs. 563/564), constata-se que o proprietário dos referidos veículos é o Sr. Jonas Júnio Mendonça de Sousa, sócio do sr. Roberto Luiz Franca Moreira na empresa Ave & Sui Reciclagem Animal Ltda.

Sendo assim, correto o entendimento da Fiscalização quanto ao encerramento do diferimento nas saídas de mercadorias da Autuada com destino ao estabelecimento de Ave & Sui Reciclagem Animal Ltda, optante pelo regime do Simples Nacional.

Observe-se que o embate entre a Defesa e a Fiscalização propiciou o aperfeiçoamento do lançamento, não apenas em face da reformulação do lançamento a ser tratada mais adiante, mas também por meio da apresentação de fatos e provas que não se encontravam, originalmente, no Auto de Infração.

Porém, tal circunstância, que é característica do processo tributário administrativo, não pode ser confundida com a mudança de critério jurídico, como alegou a Defesa em sua sustentação oral.

A acusação original era de descumprimento do item 21, alínea “a” do Anexo II do RICMS/02, que prevê a hipótese de diferimento para as saídas de mercadorias relacionadas na Parte 3.

Constata-se que esta acusação permanece, respaldada pelas provas de que a destinatária real das mercadorias era empresa optante pelo regime do Simples Nacional classificada no CNAE 1013-9-02 - preparação de subprodutos do abate; e não o produtor rural Roberto Luiz Franca Moreira, como constava no documento fiscal.

**Em relação às saídas com destino ao sr. Rinaldo David Cangussu**, a Impugnação inicial menciona, à pág. 141, que a exigência fiscal se baseou na constatação de que o Contribuinte é optante pelo Simples Nacional desde 2010.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À pág. 126, consta resultado de pesquisa no portal do Simples Nacional para o CNPJ nº 02.283.256/0001-89, correspondente à razão social Frango Júnior Ltda, que é optante pelo regime do Simples Nacional desde 01/01/10.

Segundo dados do SIARE, a empresa Frango Júnior Ltda (IE nº 433725820.00-22) possui estabelecimento localizado à Rua Hércules Vieira Silva, 495, bairro Regina Peres, Montes Claros/MG, a qual, tem como sócio-administrador o sr. Rinaldo David Cangussu (CPF nº 888.022.646-00).

Curiosamente, na planilha do Anexo 1 (pág. 19), o CNPJ nº 02.283.256/0001-89 e a IE nº 433725820.00-22 encontram-se associados ao destinatário “Rinaldo David Cangussu”, não havendo menção à empresa que lá possui sem estabelecimento e que é a verdadeira adquirente das mercadorias comercializadas pela Autuada.

A Defesa diverge da Fiscalização por entender que *“as hipóteses de inaplicabilidade do diferimento estão previstas no art. 8º do RICMS/MG e nelas não existe restrição de saída diferida para empresa optante pelo Simples Nacional”* (pág. 141).

Aduz que *“a vedação em questão atinge as saídas da referida empresa, optantes pelo Simples Nacional, e não as saídas da Fredini, ora Impugnante, para ela”* (pág. 141).

Argumenta que *“a hipótese aplicável ao caso é de encerramento do diferimento prevista no art. 12, V, a, do RICMS/MG”* (pág. 141).

Ressalta que *“para que ocorra o encerramento do diferimento, é necessário que exista uma operação anterior diferida. Não é possível encerrar um diferimento que nunca existiu”* (pág. 141).

Conclui que *“na hipótese de encerramento do diferimento, na qual se encerra o diferimento ocorrido na operação anterior, é patente a necessidade de cobrança do ICMS devido do contribuinte destinatário e não do remetente”* (pág. 141).

Contudo, como esclarece a Fiscalização, os argumentos apresentados não têm como prosperar.

Cabe trazer a transcrição do art. 9º-A, incisos I e II do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação 2002 (RICMS/02), aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, que assim dispõe sobre o recolhimento do imposto diferido:

**Art. 9º-A. O imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante, ainda que:**

I - a alíquota aplicada seja inferior à prevista para a operação anterior realizada com o diferimento;

II - a apuração do imposto devido pela saída subsequente tributada esteja sujeita à

apropriação de crédito presumido, independentemente do montante deste, inclusive na hipótese em que o crédito presumido seja aplicado cumulativamente aos demais créditos do imposto relacionados à mercadoria.

(Destacou-se).

Como se observa acima, o *caput* do art. 9º-A do RICMS/02 dispõe que o imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante, o que aponta para a necessidade de que haja uma operação de saída de mercadoria subsequente à operação objeto do diferimento, que seja fato gerador de ICMS e que possa ser lançada em documento fiscal, registrada em livro fiscal próprio e apurada individualmente.

Tais características são afeitas ao regime de tributação denominado “débito e crédito”, onde o contribuinte, que recebe uma mercadoria sob o benefício do diferimento, arcará com o recolhimento do valor do ICMS em decorrência da saída desta mercadoria que promova, mesmo nas hipóteses descritas nos incisos I e II do referido art. 9º-A.

Por estas razões, o art. 12, inciso V, alínea “a” do RICMS/02, já transcrito acima, dispõe, claramente, que o diferimento se encerra quando a mercadoria **for destinada a estabelecimento de microempresa ou empresa de pequeno porte**.

É de conhecimento geral que, desde a edição da Lei Complementar nº 123/06, a microempresa e a empresa de pequeno porte devem ser optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

Resta evidente que a destinação de mercadoria a estabelecimento optante pelo Simples Nacional é a justificativa para o encerramento do diferimento, ou seja, para o impedimento de que esta operação goze do benefício do diferimento do pagamento do imposto para etapa posterior.

Afinal, conforme disposto no art. 9º-A do RICMS/02, o diferimento do pagamento do imposto é uma postergação da realização de um recolhimento no presente, para que este venha a ocorrer em evento futuro, ou seja, na saída a ser promovida por contribuinte do imposto em etapa futura da cadeia de comercialização da própria mercadoria ou de produto resultante dela.

E como o regime de tributação do Simples Nacional tem como fundamento a tributação pela receita bruta auferida, e não a tributação por cada operação de saída de mercadoria realizada, o imposto diferido para uma empresa optante pelo Simples Nacional nunca seria lançado, registrado, apurado e recolhido, de forma individual, operação por operação.

Daí por que o diferimento se encerra quando a mercadoria é destinada a estabelecimento optante pelo Simples Nacional, e não após chegar a este, como pretende a Impugnante.

A Fiscalização chega a se manifestar, à pág. 561, nos seguintes termos:

A consulta da condição de opção pelo Simples Nacional é de fácil acesso tanto no Portal desta Secretaria quanto no da Receita Federal.

Ademais, esta questão é pacífica nos contenciosos administrativo-tributários, conforme os vários julgados desse Conselho de Contribuintes a respeito.

De fato, não está em disputa se a Frango Júnior Ltda é optante pelo Simples Nacional desde 2010 ou não. Apenas, quanto aos efeitos desta opção sobre as operações realizadas entre a Autuada e este destinatário.

Correta é, portanto, a manutenção das exigências atinentes às operações de saída de mercadorias promovidas pela Autuada e listadas no Anexo I, com destino ao Contribuinte Rinaldo David Cangussu.

A Autuada, em sua Impugnação, pede pela **aplicação da redução de base de cálculo do item 20, alínea a, e item 20.1, alínea b, do Anexo IV c/c o item 8 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02** no cálculo do imposto devido (pág. 141).

À vista da Impugnação apresentada, a Fiscalização reformula o lançamento às págs. 546/547, para que na apuração da ocorrência de código nº 01007001, descrita como “encerramento do diferimento” seja aplicada a redução da base de cálculo do item 20, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02, em relação às saídas de frango vivo para abate e resíduos industriais.

Sendo assim, na reformulação do lançamento às págs. 546/547, este benefício é aplicado pela Fiscalização à base de cálculo, sendo recalculado o valor do ICMS e das multas exigidas para esta irregularidade, conforme planilha vinculada ao Anexo 43, à pág. 548.

Como resulta comprovada a saída de mercadorias acobertadas de documento fiscal e sujeitas à tributação do ICMS, porém sem o destaque do imposto devido, correta a exigência remanescente do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - **havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto**, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53. (Destacou-se).

A partir da comprovação nos autos de que a Impugnante deixou de consignar, nos documentos fiscais de saída das mercadorias, da base de cálculo do ICMS, na medida em que aplicou, incorretamente, o diferimento do imposto, lícita e apropriada é a exigência remanescente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVII c/c seu § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

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:



(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(Destacou-se).

## Da irregularidade 2

A irregularidade 2 trata da ausência de consignação da base de cálculo do ICMS/ST, nas operações descritas no Anexo 2 – Demonstrativo de Operações sem a Retenção e o Recolhimento do ICMS Devido por Substituição Tributária do Auto de Infração, cujos destinatários não preenchem os requisitos para sua dispensa, levando à falta de retenção e recolhimento deste imposto.

Neste anexo, às págs. 20/44, consta planilha contendo lista de notas fiscais emitidas pela Autuada para acobertamento da saída de mercadorias (frango ou suas partes) para os destinatários ali mencionados.

A Defesa alega que “a fiscalização não observou o disposto no art. III, § único, do Anexo XV do RICMS/MG” (pág. 144).

Assinala que “esse dispositivo é absolutamente coerente porque os estabelecimentos elencados no inciso I do referido artigo optantes pelo Simples Nacional teriam direito à restituição do ICMS/ST, nos termos do art. 66, § 8º, do RICMS/MG por não revender a mesma mercadoria” (pág. 145).

Aduz que “a opção do Estado foi reduzir o número de pedidos de restituição via adequação da legislação” (pág. 145).

Afirma que “a inobservância desse dispositivo pelo Fisco fez com que diversas operações para estabelecimentos enquadrados nessa hipótese fossem elencadas como omissas de recolhimento do ICMS/ST”. (pág. 145).

Cita a título exemplificativo o restaurante HR - Lanches Promoções e Eventos Ltda, que possui CNAE de prestação de serviço de restaurante e similares (5611-2/01), sendo optante pelo Simples Nacional desde 01/01/21, e tendo sido optante pelo Simples Nacional de 08/05/08 a 30/11/19 (pág. 145).

Adverte que “em igual situação estão os CNPJs 09.565.838/0004-40, 09.565.838/0006- 01, 09.565.838/0005-20 (empresa HR - LANCHES PROMOCOES E EVENTOS LTDA) indicados no Anexo II do Auto de Infração, que possuem CNAE 5611-2/01 - Restaurantes e similares e são optantes pelo Simples Nacional” (pág. 146).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pugna pela exclusão das operações aos contribuintes HR - Lanches Promoções e Eventos Ltda e U'har Restaurante e Pizzaria Ltda.

De fato, o parágrafo único do art. 111, do Anexo XV do RICMS/02 determina que não se aplique a substituição tributária na hipótese em que o destinatário seja microempresa ou empresa de pequeno porte. Veja-se:

Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3 de que trata o capítulo 17 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:

(...)

Parágrafo único. **Não se aplica a substituição tributária de que trata o caput quando os destinatários citados nos incisos I e II forem microempresa ou empresa de pequeno porte**, sendo que, nas operações interestaduais, o destinatário mineiro deverá promover a antecipação do imposto prevista no § 14 do art. 42 deste Regulamento.

(Destacou-se).

Em consulta ao portal do Simples Nacional é possível constatar que os estabelecimentos mencionados na planilha do Anexo 2 da razão social HR - Lanches Promoções e Eventos Eireli, cujos CNPJs são de nºs 09.565.838/0004-40, 09.565.838/0005-20 e 09.565.838/0006-01, estiveram como optantes pelo regime do Simples Nacional no período de 08/05/08 a 30/11/19. Posteriormente, retornaram ao Simples Nacional no período de 01/01/21 a 31/12/22.

Ocorre que os estabelecimentos acima mencionados adquiriram mercadorias da Autuada no período de março de 2019 a março de 2020.

- CNPJ nº 09.565.838/0004-40: no período de 28/03/19 a 16/03/20;
- CNPJ nº 09.565.838/0005-20: no período de 06/05/19 a 17/02/20;
- CNPJ nº 09.565.838/0006-01: no período de 09/04/19 a 10/02/20.

Face aos argumentos apresentados pela Defesa na Impugnação, na reformulação do lançamento de págs. 546/547, a Fiscalização realiza a exclusão das exigências atinentes ao destinatário HR - Lanches Promoções e Eventos Eireli, no período em que este se encontrava enquadrado no regime do Simples Nacional.

Em consulta ao portal do Simples Nacional é possível constatar, ainda, que o estabelecimento de U'har Restaurante e Pizzaria Ltda (CNPJ nº 02.912.682/0001-34), também mencionado na planilha do Anexo 2 encontra-se como optante pelo regime do Simples Nacional desde 01/07/07 até a presente data.

Sendo assim, nesta sessão de julgamento de 07/12/23, a 1ª Câmara de Julgamento entende que idêntica motivação justifica a exclusão das exigências fiscais atinentes às operações de saída de mercadorias comercializadas pela Autuada para o destinatário U'har Restaurante e Pizzaria Ltda, deliberando pela exclusão.

Quanto aos demais clientes da Autuada mencionados na planilha do Anexo 2 não há provas de que os mesmos se enquadrem na mesma situação jurídica dos já mencionados, afastando assim qualquer outra alteração no lançamento.

Como resulta comprovada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, decorrente da ausência de consignação da base de cálculo deste imposto, nas operações descritas no Anexo 2 do Auto de Infração, cujos destinatários não preenchiam os requisitos para a dispensa do ICMS/ST, correta a exigência remanescente do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - **havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto**, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º **As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal**, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

I - **por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;**

(Destacou-se).

A partir da comprovação nos autos de que a Impugnante deixou de consignar, nos documentos fiscais de saída das mercadorias, a base de cálculo do ICMS/ST, nas operações descritas no Anexo 2 – Demonstrativo de Operações sem a Retenção e o Recolhimento do ICMS Devido por Substituição Tributária do Auto de Infração, cujos destinatários não preenchiam os requisitos para sua dispensa, lícita e apropriada é a exigência remanescente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII c/c seu § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

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:

(...)

XXXVII - **por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;**

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - **ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;**

(Destacou-se).

### **Da irregularidade 3 – utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos**

A irregularidade 3 trata da utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos nas aquisições descritas no Anexo 3 – Demonstrativo das Notas Fiscais Eletrônicas Ideologicamente Falsas do Auto de Infração.

Neste anexo, às págs. 45/47, consta planilha contendo lista de notas fiscais emitidas por duas empresas com destino à Autuada, as quais foram consideradas ideologicamente falsas. São elas:

- JCCF Comércio de Alimentos Eireli, IE nº 9080655220/PR.
- Femiso Agronegócios Eireli, IE em Minas Gerais nº 002887962.00-70;

A Autuada menciona, em sua Impugnação, que “*pela leitura do relatório do auto de infração, constata-se que o auto de infração foi lavrado para exigência exclusiva de multa isolada, já que não houve aproveitamento de crédito das notas consideradas falsas*” (pág. 147).

Aduz que “*o lançamento não merece prosperar por diversos vícios jurídicos e também porque a Impugnante comprovadamente adquiriu as mercadorias cujas notas fiscais que acobertaram as operações foram declaradas ou consideradas pelo fisco ideologicamente falsas*” (pág. 147).

À pág. 152, a Autuada oferece algumas alegações em relação a ambos os remetentes (Femiso Agronegócios Eireli e JCCF Comércio de Alimentos Eireli) que, a seu ver, suscitam a improcedência do lançamento.

De início, transcreve trecho do Recurso Especial nº 1.148.444/MG apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que “*a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual ‘salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato’*” (pág. 152).

Assevera que “*cumpriu todas as obrigações dispostas no art. 16 da Lei nº 6.763/75, em especial nos incisos VII, bem como no art. 96, XXIII do RICMS, que, frise-se, são as conferências possíveis de serem realizadas pela adquirente de mercadorias, uma vez que ela não possui poder de polícia para fiscalizar os demais contribuintes*” (pág. 153).

Destaca que “à época das operações as empresas eram tidas como idôneas perante terceiros, as notas fiscais eletrônicas – NF-e – que acobertaram as operações tinham aparência regular, foram autorizadas pelo portal da nota fiscal eletrônica com arquivo digital autêntico e continham o destaque do ICMS relativo às operações” (pág. 153).

Com relação à comprovação da ocorrência das operações, a Autuada frisa que “as mercadorias foram transportadas e pesadas; as NF-e autorizadas foram registradas no livro Registro de Entradas; todas as operações foram quitadas mediante transferência bancária” (pág. 153).

Como prova, apresenta “os comprovantes de pagamento de cada uma delas (os pagamentos foram feitos pelo sistema bancário) e tickets de pesagem (efetuada por terceiros) que demonstram a ocorrência das operações e o recebimento das mercadorias” (pág. 153).

Em relação ao emitente Femiso Agronegócios Eireli, assinala que “todas os pagamentos foram efetuados diretamente em sua conta bancária, com comprovação do pagamento e pesagem das mercadorias” (pág. 153).

Quanto ao emitente JCCF Comércio de Alimentos Eireli, ressalta que “os pagamentos foram realizados para a empresa AGROMINEIRA COMERCIO DE CEREAIS de BOM DESPACHO-MG, através de cessão de crédito em cujo documento consta reconhecimento de firma que comprova que a cessão de crédito ocorreu à época das operações” (págs. 153/154).

Ao contrário do afirmado pela Fiscalização, a Autuada considera que “tais cessões de crédito são lícitas e não possuem qualquer vedação na legislação civil para a sua ocorrência, de modo que não podem ser utilizadas para desclassificação dos pagamentos” (pág. 154).

Enfatiza que “os documentos com a cessão tiveram firma reconhecida na época das operações, o que convalida a assinatura e comprova as datas de ocorrência das cessões, sendo irrelevante o local onde a firma foi reconhecida para fins de autenticidade” (pág. 154).

Entende que “a afirmação do fisco de que não consta a descrição regular do transportador nos documentos está equivocada, já que na maior parte dos documentos consta o transportador” (pág. 154).

Reconhece que “em alguns casos a informação do transportador realmente não consta no documento fiscal, o que não altera a comprovação do transporte das mercadorias, já que foram juntados os tickets de pesagens realizadas por terceiros” (pág. 154).

Assevera que “o fato das notas fiscais terem sido emitidas por estabelecimento situado em apartamento também não comprova nada, já que não é função da Impugnante verificar se o estabelecimento do remetente é compatível com sua atividade, sendo essa função cabível aos órgãos municipais, estaduais e federais quando o contribuinte da entrada no DBE – Documento Básico de Entrada” (pág. 154).

Lembra que *“atualmente é possível operar sem estoque físico próprio, dada a revolução tecnológica e dos novos sistemas de produção existentes no mundo atual, a saber dropshipping, adoção de modelo logístico de picking ou mesmo o tradicional modelo just in time” (Acórdão 24.057/22/3ª, fls. 6)*” (pág. 154).

Junta os DANFES originais que acompanharam a entrega das mercadorias *“em que é possível identificar os carimbos originais de recebimento, bem como anotações feitas no ato de recebimento”* (pág. 154).

Para comprovar sua boa-fé, ressalta que *“o fato de que ela é optante pelo crédito presumido previsto no art. 75, IV, do RICMS/MG e não se apropria de crédito de ICMS”* (pág. 155).

Aponta que *“esse fato é comprovado pelos DAPIs e reconhecido pela fiscalização no auto de infração”* (pág. 155).

Entende não haver *“qualquer razão para aquisição de notas frias para obter vantagens com créditos indevidos de ICMS”* (pág. 155).

Assinala que *“não há ato ilícito praticado pela Fredini que implique em penalidade”* (pág. 155).

Aponta que *“eventual irregularidade foi praticada por terceiro sem qualquer participação da impugnante”* (pág. 155).

Reitera que *“a boa-fé da Impugnante é evidente dado que comprovadamente comprou, pagou e recebeu as mercadorias indicadas nos documentos fiscais indicados no Anexo III do Auto de Infração”* (pág. 155).

E reitera que não aproveitou seu crédito (pág. 155).

Nesse sentido, afirma que *“a aplicação da penalidade prevista no art. 55, XXXI, da Lei nº 6.763/75 fica afastada, já que o STJ afastou a aplicação do art. 136 do CTN na hipótese de comprovação da ocorrência das operações”* (pág. 155).

De sua parte, a Fiscalização refuta o cerne da argumentação da Autuada a respeito da irregularidade 3, nos seguintes termos:

Em tese, procede a alegação de que o STJ pacificou entendimento no sentido de que *“O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação”*.

No entanto, para a elucidação dos fatos constatados, é importante adentrarmos na condição imposta pela própria Súmula do STJ, qual seja, é necessário que seja *“demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, o que não é o caso dos autos”*.

Vejamos o porquê.

O ato de compra e venda pressupõe alguns elementos essenciais, tais como o vendedor, o comprador, a mercadoria e o valor negociado.

Quanto ao comprador, a mercadoria e o valor negociado não há dúvidas: o comprador é o sujeito passivo, a mercadoria é a que consta nos tickets de pesagem e o valor negociado é o que constou nos comprovantes de pagamento.

Porém, o mesmo não ocorre em relação ao vendedor, pois quem de fato promoveu a venda e recebeu os valores desta não foram os emitentes das notas fiscais ideologicamente falsas.

(...)

Procede a alegação de que houve a ocorrência das operações, que as mercadorias foram transportadas e pesadas; as NF-e autorizadas foram registradas no livro Registro de Entradas; todas as operações foram quitadas mediante transferência bancária.

**De fato, ocorreram as aquisições dos produtos, porém, as notas fiscais utilizadas pelo Sujeito Passivo para acobertar tais aquisições é que estão maculadas de fatos que não deixam dúvida serem ideologicamente falsas.**

E os elementos de prova disto são muitos, inclusive verificados a partir da análise dos documentos juntados pela própria Impugnante neste e-PTA.

(Destaque no texto original).

Como argumentado acima, o que se questiona em relação à conduta da Autuada não é a aquisição das mercadorias e o pagamento correspondente; mas, sim, a procedência das notas fiscais, que deveriam acobertar idoneamente o trânsito das mercadorias, considerando-se que as notas fiscais são como o RG da mercadoria objeto do fato gerador do ICMS.

Estes documentos fiscais relacionados à irregularidade 3 estão sendo rejeitados, porque não correspondem às reais operações de aquisição realizada pela Autuada, tornando as notas fiscais ideologicamente falsas, como se comprovará a seguir.

Passa-se a analisar os documentos que provam o cometimento desta irregularidade no tocante à empresa JCCF Comércio de Alimentos Eireli.

Como demonstrado pela Fiscalização às págs. 571/572, para a Nota Fiscal Eletrônica nº 108 emitida pela empresa, em 19/06/19, constando 55.830 kg de mercadoria e tendo como veículo o de placa QNC9939: no ticket de pesagem consta a entrada do veículo na balança (carregado) dia 20/06/19 às 06:10 e a saída (descarregado) às 11:35 do mesmo dia.

A Fiscalização esclarece que a sede da JCCF Comércio de Alimentos Eireli é em Paranaguá/PR. Por outro lado, o Posto da Sombra em Pequi/MG fica a, aproximadamente, 1.100 km de lá, **sendo impossível que esta distância seja percorrida pelo veículo transportador, a partir da hora que a NF foi emitida (dia 19/06/19 às 15:26).**

Extratos da Nota Fiscal nº 108 e do ticket de pesagem correspondente encontram-se à pág. 572, atestando as informações mencionadas.

Para a Nota Fiscal Eletrônica nº 126 emitida pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli, em 21/06/19, constando 45.140 kg de mercadoria e tendo como veículo o de placa GYC6657: no ticket de pesagem consta a entrada do veículo na balança (carregado) dia 21/06/19 às 07:29 e a saída (descarregado) às 15:35 do mesmo dia, enquanto a NF foi emitida no mesmo dia às 13:45; portanto, posteriormente à própria **pesagem realizada próxima do estabelecimento da Autuada.**

Extratos da Nota Fiscal nº 126 e do ticket de pesagem correspondente encontram-se às págs. 572/573, atestando as informações mencionadas.

Para a Nota Fiscal Eletrônica nº 213 emitida pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli, em 27/06/19, constando 34.900 kg de mercadoria e tendo como veículo o de placa PXT0412: no ticket de pesagem consta a entrada do veículo na balança (carregado) dia 26/06/19 às 12:00 e a saída (descarregado) às 13:35 do mesmo dia, enquanto a NF foi emitida no dia seguinte, às 12:57, posteriormente à própria **pesagem realizada próxima do estabelecimento da Autuada.**

Extratos da Nota Fiscal nº 213 e do ticket de pesagem correspondente encontram-se às págs. 573, atestando as informações mencionadas.

A Fiscalização adverte que:

Os exemplos acima são apenas uma pequena amostra de todos os tickets que foram juntados pela própria Impugnante no e-PTA e que contém esses elementos que denotam a irregularidade fiscal.

Esses documentos apresentados provam de forma inequívoca que **o transporte foi realizado sem documentação fiscal e, posteriormente, foram utilizadas as notas fiscais ideologicamente falsas como tentativa para regularizar a entrada dos produtos adquiridos.**

Portanto, as informações dessas notas fiscais não condizem com as reais operações.

(Destacou-se).

Conclui-se que os documentos apresentados pela Autuada comprovam que esta, diferentemente do que afirma, **adquiriu mercadorias de fornecedor que não emitiu as respectivas notas fiscais a acobertar seu trânsito e entrada no estabelecimento da Fredini Alimentos Ltda.** E, por outro lado, **esta contratou a emissão de notas fiscais pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli, que não forneceu a mercadoria adquirida.**



Como a Autuada goza do benefício fiscal do crédito presumido, previsto no art. 75, inciso IV do RICMS/02, ela precisava da nota fiscal e não do crédito de ICMS contido na mesma, já que, para apropriá-lo, ela teria que renunciar ao benefício fiscal do crédito presumido, o que não era de seu interesse.

Esta é uma explicação lógica para as disparidades apontadas pela Fiscalização nas operações com a JCCF Comércio de Alimentos Eireli, onde pesagens são realizadas em horas que não se coadunam com o momento da emissão da nota fiscal, em locais bem distantes do endereço da empresa supostamente vendedora, que, por sinal, possui estabelecimento em apartamento (menção ao endereço da JCCF Comércio de Alimentos Eireli no campo do DANFE nº 108, à pág. 572).

Cite-se, ainda, o fato de que a suposta remetente das mercadorias realiza cessão de crédito à empresa de Município próximo daquele em que se encontra estabelecida a Autuada, cessionária esta que consta em alguns documentos como a verdadeira vendedora da mercadoria.

É o que se constata, quando a Fiscalização chama a atenção para o fato de que, nos tickets de pesagem das supostas aquisições feitas pela Autuada junto à empresa JCCF Comércio de Alimentos Eireli, consta como “fornecedor” dos produtos o nome “MARLENE”, sócia-administradora da Agromineira - Comércio de Cereais Ltda, empresa para a qual fora “cedido” o crédito para recebimento das NF da JCCF Comércio de Alimentos Eireli.

Já outros desses tickets apresentaram também o nome da própria Agromineira - Comércio de Cereais Ltda no campo “fornecedor”.

Extratos de dois tickets de pesagem encontram-se às págs. 575, trazendo a menção ao “fornecedor: Marlene” e ao “fornecedor: Agromineira”.

Quanto aos conhecimentos de transporte eletrônicos juntados no e-PTA, estes referem-se apenas às supostas aquisições da JCCF Comércio de Alimentos Eireli.

Cabe destacar, como faz a Fiscalização, que a JCCF Comércio de Alimentos Eireli tem sede na cidade de Paranaguá, no Estado do Paraná, não havendo, porém, nenhuma observação nas notas fiscais de **local diverso de carregamento dos produtos**.

Por sua vez, nos conhecimentos de transporte consta **como início da prestação do serviço a cidade de Brasília, no Distrito Federal**, bem distante da cidade de onde teriam sido carregados os produtos.

Em imagem à pág. 576, consta o DACTE nº 984, onde é feita menção, como tomadora do serviço, à empresa Agrocereais Brazlandia Representações Eireli, enquanto, na nota fiscal ideologicamente falsa, consta que o transporte seria por conta da remetente, no caso, a JCCF Comércio de Alimentos Eireli.

Entre as Ordens de Compra apresentadas pela Impugnante, relacionadas às supostas aquisições da Autuada junto à JCCF Comércio de Alimentos Eireli, consta a de nº 1977 referente a 300.000 kg de milho – 5.000 sacas, que menciona como “vendedora” a Agromineira Comércio de Cereais (imagem à pág. 576), que seria, na

alegação da Autuada, apenas a recebedora dos valores cedidos pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli.

Porém, mesmo em relação a essa negociação foi apresentada a “cessão de crédito”, conforme extrato à pág. 577.

Cabe, ainda, mencionar que no Relatório do Auto de Infração, à pág. 03, consta que os documentos apresentados pelo Sujeito Passivo comprovam que os pagamentos foram realizados para a empresa Agromineira Comércio de Cereais Ltda, estabelecida no Município de Bom Despacho/MG, através de "cessão de crédito" em cujo **documento consta reconhecimento de firma de Cartório de Jataí-GO.**

A Defesa alega que, ao contrário do que afirma o Fisco em relação à empresa JCCF Comércio de Alimentos Eireli, as cessões de crédito são lícitas e não possuem qualquer vedação na legislação civil para a sua ocorrência.

A Fiscalização esclarece que:

Não houve questionamento do Fisco quanto a legalidade do instrumento de cessão de crédito no pagamento das supostas aquisições da JCCF, sediada em Paranaguá-PR para a Agromineira Comércio de Cereais, sediada em Bom Despacho, cidade próxima à da sede do Sujeito Passivo.

Porém, **os documentos apresentados pelo Sujeito Passivo estão eivados de vícios que os tornam inidôneos para a comprovação dos pagamentos das aquisições em questão, principalmente para quem estes foram realizados, seja para os emitentes das notas fiscais ideologicamente falsas ou para outrem.**

Dentre esses vícios, o do reconhecimento de assinatura do responsável legal da suposta fornecedora JCCF, realizado em cartório de JATAÍ, no Estado de Goiás, sendo que esta seria sediada em Paranaguá-Paraná.

E tem mais.

**Outro vício gritante é o de que o reconhecimento de firma nessas cessões de crédito foi a de ADALBERTO CARLOS RABER, enquanto o proprietário (único) da suposta emitente seria JEAN CARLOS CESAR DE FREITAS.**

(...)

Em relação ao suposto proprietário da JCCF, **JEAN CARLOS CESAR DE FREITAS, em consulta aos dados do seu CPF na RFB, constata-se que faleceu em 2021 e que o seu domicílio era na cidade de IPAMERI, também em Goiás, mesmo Estado do cartório do reconhecimento de firma.**

(Destacou-se).

A Defesa alega que o fato de que as notas fiscais da JCCF Comércio de Alimentos Eireli foram emitidas por estabelecimento situado em apartamento não comprovaria nada, já que não é função da Impugnante verificar se o estabelecimento é compatível com a atividade.

Aduz que, atualmente, é possível operar sem estoque físico próprio, dada a revolução tecnológica e dos novos sistemas de produção existentes no mundo.

Contudo, este argumento não pode prosperar na medida em que, conforme assinalado pela Fiscalização, as notas fiscais foram emitidas com o CFOP 6102 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, utilizado **nas operações de saídas do próprio estabelecimento**.

Sendo assim, caso essas mercadorias estivessem depositadas em estabelecimentos de terceiros, o CFOP a ser utilizado seria outro; e na nota fiscal emitida deveria constar os dados da empresa depositária ou do real local onde a mercadoria foi carregada.

Forçoso concluir, como faz a Fiscalização em sua Manifestação Fiscal, que **as informações que contam nas notas fiscais supostamente emitidas pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli, pelos fatos narrados neste e nos itens anteriores, sem sombra de dúvida, não correspondem à real operação.**

A Fiscalização acrescenta que:

Todo este volume de provas demonstra de forma cabal ser totalmente inverídica a compra e venda firmada com os supostos emitentes das NF ideologicamente falsas, a FEMISO e a JCCF.

Provam que a figura do vendedor, elemento essencial no ato de compra e venda, nunca foram os supostos emitentes das NF ideologicamente falsas.

Assim, **não há que se falar em aplicabilidade da Súmula do STJ em favor da “boa-fé” do Sujeito Passivo** que, sem dúvida alguma não houve nas operações em questão, pois as NF ideologicamente falsas utilizadas declaram informações que não correspondem às reais operações ocorridas, mormente, em relação ao vendedor/emitente dos documentos.

(Destacou-se).

Portanto, uma vez não atendida a condição imposta pela própria Súmula do STJ, qual seja, da necessidade de demonstrar a “veracidade da compra e venda efetuada”, não há que se falar em boa-fé da Autuada.

Podem ser identificadas algumas especificidades na argumentação da esta, cuja análise será feita a seguir, em separado, para cada uma das empresas emissoras das notas fiscais contestadas pela Fiscalização.

Quanto à empresa JCCF Comércio de Alimentos Eireli, IE nº 9080655220/PR, a Autuada entende que “*não há o ato previsto na legislação mineira para que os documentos possam ser entendidos como ideologicamente falsos*” (pág. 147).

Cita que “*a legislação mineira prevê, atualmente, os conceitos de falsidade material, falsidade ideológica e inidoneidade como vícios aptos a desclassificar as notas fiscais emitidas por determinado contribuinte (art. 39, §4º da Lei 6.763/75 e 133 a 134 do RICMS/MG)*” (pág. 148).

Acrescenta que “*são previstos de forma taxativa os motivos para a declaração de inidoneidade, falsidade material e ideológica das notas fiscais, o que deve ser observado pelo fisco sob pena de nulidade dos atos administrativos não motivados*” (pág. 148).

Enfatiza que “*importa destacar que o Fisco mineiro não motivou adequadamente seu ato em relação às notas fiscais emitidas pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli*” (pág. 148).

Aduz que “*do texto acima transcrito não é possível saber se as notas foram tidas como ideologicamente ou materialmente falsas, ou até mesmo inidôneas*” (pág. 148).

Discorre sobre o tema, para concluir que o Fisco “*considerou as notas fiscais emitidas pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli ideologicamente falsas, já que a fundamentação lacônica constante no relatório do auto de infração não é clara e específica*” (pág. 148).

Menciona a dúvida sobre “*qual das hipóteses abaixo relacionadas as notas fiscais emitidas JCCF Comércio de Alimentos Eireli foram enquadradas*” (pág. 148).

Cita que “*há sete hipóteses distintas para considerar os documentos ideologicamente falsos, não sendo possível identificar qual a hipótese e fundamento foi utilizado pelo Fisco Mineiro*” (pág. 149).

Entende que “*já é suficiente para cancelar toda a multa isolada aplicada em face nas notas fiscais emitidas pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli, pela ausência de motivação do lançamento, conforme art. 89 do RPTA/MG*” (pág. 149).

Argumenta que “*nesse caso é obrigatória a publicação de ato declaratório de falsidade ideológica das notas fiscais, que necessariamente precisa ser precedido pela publicação de ato semelhante no Estado do Paraná*” (pág. 149).

Acrescenta que “*tratando-se de contribuinte inscrito em outro estado (Paraná), com as notas fiscais tendo sido autorizadas por aquele Estado, o Fisco mineiro não pode considerá-las ideologicamente falsas sem um ato prévio daquele*” (pág. 149).

Adverte que “*por uma questão de territorialidade das leis e presunção de certeza dos atos administrativos dos demais estados, Minas Gerais não pode, unilateralmente, considerar as notas fiscais ideologicamente falsas*” (pág. 150).

Menciona que “o procedimento para a declaração de falsidade está previsto no art. 134-A do RICMS/MG e, embora a declaração seja dispensável para o início da ação fiscal, ainda é necessária para que o documento possa ser tido como ideologicamente falso” (pág. 150).

Ressalta que “apesar de a Impugnante ter estornado os créditos antes do início da ação fiscal, por peculiaridades ligadas às suas operações, outros destinatários das mercadorias podem ter utilizados dos créditos destacados nas notas fiscais, de modo que é obrigatória a expedição do Ato de Falsidade Ideológica, nos termos do art. 7º da Resolução nº 4.182/10” (pág. 150).

Entende que “o dispositivo acima é mandatário, de observância obrigatória, em razão do emprego do vocábulo ‘será’” (pág. 150).

E aduz que “no artigo 11 da mesma Resolução fica clara as hipóteses nas quais os atos não são necessários” (pág. 150).

Volta a mencionar seu entendimento de que há competência restrita para a prática do referido ato prevista na Resolução nº 4.182/10 para o Superintendente Regional e a DGF/SUFIS, tema já tratado em preliminar.

Assinala que “na ausência do ato e do procedimento previsto na Resolução nº 4.182/10, ainda não há os pressupostos exigidos para a lavratura do auto de infração (ato declaratório exarado pelo Superintendente Regional ou a DGF/SUFIS declarando a falsidade ideológica das notas fiscais)” (pág. 150).

Conclui haver “ausência de um pressuposto para que as notas fiscais da JCCF sejam consideradas ideologicamente falsas, o que impede a aplicação da sanção prevista no art. 55, XXXI, da Lei nº 6.763/75” (pág. 151).

A respeito dos argumentos apresentados pela Defesa acima, a Fiscalização assim se manifesta:

Não procede a alegação de que em relação a exigência de falsidade ideológica, todas as operações teriam ocorrido conforme recibos de notas fiscais, tickets de pesagem e comprovantes de pagamento e que o crédito não aproveitado pela Impugnante evidencia a falta de prejuízo ao erário mineiro e a total boa-fé na aquisição dos produtos.

**Os citados tickets de pesagem citados e anexados pela Impugnante são de estabelecimentos de terceiros e emitidos por ocasião do recebimento dos produtos. Não foram apresentados tickets do local de carregamento / saída dos produtos.**

**Os citados comprovantes de pagamento e anexados pela Impugnante se referem a boletos e transferências bancárias que, com a tecnologia atual, a geração de boletos e a criação e movimentação de contas bancárias tornaram se facilmente acessíveis, inclusive para a prática de fraudes.**

(Destacou-se).

Como adverte a Fiscalização, resta enfraquecida a alegação de que o crédito de ICMS não foi aproveitado, e que por isto as operações de aquisição não teriam causado prejuízo ao erário mineiro.

Afinal, o não aproveitamento do crédito de ICMS pela entrada das mercadorias no estabelecimento da Autuada decorreu da utilização do crédito presumido previsto no artigo 75, IV do RICMS/02.

Ressalte-se não proceder a alegação de que em relação às notas fiscais emitidas pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli teria havido ausência de motivação do lançamento, pela falta do ato previsto na legislação mineira para que os documentos possam ser entendidos como ideologicamente falsos, o que impediria, a seu ver, a aplicação da sanção prevista no art. 55, XXXI, da Lei nº 6.763/75.

Cabe assinalar que, segundo o parágrafo único do art. 135 do RICMS/02, a ação fiscal independe de ato declaratório prévio que o tenha considerado falso ou inidôneo. Veja-se:

Art. 135. Os documentos falsos, ideologicamente falsos ou inidôneos fazem prova apenas a favor do Fisco.

Parágrafo único. **Constatada a falsidade ou a inidoneidade de documento fiscal, nos termos dos artigos anteriores, a ação fiscal independe de ato declaratório prévio que o tenha considerado falso ou inidôneo.** (Grifou-se).

O disposto acima afasta também a alegação de que a declaração de falsidade seria dispensável apenas para o início da ação fiscal.

Como afirma a Fiscalização, o termo “ação fiscal” tem sentido amplo e não se circunscreve apenas ao início do procedimento fiscal, conforme pretende a Autuada em sua Impugnação.

A Defesa aponta dúvida sobre qual hipótese do art. 39, § 4º da Lei nº 6.763/75 restou caracterizada, no presente caso.

Na reformulação do lançamento à pág. 546, a Fiscalização esclarece, quanto à ocorrência de código nº 01022003, descrita como “falsidade ideológica”, que o detalhamento da infringência é a do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.6” da Lei nº 6.763/75.

A menção da Defesa ao art. 7º da Resolução nº 4.182/10 foi no sentido de que, devido ao fato de que “*outros destinatários das mercadorias podem ter utilizados dos créditos destacados nas notas fiscais*”, seria obrigatória a expedição do Ato de Falsidade Ideológica.

Os arts. 7º a 9º da referida resolução assim dispõem:

Art. 7º - A irregularidade passível de estorno de crédito de ICMS, nos termos do RICMS, apurada conforme esta Resolução, será publicada no órgão

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

*Efeitos de 1º/02/2019 a 27/02/2019 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos da Resolução Nº 5.154, de 10/07/2018:*

“Art. 7º - A irregularidade passível de estorno de crédito de ICMS, nos termos do RICMS, apurada conforme esta Resolução, será publicada no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda”

*Efeitos de 21/01/2010 a 31/01/2019 - Redação original:*

“Art. 7º A irregularidade passível de estorno de crédito de ICMS, nos termos do Regulamento do RICMS, apurada conforme esta Resolução, será publicada no Órgão Oficial do Estado.”

**§ 1º Qualquer contribuinte interessado poderá recorrer contra os fundamentos que embasaram o ato administrativo, no prazo de 10 (dez) dias, contado da publicação, apresentando:**

I - petição dirigida à autoridade que o expediu; e

II - prova inequívoca da inexistência dos pressupostos previstos na legislação tributária.

§ 2º Reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente retificará ou cancelará o ato e:

I - comunicará o requerente da respectiva decisão;

*Efeitos de 1º/02/2019 a 18/12/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos da Resolução Nº 5.154, de 10/07/2018:*

“I - comunicará, ao requerente, por meio do Sistema Integrado de Administração da Receita - SIARE -, a respectiva decisão;”

*Efeitos de 21/01/2010 a 31/01/2019 - Redação original:*

“I - comunicará, ao requerente, mediante Aviso de Recebimento (AR), a respectiva decisão;”

II - na hipótese de retificação parcial ou cancelamento, determinará publicação na forma prevista no caput deste artigo.

**Art. 8º O estorno do crédito de ICMS por meio de ação fiscal está condicionado à prévia publicação dos atos mencionados nos arts. 2º e 3º.**

**Art. 9º O contribuinte que tenha efetuado registro com base nos documentos mencionados no art. 7º, poderá recompor a conta gráfica, recolher o ICMS, se devido, acrescido da multa de mora aplicável ao recolhimento espontâneo e substituir as Declarações de Apuração e**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informação do ICMS (DAPI), desde que assim proceda antes do início de ação fiscal.

Parágrafo único. Para efetivação do procedimento previsto no caput, o contribuinte deverá comunicar o fato, por escrito, à repartição fazendária de seu domicílio, relacionando os dados da nota fiscal e do ato declaratório ou Auto de Constatação e data da publicação destes e apresentar documento de arrecadação correspondente para ser visado pela autoridade competente, se devido, bem como juntar cópia das notas fiscais.

(Destacou-se).

Como se observa acima, a finalidade da publicação em órgão oficial da irregularidade passível de estorno de crédito de ICMS, apurada conforme esta Resolução, é abrir aos interessados, não apenas a possibilidade de contestar o ato, mas principalmente permitir que aquele que tenha se creditado do ICMS destacado nas notas fiscais declaradas falsas, ideologicamente falsas ou inidôneas, conforme disposto no art. 39 da Lei nº 6.763/75, possa recompor a conta gráfica, recolher o ICMS, se devido.

Como no presente caso não houve aproveitamento do crédito, fato este alegado tanto pela Defesa quanto pela Fiscalização, portanto, incontroverso, a falta de publicação de ato declaratório não traz qualquer prejuízo aos Impugnantes, os quais exerceram plenamente seu direito de ampla defesa e contraditório, ao longo de todo o processo tributário administrativo em análise.

Tal entendimento estabelece a possibilidade hermenêutica de se conjugar e harmonizar o conteúdo da norma disposta no parágrafo único do art. 135 do RICMS/02, que prescreve que **a ação fiscal independe de ato declaratório prévio**, com o sentido da que estabelece a **obrigatoriedade de que a irregularidade passível de estorno de crédito de ICMS seja publicada no órgão oficial**, prevista no art. 7º da Resolução nº 4.182/10.

Afinal, na hierarquia das normas, a resolução encontra-se em patamar inferior às normas regulamentares contidas em decreto e a ele estão submetidas, fato este referenciado no início da redação da própria Resolução.

No aditamento à Impugnação, a Defesa enfatiza que *“o Fisco mineiro não motivou adequadamente seu ato em relação às notas fiscais emitidas pela JCCF COMERCIO DE ALIMENTOS EIRELP”* (pág. 553).

Assinala que *“o fisco mineiro apenas indicou no termo de reformulação que o dispositivo legal que baseou o auto de infração foi a subalínea a.6 do §4º do art. 39 da Lei nº 6.763/75”* (pág. 553).

Entende que *“ainda que tenha indicado o dispositivo legal infringido, não há no auto de infração a indicação de qual informação não correspondeu a real operação”* (pág. 553).

Considera, portanto, que *“não há a clara e precisa indicação do fato que motivou o entendimento do fisco de que as notas fiscais seriam ideologicamente falsas,*



*também não há clara e precisa indicação de qual elemento da operação não correspondeu à real operação” (pág. 553).*

A seu ver, “*apenas isso já é suficiente para cancelar toda a multa isolada aplicada em face nas notas fiscais emitidas pela JCCF COMERCIO DE ALIMENTOS EIRELI, pela ausência de motivação do lançamento, conforme art. 89 do RPTA/MG” (pág. 553).*

A seguir, a Autuada volta a reiterar alegações já apresentadas na Impugnação original.

Como afirma a Fiscalização, a ausência de ato declaratório ora reclamado não tem o condão de interferir ou impedir a lavratura da exigência fiscal, pois os muitos fatos constatados, atinentes às operações em si e aos documentos emitidos pela JCCF Comércio de Alimentos Eireli, comprovam a falsidade ideológica dos mesmos.

Esta é a razão da existência da norma do parágrafo único do art. 135 do RICMS/02, segundo o qual a ação fiscal independe de ato declaratório prévio que o tenha considerado falso ou inidôneo.

E este é, também, o fundamento para o entendimento de que o ato declaratório deve ter efeito *ex tunc*, como é pacífico na doutrina, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade/inidoneidade, uma vez que os vícios os acompanham desde suas emissões. Segundo ensina Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Editora Forense, p. 782):

“O ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espandendo dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*)”.

Conforme mencionado, o ato declaratório apenas atesta uma situação preexistente, não criando nem estabelecendo qualquer coisa jurídica nova. Portanto, sua natureza é obviamente declaratória e não de caráter constitutivo. A publicação do ato no Diário Oficial do Estado visa apenas tornar público aquilo que já existia desde a origem.

A partir da comprovação nos autos de que a Autuada utilizou-se de documentos fiscais ideologicamente falsos, lícita e apropriada é a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI c/c seu § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

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:

(...)

XXXI - **por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - **ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;**

(Destacou-se).

Como esclarece a Fiscalização, não procede a alegação de erro de cálculo na aplicação da Multa Isolada em relação aos documentos de número 133 a 401 da JCCF Comércio de Alimentos Eireli, a qual seria correspondente a 24% da base de cálculo, o que teria resultado num acréscimo de 4% de multa nessas operações.

Não há que se falar no citado “acréscimo de 4% de multa” uma vez que o valor inicial da Multa Isolada relativa à irregularidade é de 50% do valor da operação e não de 20%.

Por outro lado, conforme o § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, o valor inicial da Multa Isolada fica limitado a duas vezes o valor do imposto que incidiu na operação.

Verificando o Anexo 3 do Auto de Infração, tem-se que os valores calculados para as Notas Fiscais nºs 133 a 401 estão corretos e correspondem exatamente a duas vezes o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, que seria o valor do imposto então incidente na operação.

Por outro lado, as demais notas fiscais supostamente da JCCF Comércio de Alimentos Eireli foram emitidas destacando valor incorreto do ICMS.

Somando essas notas fiscais, o total de ICMS correto seria R\$ 33.354,01, enquanto o valor destacado foi de R\$ 19.456,51.

Daí, o cálculo correto do limite da Multa Isolada, se essas notas fiscais não contivessem o erro acima, deveria totalizar R\$ 66.708,02, enquanto a soma, respeitando o que o dispositivo supra, foi de R\$ 38.913,02, portanto, favorável à Impugnante.

**No caso da empresa Femiso Agronegócios Eireli, IE nº 002887962.00-70,** a Autuada adverte que “*o fisco mineiro não juntou ao presente auto de infração o inteiro teor do Ato Declaratório nº 10.480.720.350287, de forma que não há meios da defesa impugnar o ato e verificar o seu alcance*”.

Como já relatado, a ausência do inteiro teor do Ato Declaratório nº 10.480.720.350287 foi objeto de duas diligências determinadas pela 1ª Câmara de Julgamento, tendo sido, ao final, apresentada farta documentação que justificou a declaração de falsidade ideológica das notas fiscais emitidas pela empresa.

Neste sentido, cabe mencionar o Memorando.SEF/SRF/UDI/NAC.nº 5/2020, datado de 07/04/20, que encaminha o Relatório do NAC, produzido a partir do Smartphone utilizado por Wesley da Silva Pereira. Este relatório trata de “*esquema de criação de empresas de fachada para a comercialização de cereais em Minas Gerais*” (pág. 591).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cite-se, ainda, o Comunicado Ato Declaratório nº 10.480.720.350287, à pág. 704, que dispõe que todos os documentos fiscais emitidos pela empresa Femiso Agronegócios Eireli, IE nº 0028879620070, devem ser considerados ideologicamente falsos, com base no art. 39, § 4, inciso II, alínea "a", subalínea "a.6" da Lei nº 6763/75 e no art. 133-A, inciso I, alínea "f" do RICMS/02.

Após a apresentação deste documento, as Impugnantes não voltaram a se manifestar.

Contudo, a Fiscalização aborda outros aspectos das operações de aquisição das mercadorias da empresa Femiso Agronegócios Eireli.

Ressalta que os tickets de pesagem apresentados pela Autuada no e-PTA, por si só comprovam a irregularidade fiscal imputada. Oferece alguns exemplos:

Como demonstrado pela Fiscalização às págs. 568, para a Nota Fiscal Eletrônica nº 4950 emitida pela Femiso Agronegócios Eireli, em 29/01/19, constando 41.670 kg de mercadoria e tendo como veículo o de placa GXS8562: no ticket de pesagem consta a entrada do veículo na balança (carregado) dia 29/01/19 às 07:23 e a saída (descarregado) às 14:01 do mesmo dia, enquanto a NF foi emitida às 14:49; portanto, posteriormente à própria pesagem realizada próxima do estabelecimento do Sujeito Passivo.

Extratos da Nota Fiscal nº 4950 e do ticket de pesagem correspondente, trazendo como fornecedor o nome "Wesley", encontram-se à pág. 569, atestando as informações mencionadas.

Como demonstrado pela Fiscalização às págs. 569, para a Nota Fiscal Eletrônica nº 5047 emitida pela Femiso Agronegócios Eireli, em 01/02/19, constando 42.890 kg de mercadoria e tendo como veículo o de placa ITG6051: no ticket de pesagem consta a entrada do veículo na balança (carregado) dia 01/02/19 às 06:54 e a saída (descarregado) às 13:41 do mesmo dia, enquanto a NF foi emitida às 15:44; portanto, posteriormente, à própria pesagem realizada próxima do estabelecimento do Sujeito Passivo.

Extratos da Nota Fiscal nº 5047 e do ticket de pesagem correspondente, trazendo como fornecedor o nome "Wesley", encontram-se às págs. 569/570, atestando as informações mencionadas.

Como demonstrado pela Fiscalização às págs. 570, para a Nota Fiscal Eletrônica nº 5068 emitida pela Femiso Agronegócios Eireli, em 02/02/19, constando 40.650 kg de mercadoria e tendo como veículo o de placa BWJ2077: no ticket de pesagem consta a entrada do veículo na balança (carregado) dia 01/02/19 às 07:14 e a saída (descarregado) às 15:26 do mesmo dia, enquanto a NF foi emitida no dia seguinte às 12:30h; portanto, posteriormente, à própria pesagem realizada próxima do estabelecimento do Sujeito Passivo.

Extratos da Nota Fiscal nº 5068 e do ticket de pesagem correspondente, trazendo como fornecedor o nome "Wesley", encontram-se à pág. 570, atestando as informações mencionadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como demonstrado pela Fiscalização às págs. 570, para a Nota Fiscal Eletrônica nº 5206 emitida pela Femiso Agronegócios Eireli, em 08/02/19, constando 33.160 kg de mercadoria e tendo como veículo o de placa MAJ6258: no ticket de pesagem consta a entrada do veículo na balança (carregado) dia 07/02/19 às 07:15 e a saída (descarregado) às 12:20 do mesmo dia, enquanto a NF foi emitida no dia seguinte às 14:41; portanto, posteriormente, à própria pesagem realizada próxima do estabelecimento do Sujeito Passivo.

Extrato do ticket de pesagem encontra-se à pág. 571, trazendo como fornecedor o nome “Wesley”.

A Fiscalização destaca que nos tickets de pesagem relativas às supostas aquisições da Femiso Agronegócios Eireli consta como “fornecedor” o nome “Wesley” que é exatamente o nome que aparece no Ato Declaratório (anexo aos autos) como “mentor” da fraude documental.

Por fim, e como demonstrado pela Fiscalização às págs. 571, para a Nota Fiscal Eletrônica nº 5207 emitida pela Femiso Agronegócios Eireli, em 08/02/19, constando 34.430 kg de mercadoria e tendo como veículo o de placa MDY8636: no ticket de pesagem consta a entrada do veículo na balança (carregado) dia 07/02/19 às 07:11 e a saída (descarregado) às 12:18 do mesmo dia, enquanto a NF foi emitida no dia seguinte às 14:58; portanto, posteriormente, à própria pesagem realizada próxima do estabelecimento do Sujeito Passivo.

Extratos da Nota Fiscal nº 5207 e do ticket de pesagem correspondente, trazendo como fornecedor o nome “Wesley”, encontram-se à pág. 571, atestando as informações mencionadas.

Semelhante ao que ocorreu em relação à empresa JCCF Comércio de Alimentos Eireli, também aqui é possível concluir que os documentos reunidos nos autos comprovam que a Atuada, diferentemente do que afirma, **adquiriu mercadorias de fornecedor que não emitiu as respectivas notas fiscais a acobertar seu trânsito e entrada no estabelecimento daquela**. E, por outro lado, **contratou a emissão de notas fiscais por contribuinte que não forneceu a mercadoria adquirida**.

A partir da comprovação nos autos de que a Atuada utilizou-se de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, lícita e apropriada é a exigência remanescente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI c/c seu § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, que assim dispõem:

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:

(...)

XXXI - **por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago;**

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

II - **em se tratando de operação** ou prestação **amparada por isenção, não incidência, diferimento** ou suspensão do imposto, **serão de 10% (dez por cento) do valor da operação** ou da prestação;

(Destacou-se).

A Defesa pleiteia o afastamento da Multa Isolada relativa à irregularidade 3, com base no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75.

No entanto, o § 5º, item 3, do art. 53 da Lei nº 6.763/75 dispõe que a redução ou cancelamento por decisão do órgão julgador administrativo não se aplica aos casos em que a infração tenha sido praticada com dolo. Veja-se:

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

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º **O disposto no § 3º não se aplica aos casos:**

(...)

3. **em que a infração tenha sido praticada com dolo** ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(Destacou-se).

O conceito de dolo envolve a consciência e a vontade.

Sobre o tema, assim se manifestação a Fiscalização:

A Impugnante atua no ramo há muitos anos e, dada a sua experiência e organização, o fato de utilizar nota fiscal referente a aquisição de centenas de toneladas de cereais à granel de empresa sediada em um apartamento, sem sombra de dúvidas, não foi por culpa, figura antônima de dolo.

Nesse mesmo sentido, as várias pesagens de produtos realizadas em momento anterior ao da emissão das notas fiscais a que se refeririam, conforme os vários documentos juntados pela própria Impugnante, também comprovam o dolo do Sujeito Passivo.

Portanto, não há que se falar em aplicabilidade do permissivo legal.

No presente caso, pode ser citada como dolosa a conduta de receber mercadorias acompanhadas por notas fiscais ideologicamente falsas, como no caso dos documentos fiscais emitidos por JCCF Comércio de Alimentos Eireli, onde coube à própria Autuada trazer aos autos documentos que atestaram sua falsidade ideológicas, o que comprova a consciência e vontade.

Pelas razões expostas, a disposição de lei não autoriza, no presente caso, o cancelamento da Multa Isolada aplicada para esta irregularidade 3, ou mesmo sua redução, conforme disposto no § 5º, item 3, do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Assim, verifica-se que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes constantes do Auto de Infração em comento.

A administradora Iracilde Imaculada Silva Fabel foi incluída como Coobrigada no polo passivo da autuação.

A Defesa alega que a responsabilidade da Coobrigada “*é absolutamente descabida pela total ausência de indicação no auto de infração da conduta dolosa capaz de atrair a responsabilidade*”, em especial, quanto à “*individualização dos atos de administração dolosos*” (pág. 523).

Adverte que “*a inclusão na condição de coobrigado com fulcro no art. 135, III do CTN e art. 21, §2º, II da Lei Estadual nº 6.763/75 requer uma conduta dolosa do agente, sendo caso, portanto, de responsabilidade subjetiva, e não objetiva*” (pág. 523).

Argumenta que “*o simples inadimplemento no pagamento de tributos não é capaz de ensejar a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, conforme há muito já assentado na jurisprudência do Eg. STJ*” (pág. 523).

Cita outros precedentes no mesmo sentido.

Ressalta que “*pelos precedentes acima transcritos e interpretando-se de forma cuidadosa o art. 135, caput, do CTN chega-se à conclusão de que o administrador de uma pessoa jurídica somente poderá ser pessoalmente responsabilizado por débitos tributários devidos por esta nas seguintes hipóteses: quando, por ação dolosa ou culposa, levar a sociedade à insolvência fiscal ou; quando o próprio ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos for fato gerador de uma obrigação tributária. Em outras palavras, o dever de pagar o tributo há de prover de um ato que, apesar de em regra compor evento sujeito à tributação, constitua, no caso concreto, conduta contrária à lei ou ao disposto no contrato social*” (pág. 526).

Adverte que “*analisando o presente caso e pela leitura do relatório fiscal, percebe-se que a inclusão da Impugnante como coobrigada pelo crédito tributário ocorreu pelo simples fato do mesmo ter exercido a administração da pessoa jurídica à época do fato gerador da obrigação tributária, o que, por óbvio, afronta o art. 135, III do CTN*” (pág. 526).

Ressalta que “*em nenhum momento a fiscalização indicou, de maneira precisa, quais atos foram praticados com excesso de poderes ou com infração à lei.*

*Não foi comprovado igualmente qualquer ação dolosa no sentido de fraudar a legislação tributária” (pág. 526).*

*Considera que “a responsabilidade foi atribuída em razão da Impugnante ter poderes para administrar e gerir os negócios da empresa. E, com efeito, o exercício da gerência de uma pessoa jurídica, por si, não atrai a responsabilidade inculpada no art. 135, III do CTN. Em outras palavras, o exercício de cargo de gerência é condição necessária, mas não suficiente para a atração da responsabilidade tributária” (pág. 526).*

*Conclui que “não há prova, fundamentação ou argumento no auto de infração que permita concluir pela prática de atos dolosos da Impugnante. Não há sequer fundamentação sobre a existência de dolo” (pág. 527).*

*Acrescenta que “as infrações cometidas nos itens 1 e 2 do relatório fiscal decorrem de erro puro e simples em razão de em exceções específicas e não rotineiras” (pág. 527).*

*Entende que “o descumprimento de hipótese de inaplicabilidade de diferimento e de hipótese de aplicabilidade da substituição tributária em volume ínfimo de operações se comparado com o faturamento global da empresa não representa ação dolosa” (pág. 527).*

*Enfatiza que “a aplicação das multas isoladas no caso da FEMISO e JCCF é absolutamente atípica porque não há sequer conduta da sociedade, muito menos do sócio” (pág. 527).*

*E assevera que “quem praticou o suposto ilícito tributário foram empresas terceiras” (pág. 527).*

*Ao final, pede pela improcedência da responsabilidade pessoal da Coobrigada.*

*Contudo, os argumentos da Coobrigada não têm como prosperar, pelas razões a seguir.*

*A administradora responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:*

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

O art. 135, inciso III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º descrito anteriormente, e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

No presente caso, cabe ressaltar que, conforme informações do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE), desenvolvido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, a Coobrigada é administradora da sociedade empresária limitada, desde 10/04/14.

A melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

Cumprido salientar que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].



No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame a administradora, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ para a responsabilização solidária dos administradores.

As infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizadas nos autos, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

Quando da análise do pedido de cancelamento da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI, foram analisadas as condutas dolosas que envolveram a utilização de documentos fiscal ideologicamente falsos.

Porém, no presente caso, pode, ainda, ser citada como dolosa a conduta de emitir documento fiscal tendo como destinatário produtor rural, mesmo tendo o remetente consciência de que no mesmo endereço funciona uma empresa optante pelo regime do Simples Nacional que se utiliza na sua produção, exatamente, dos subprodutos do abate de frango que estão sendo comercializados.

Como provado pela Fiscalização, coube à Autuada, na condição de remetente, o transporte (modalidade de frete CIF) e a entrega das mercadorias, tendo esta última sido feita no endereço onde se encontram o produtor rural e sua empresa, o que caracteriza consciência e vontade.

Mencione-se, também como dolosa a emissão de notas fiscais tendo como destinatário a pessoa do sr. Rinaldo David Cangussu, sócio-administrador de empresa optante pelo regime do Simples Nacional, como a intenção de aplicar o benefício do diferimento, que não é devido pelas razões já expostas.

No Direito Tributário a prova da responsabilidade não depende da demonstração de conduta específica do sócio-administrador ou, como no presente caso, da administradora, pois é indubitável que **a Coobrigada tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa**, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos envolve, para as irregularidades 1 e 2, a intenção de diminuir o valor a ser recolhido a título de imposto.

Destaca-se, ainda, o teor da Portaria SRE nº 148, de 16 de outubro de 2015, que estabelece as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como Coobrigado, sendo expresso quanto à inclusão nos casos de autuação embasada em entrada de mercadorias acompanhada de nota fiscal ou DANFE ideologicamente falsos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a inclusão da administradora supracitada no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, nos termos dos dispositivos legais acima transcritos.

Quanto às assertivas de ilegalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a **negativa de aplicação de ato normativo**, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (Grifou-se).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 546 e 547 e, ainda, para excluir, das exigências fiscais, as operações relativas ao destinatário U'har Restaurante e Pizzaria Ltda. Vencido, em parte, o Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Relator), que ainda excluía, das exigências fiscais, as operações relativas ao destinatário Rinaldo David Cangussu. Designado relator o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu. Pelas Impugnantes sustentou oralmente o Dr. Mauro Heleno Galvão Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Frederico Augusto Lins Peixoto.

**Sala das Sessões, 07 de dezembro de 2023.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator designado**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**

P

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

Acórdão: 24.590/23/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002340172-18  
Impugnação: 40.010154202-72, 40.010154241-54 (Coob.)  
Impugnante: Fredini Alimentos Ltda  
IE: 002341574.00-05  
Iracilde Imaculada Silva Fabel (Coob.)  
CPF: 481.993.626-34  
Proc. S. Passivo: ANDRE FERNANDES TOMÉ DA SILVA/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pelo Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Com a devida vênia aos entendimentos em contrário, a autuação, em relação às operações com destinatário RINALDO DAVID CANGUSSU, não deve prosperar, uma vez que o Contribuinte, nos limites de sua atividade empresarial, procurou atender o que dispõe a legislação.

Apesar do destinatário RINALDO DAVID CANGUSSU ter sido optante pelo Simples Nacional, sua empresa já foi desenquadrada do referido regime em determinado período, podendo ter sido desenquadrada também quando das negociações entre a Autuada e o respectivo destinatário.

Importante destacar que não se desconhece o conteúdo do art. 12, inciso V, alínea “a”, do RICMS/02, conforme vejamos:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

V - a mercadoria for destinada:

a) estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte;

Redação um pouco distinta consta do art. 8º do RICMS/02, o que leva à compreensão inata de que o diferimento se encerra na saída da mercadoria e não em sua entrada, conforme vejamos:

Art. 8º O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, podendo ser estendido a outras operações ou prestações, mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica às operações ou prestações promovidas por microempresa ou empresa de pequeno porte. (Grifos nossos)

Portanto, à luz da dicotomia entre as normas, entende-se pela aplicabilidade do normativo que, salvo melhor juízo, mais se amolda ao caso dos autos, deve-se entender pela exclusão das exigências atinentes às operações vinculada ao destinatário RINALDO DAVID CANGUSSU.

**Sala das Sessões, 07 de dezembro de 2023.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich  
Conselheiro**

CCMIG