

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.602/24/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002972556-04
Impugnação: 40.010156430-26, 40.010156485-67 (Coob.)
Impugnante: Beretens Empreendimentos Agropecuários Ltda
IE: 003667139.00-70
Rafaela Rezende Beretens (Coob.)
CPF: 100.791.006-27
Proc. S. Passivo: FELIPE RABELO HESSEL
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador 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 - MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatação, mediante levantamento quantitativo, de entradas de mercadorias (café cru) desacobertas de documentação fiscal, gerando o encerramento do diferimento do pagamento do ICMS em tais operações, nos termos do art. 12, inciso II do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO - DESTINATÁRIO SIMPLES NACIONAL. Constatação de saídas café cru beneficiado ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que a mercadoria se destinou a estabelecimento enquadrado no regime tributário simplificado do Simples Nacional. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso V, alínea “a” do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de 11/02/20 a 31/12/22:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. Entradas de mercadorias (café cru) desacompanhadas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75*);

2. Utilização indevida do diferimento do ICMS nas saídas de mercadorias (café cru/beneficiado) com destino a empresas enquadradas no Simples Nacional, contrariando o disposto no art. 12, inciso V, alínea “a” do RICMS/02 (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75*).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isoladas capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II, alínea “a” e XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Foi incluída na sujeição passiva, na condição de Coobrigada, a sócia-administradora do estabelecimento autuado, Sra. Rafaela Rezende Beretens, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente, Impugnações às págs. 84/109 (Autuada), 110/135 e 142/171 (Coobrigada), cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 172/182.

A Assessoria do CCMG, após sua análise sobre documentos e argumentos trazidos pelas partes e, em parecer de págs. 183/206, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Das preliminares

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Os Impugnante arguem a nulidade do Auto de Infração, baseando-se nos seguintes argumentos:

- a) Ausência de motivação/fundamentação do lançamento (art. 89, incisos IV e V do RPTA) e cerceamento de defesa do contribuinte;
- b) Falta de indicação/comprovação das operações de entradas supostamente desacompanhadas de notas fiscais (datas, natureza, mercadoria(s), quantidade e partes envolvidas) e do fundamento legal para perda do diferimento;
- c) Falta de indicação das notas fiscais cujo destinatário é optante pelo Simples Nacional;
- d) Falta de memória de cálculo;
- e) Ausência de notificação regular da Coobrigada na via administrativa durante o procedimento de fiscalização;

f) Ilegitimidade passiva da Coobrigada.

No entanto, os argumentos dos Impugnantes não se coadunam com a realidade dos fatos, conforme a seguir demonstrado.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o relatório fiscal anexado ao Auto de Infração é absolutamente claro quanto à natureza das infrações apuradas, aos dispositivos tidos como infringidos e às penalidades aplicadas, *in verbis*:

Relatório Fiscal

1.0 – Período Fiscalizado: 11/02/2020 A 31/12/2022.

2.0 – Trabalho Desenvolvido: Levantamento Quantitativo de Mercadorias.

[...]

5.0 – Irregularidades Apuradas:

5.1 – Mercadoria – Entrada Desacobertada – Levantamento Quantitativo.

Constatou-se, no período fiscalizado, a entrada de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de mercadorias, procedimento tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso II, da Parte Geral do RICMS/02.

O sujeito passivo passou por procedimento fiscal auxiliar exploratório, nos termos do Art. 66, Inc. II, do RPTA-MG, aprovado pelo Dec. 44.747, de 03/03/2008, tendo sido intimado a apresentar as notas fiscais de entrada referente ao período fiscalizado, através do Termo de Intimação 001/2022.

Em atendimento à intimação, **o contribuinte confirmou a inexistência das notas fiscais de entrada, tendo em vista o Contrato de Parceria Agropecuária onde figura como parceira outorgante com Pablo Beretens Guimarães e outros, que figuram como parceiros outorgados.**

Entretanto, de acordo com a legislação vigente, **a existência do contrato de parceria não desobriga a emissão de nota fiscal na transferência de mercadorias entre os contratantes.**

Assim sendo, procedeu-se o encerramento da ação fiscal exploratória e a inclusão da empresa em atividade de Auditoria, com a emissão do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF N° 10.000045239.94. **Em razão das entradas desacobertas de documentação fiscal, encerrou-se o diferimento, conforme previsto no art. 12, inciso II do RICMS/02.**

Exigiu-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea 'a' da mesma lei, considerando o disposto no art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, que prevê a solidariedade pelo recolhimento do imposto devido da pessoa que 'recebe, dá entrada ou mantém em estoque' mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Infringência:

Lei Estadual nº. 6763 de 26.12.1975:

[...]

Lei Federal nº. 5172 de 25.10.1966:

Art. 135, Inciso III.

RICMS/2002 - Aprovado pelo Dec. 43.080 de 13.12.2002:

[...]

Art. 12, Inciso II.

[...]

Penalidade:

Lei Estadual nº. 6763 de 26.12.1975

Art. 55, Inciso II, alínea 'a'

Art. 56, inciso II.

5.2 - Diferimento - Descaracterização - Encerramento - Destinatário Simples Nacional.

Constatou-se no período fiscalizado que o Sujeito Passivo promoveu operações internas de saída de mercadorias (Café Beneficiado) com destino a contribuintes optantes pelo Simples Nacional, com a utilização indevida do diferimento do ICMS, em desacordo com o previsto no art. 12, inciso V, alínea 'a' do RICMS/02.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação nos termos do art. 56, inciso II e Multa Isolada conforme art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Infringência:

Lei Estadual nº. 6763 de 26.12.1975:

[...]

RICMS/2002 - Aprovado pelo Dec. 43.080 de 13.12.2002:

[...]

Art. 12, Inciso V, Alínea a.

[...]

Penalidade:

Lei Estadual nº. 6763 de 26.12.1975

Art. 55, Inciso XXXVII.

Art. 56, inciso II.

6.0 – Observações:

6.1 - A alíquota aplicável na apuração do ICMS devido é a prevista no art. 42, inciso I, alínea 'e' do RICMS/02. 6.2 - **A sócia administradora Rafaela Rezende Beretens**, CPF nº 100.791.006-27, **foi incluída, na condição de Coobrigada**, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por ela praticados no período em que foram constatadas as infrações à legislação tributária, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, **nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.**

6.3 - As infrações foram apuradas com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte.

7.0 – Demonstrativo do Crédito Tributário: ...”

(Destacou-se)

Como se vê, com relação à irregularidade nº 01, ainda antes da formalização do Auto de Infração (fase exploratória), o Fisco já havia intimado a Autuada a apresentar as notas fiscais de entradas da mercadoria (café) por ela comercializada, referentes a todo o período fiscalizado, conforme Termo de Intimação nº 001/2022, abaixo reproduzido, seguido da respectiva resposta, *in verbis*:

Termo de Intimação Fiscal nº 001/22

(Fase Exploratória)

“Nos termos do Art. 195 do Código Tributário Nacional c/c os Artigos 16, incisos III e XIII, 49, 50 e 204 todos da LEI 6.763/75, de 26/12/75, **fica o contribuinte** acima identificado, **intimado a entregar** junto ao Fisco Estadual desta circunscrição, no prazo de 03 (três) dias a contar do recebimento deste, a documentação a seguir:

a) **Notas Fiscais de entrada referente ao período de 01/01/2020 a 30/11/2022 ...”**

(Destacou-se)

Resposta da Autuada

“... Senhor Delegado,

A empresa Beretens Empreendimentos Agropecuários Ltda, empresa com atividade rural, com sede na Zona Rural inscrita no CNPJ (MF) sob o número 36.325.857/0001-29 e nesta repartição sob o número 003.667.139.0070, tendo recebido o Termo de Cientificação expedido por V.Sa. em data de 01/12/2022 e **Termo de Intimação 001/2022** datado de 01/12/2022, **cujo finalidade é a solicitação das Notas Fiscais de Entrada referente ao período de 01/01/2020 a 30/11/2022**, vem mui respeitosamente a vossa presença atender com esclarecimentos acerca das **Notas Fiscais de Entradas**.

A empresa tem sua sede na zona rural – neste município de Formiga – MG, localidade denominada Fazenda Lagoa dos Patos – Fazenda Boa Esperança, é proprietária das terras, **elaborou Contrato de Parceria Agropecuária onde figura como PARCEIRA OUTORGANTE** com Pablo Beretens Guimarães e outros (familiar) que figuram como PARCEIROS OUTORGADOS, Ficou definido neste Contrato de Parceria Agropecuária, de comum acordo entre as partes que a PARCEIRA OUTORGANTE ficaria com a parcela de 20% (Vinte) por cento da produção, e os PARCEIROS OUTORGADOS, ficariam com 80% (oitenta) por cento da produção tendo sido determinado também que os custos, insumos, etc. ficariam em sua totalidade por conta dos PARCEIROS OUTORGADOS, cuja obrigatoriedade da escrituração do LCDPR – Livro Caixa digital do Produtor Rural é cumprida junto à Receita Federal, o que justifica a diferença de percentual na partilha.

No CONTRATO DE PARCERIA ficou claro também que como é PARCERIA, as lavouras nascem já com a determinação da partilha, ou seja 20% (vinte) por cento e 80% (oitenta) por cento e, como é PARCERIA, os RISCOS DE FRUSTRAÇÕES, PERDAS E PREJUÍZOS, também seguem os mesmos percentuais de partilha.

O fato de a PARCEIRA OUTORGANTE, comercializar diretamente sua partilha, os produtos dessa partilha em momento algum se transferiram de local ou mesmo de propriedade, portanto não houve a circulação de mercadoria tanto física quanto fiscal, inexistindo aqui qualquer fato gerador.

E, em virtude de ser somente sua a propriedade das terras, as quais, são entregues aos PARCEIROS OUTORGADOS para a exploração, deixando ali nas

próprias terras objeto da PARCERIA, o que a ela pertence e para sua devida comercialização.

Estas parcelas devidas à PARCEIRA OUTORGANTE na partilha da produção foi objeto de venda totalmente efetivada com a emissão de todas as NOTAS FISCAIS nascendo aqui o Fato Gerador.

O CONTRATO DE PARCERIA é legal e está previsto no Art. 4º onde cita que “Parceria Rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei (artigo 96, VI do Estatuto da Terra). Ou seja, no caso da PARCERIA RURAL, há o requisito intrínseco da partilha de riscos, dos frutos, produtos ou lucros que as partes estipularem. É uma espécie de sociedade capital-trabalho, onde o dono da terra entra com o imóvel e o parceiro com o trabalho, partilhando não só os lucros mas, também, muito importante, os prejuízos que o empreendimento possa ter com a terra nua” Grifo nosso. (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007). <https://direitorural.com.br/author/tobiasmsluz/>

Por fim **cabe então informar que por cumprimento de todo o Contrato de Parceria inexistem Notas Fiscais de entrada** (o que não trouxe nenhum prejuízo ao fisco estadual) **já que os produtos objeto das vendas foram faturados (vendidos) diretamente pela empresa PARCEIRA OUTORGANTE que é de fato a proprietária e produtora destes produtos.**

Na certeza de termos atendido e esclarecido todos os fatos em questão e que estes tenham uma boa acolhida, colocamo-nos ao inteiro dispor desta repartição para quaisquer esclarecimentos necessários ...”

(Destacou-se)

A resposta da Autuada foi a mesma em relação ao Auto de Início de Ação Fiscal, no qual o Fisco solicitou a apresentação dos mesmos documentos fiscais relativos ao Termo acima.

Sendo absolutamente fiel aos fatos acontecidos, o Fisco narrou em seu relatório que “o contribuinte confirmou a inexistência das notas fiscais de entrada, tendo em vista o Contrato de Parceria Agropecuária onde figura como parceira outorgante com Pablo Beretens Guimarães e outros, que figuram como parceiros outorgados”.

Salientou, porém, que, de acordo com a legislação vigente, a existência do contrato de parceria não desobrigava a emissão de nota fiscal na movimentação de mercadorias entre os contratantes, motivo pelo qual foi aplicada a norma contida no art. 12, inciso II do RICMS/02, segundo o qual encerra-se o diferimento quando a operação for realizada sem a emissão da documentação fiscal correspondente.

Além disso, a infração foi devidamente ratificada por meio dos Levantamentos Quantitativos Financeiros Diários (LEQFID) efetuados pelo Fisco (Anexos I a III do AI), relativos aos exercícios de 2020 a 2022, nos quais restou evidente a ocorrência da infração de “saídas sem estoque” (entradas sem notas fiscais), uma vez que todas as notas fiscais de saídas emitidas não tinham lastro em documentos fiscais de entradas e/ou nos respectivos estoques (entradas e estoques nulos, em todo o período fiscalizado), devendo-se destacar que no Anexo IV do AI consta a relação de todas as notas fiscais de saídas emitidas pela Autuada, todas consideradas no levantamento efetuado (notas fiscais de saídas também amparadas no diferimento do ICMS).

O fato de ter havido emissão de notas fiscais de saídas não descaracteriza a ocorrência de entradas sem notas fiscais, ao contrário, pois as entradas desacobertas, como salientado acima, foram apuradas mediante a constatação de “saídas sem estoque”, ou seja, saídas de mercadorias sem lastro em documentação fiscal de entrada.

Esclareça-se que o encerramento do diferimento se refere às entradas desacobertas, não tendo, pois, qualquer vínculo com o diferimento utilizado nas saídas de café beneficiado regularmente acobertas por documentos fiscais.

Foi por esse motivo que o Fisco afirmou que as exigências foram fundamentadas no art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, que prevê a solidariedade pelo recolhimento do imposto devido da pessoa que recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Não há que se falar, portanto, em “falta de indicação/comprovação das operações de entradas supostamente desacompanhadas de notas fiscais (datas, natureza, mercadoria(s), quantidade e partes envolvidas) e do fundamento legal para perda do diferimento”, como tentam fazer crer os Impugnantes.

No tocante à infração nº 02, são igualmente improcedentes os argumentos dos Impugnantes quanto à hipotética falta de indicação das notas fiscais cujos destinatários são optantes pelo Simples Nacional, uma vez que o Fisco, por meio do Anexo V do AI, indicou todas as operações enquadradas em tal situação, conforme demonstrado no quadro abaixo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO V - RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA COM DIFERIMENTO INDEVIDO - OPERAÇÕES COM SIMPLES NACIONAL						
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 01.002972556-04 - BERETENS EMPREENDIMENTOS AGROPECUÁRIOS LTDA - INSC. EST. 003.667139.0070						
Cod Irreg	Descrição	Número	DT Emissão	IE	Razão Social	Vlr Ope
5	Operações com Simples Nacional	000000053	14/07/2021	0037116130071	VISTA ALEGRE IND.E COM.DE CAFE LTDA	55.385,00
5	Operações com Simples Nacional	000000062	10/08/2021	0038401930049	AMANDA CAROLINE DE FARIA	39.600,00
5	Operações com Simples Nacional	000000063	10/08/2021	0013546830040	MARCIA SILVA FARIA	36.000,00
5	Operações com Simples Nacional	000000067	23/08/2021	0038401930049	AMANDA CAROLINE DE FARIA	46.200,00
5	Operações com Simples Nacional	000000068	23/08/2021	0013546830040	MARCIA SILVA FARIA	46.612,50
						223.797,50

Além disso, os demonstrativos denominados “Consulta Histórico de Empresas no Simples Nacional” (págs. 76/78), comprovam que as mercadorias, de fato, foram destinadas a estabelecimentos de empresas optantes pelo Simples Nacional.

A alegação de falta de apresentação de memória de cálculo também não procede, tendo em vista que o “Anexo 6 – Demonstrativo do Crédito Tributário” demonstra a apuração realizada pelo Fisco, para cada irregularidade cometida, observados os demais anexos a ele correlatos, confira-se:

ANEXO VI - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO							
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 01.002972556-04 - BERETENS EMPREENDIMENTO AGROPECUÁRIOS LTDA - INSC. EST. 003.667139.0070							
PERÍODO	OCORRÊNCIA	ANEXO	BASE DE CÁLCULO ICMS	ALÍQUOTA	ICMS	MULTA REVALIDAÇÃO (50%)	MULTA ISOLADA (20%)
dez/20	1.019.008	I	6.090.552,45	18%	1.096.299,44	548.149,72	1.218.110,49
dez/21	1.019.008	II	8.738.964,83	18%	1.573.013,67	786.506,83	1.747.792,97
dez/22	1.019.008	III	8.952.214,80	18%	1.611.398,66	805.699,33	1.790.442,96
SUBTOTAL			23.781.732,08		4.280.711,77	2.140.355,89	4.756.346,42
jul/21	1.007.001	V	55.385,00	18%	9.969,30	4.984,65	11.077,00
ago/21	1.007.001	V	168.412,50	18%	30.314,25	15.157,13	33.682,50
SUBTOTAL			223.797,50		40.283,55	20.141,78	44.759,50
TOTAL			24.005.529,58		4.320.995,32	2.160.497,67	4.801.105,92
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....							11.282.598,91

Noutro enfoque, há que se destacar que todos os atos e procedimentos formais fiscalizatórios devem ser comunicados aos contribuintes do imposto, inexistindo qualquer obrigação legal de idêntico tratamento em relação aos seus sócios administradores, mesmo porque estes são considerados como tacitamente cientificados em relação às empresas pelas quais são responsáveis.

Como bem salienta o Fisco, o Auto de Início de Ação Fiscal deve ser entregue ao contribuinte do imposto sujeito à ação fiscal, nos termos da legislação que rege a matéria.

Ressalte-se, de toda forma, que a Coobrigada foi quem efetivamente recebeu os Termos de Início de Ação Fiscal Exploratória e Termo de Intimação 001/2023, com cientificação, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme comprovantes anexados às págs. 07/08.

Foi também notificada do início da ação fiscal em 03/07/23, por meio do AIAF nº 10.000045239.94, momento em que o Sujeito Passivo foi intimado a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresentar as notas fiscais de entradas referentes ao período fiscalizado (ciência à pág. 09).

Não prospera também o argumento da Coobrigada de que o Auto de Infração foi fundamentado em legislação integralmente revogada pelo Decreto Estadual 48.589/23.

É cediço que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos do citado art. 144 do CTN.

Código Tributário Nacional

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ademais, o novo RICMS somente produziu efeitos a partir do dia 01/07/23, conforme dispõe os seus artigos 191 e 192.

Art. 191 - Ficam revogados o Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2022, e o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS por ele aprovado, vigente em 30 de junho de 2023.

Art. 192 - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2023.

A correção ou não da inclusão da sócia-administradora no polo passivo da obrigação tributária se confunde com o mérito e no mérito será analisada.

Assim, contrariamente à afirmação dos Impugnantes, o presente Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas.

Conclui-se, portanto, que inexistente qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária e aplicou de forma escorreita a penalidade cabível.

Além disso, da leitura de suas peças defensórias, verifica-se que os Impugnantes compreenderam plenamente as infrações que lhe foram imputadas, inexistindo, portanto, qualquer hipótese de cerceamento de defesa.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pelos Impugnantes.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de 11/02/20 a 31/12/22:

1. Entradas de mercadorias (café cru) desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, II, “a” da Lei nº 6.763/75*);

2. Utilização indevida do diferimento do ICMS nas saídas de mercadorias (café cru/beneficiado) com destino a empresas enquadradas no Simples Nacional, contrariando o disposto no art. 12, inciso V, alínea “a” do RICMS/02 (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75*).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isoladas capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II, alínea “a” e XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

[...]

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. (Destacou-se)

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Contrapondo-se ao feito fiscal, os Impugnantes apresentam os argumentos abaixo, que serão analisados na ordem em que relatados:

• Alegações de ilegalidade da cobrança do ICMS pelo descumprimento de obrigação acessória:

Os Impugnantes alegam que a cobrança do ICMS referente às supostas operações desacobertadas de nota fiscal é nitidamente ilegal e indevida, uma vez que o mero descumprimento de uma obrigação acessória não enseja o lançamento de tributo, mas a aplicação de penalidade pecuniária, conforme art. 113 do CTN.

Argumentam, nessa linha, que o suposto descumprimento de uma obrigação acessória, qual seja, a ausência de emissão de documento fiscal, não possibilita a cobrança imediata do tributo principal (ICMS), motivo pelo qual a cobrança não deve subsistir, visto que nitidamente ilegal e indevida.

No entanto, o caso tratado nos autos não se refere a descumprimento exclusivo de obrigação acessória.

Nesse sentido, há que se destacar que o art. 5º, § 1º, item 1 da Lei nº 6.763/75 estabelece a incidência do ICMS sobre a operação relativa à circulação de mercadoria, ocorrendo o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, nos termos do art. 6º, inciso VI da mesma lei, cuja movimentação deve ocorrer obrigatoriamente com a emissão da documentação fiscal correspondente (ar. 39, § 1º).

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

[...]

§ 1º O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar.

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

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

Art. 39. Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

§ 1º A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

Por outro lado, segundo o disposto no art. 7º do RICMS/02, ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior, ou seja, o diferimento consiste em mera técnica de tributação, não se confundindo com isenção, imunidade ou não-incidência, uma vez que a incidência resta efetivamente configurada, todavia, o pagamento é simplesmente postergado.

O item 17 do Anexo II do RICMS/02 prevê o diferimento do pagamento do ICMS nas saídas de café cru, observadas as condições estabelecidas nos arts. 111 a 146 da Parte 1 do Anexo IX do mesmo diploma legal.

No entanto, para ambas as infrações narradas no Auto de Infração, o encerramento do diferimento do ICMS está expressamente previsto no art. 12, incisos II e V, alínea “a” do RICMS/02, hipóteses em que é considerado esgotado o prazo para o recolhimento do imposto devido, a teor do disposto no art. 89, incisos I e IV do mesmo diploma legal.

RICMS/02

Art. 12. **Encerra-se o diferimento quando:**

[...]

II - **a operação for realizada** ou o serviço prestado **sem documento fiscal;**

[...]

V - **a mercadoria for destinada:**

a) **a estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte.** (Destacou-se)

Art. 89. **Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto,** inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - **sem documento fiscal,** ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido. (Destacou-se)

No caso da primeira infração (entradas sem notas fiscais), o estabelecimento autuado responde pelo ICMS devido e seus respectivos acréscimos legais, por força do disposto no art. 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75, isto é, por receber o café desacobertado de documentação fiscal.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

[...]

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacobertada de documento fiscal.

Assim, ao contrário das alegações dos Impugnantes, no caso dos autos, a exigência do ICMS relativo às operações autuadas está em perfeita sintonia com a legislação que rege a matéria.

• Alegações quanto à inoccorrência do fato gerador do ICMS na transferência de frutos da parceria:

Os Impugnantes narram que o Auto de Infração descreveu a matéria tributável como sendo “em razão das entradas desacobertas de documentação fiscal”, acarretando o encerramento do diferimento.

Ressaltam, porém, que a remessa de frutos em contrato de parceria sequer configura o fato gerador do referido tributo.

Expõem que, nos termos do art. 155, inciso II da CF/88, o ICMS incide, dentre outras hipóteses, sobre operações relativas à circulação de mercadorias. No entanto, a mera circulação física de mercadoria não implica na hipótese descrita acima, o que só ocorre com a mudança de titularidade da propriedade de forma onerosa.

Afirmam que, dessa forma, para a incidência do tributo e consequente obrigação acessória (Nota Fiscal), é importante avaliar se houve transferência de titularidade ou não do bem físico circulado, fato este que não ocorreu no presente caso, posto se tratar de mero cumprimento de Contrato de Parceria Rural, regulamentada pelo Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64).

Informam que o referido contrato foi firmado entre a Pessoa Jurídica Beretens Empreendimentos Agropecuários Ltda (parceira outorgante) e as Pessoas Físicas de Pablo, Paula, Ricardo, Isabela e Rafaela Beretens (parceiros outorgados) em 04 de janeiro de 2021.

Salientam que as características principais das Parcerias Rurais são a divisão dos riscos da produção e a distribuição dos frutos pelo parceiro outorgante do imóvel rural proporcionalmente à quota estabelecida na legislação específica.

Sustentam que os frutos da participação na Parceria sempre foram de propriedade da Beretens Empreendimentos Agropecuários Ltda - antes mesmo da sua colheita -, razão pela qual não se trata de hipótese de incidência do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Questionam como seria possível emitir Nota Fiscal cujo remetente é a Beretens Empreendimentos Agropecuários Ltda e o destinatário é, também, a Beretens Empreendimentos Agropecuários Ltda.

Acrescentam que, de acordo com a Súmula nº 166 do STJ, não constitui fato gerador do imposto estadual o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Reproduzem decisões do STJ (REsp nº 44.563/SP) e TJ-GO (Apelação 00118312720198090176) sobre matérias análogas e argumentam que, inexistindo fato gerador do ICMS (obrigação principal), não pode haver exigência de obrigação acessória, haja vista esta ter como caráter possibilitar o Fisco de realizar a principal, consoante art. 113 do CTN.

Concluem, ao final, que, não havendo a transferência da titularidade da produção das Autuadas, mas sim o mero deslocamento físico dos frutos da parceria, é inviável a cobrança do ICMS sobre as operações (obrigação principal) e, por conseguinte, da nota fiscal de remessa (obrigação acessória).

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão aos Impugnantes.

Ressalte-se, inicialmente, que o inteiro teor do Contrato de Parceria Agropecuária citado pelos Impugnantes encontra-se acostado no grupo “Outros” dos Anexos do Auto de Infração, cujos principais excertos (imagens) estão abaixo reproduzidos:

INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE PARCERIA AGROPECUÁRIA

Pelo presente instrumento particular de Parceria Agropecuária, de um lado, na qualidade de **PARCEIRA OUTORGANTE, BERETENS EMPREENDIMENTOS AGROPECUARIOS LTDA.**, com sede e foro jurídico na Fazenda Lagoa dos Patos, Zona Rural – CEP 35.578.899, no município de Formiga – Minas Gerais, inscrita no CNPJ sob o nº. 36.325.857/0001-29, registrada no Cartório de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoas Jurídicas de Formiga/MG, sob o nº 2383, Livro A-47, pág. 249, neste ato, representada por seu sócio administrador **PABLO BERETENS GUIMARÃES**, brasileiro, natural de Santa Rita de Caldas/MG, divorciado, em união estável sob o regime de separação absoluta de bens, filho de José Beretens Ventura e de Maria do Carmo Guimarães Beretens, portador do RG 10.389.336, inscrito no CPF sob o nº 002.215.308-00, residente e domiciliado na Rua Marciano Montssart, nº 574, Bairro Quizinho, Formiga/MG, CEP 35570-220.

e de outro lado, na qualidade de **PARCEIROS OUTORGADOS**,

[...]

PARTE DO IMÓVEL QUE ENTREGA – OBJETO

CLÁUSULA SEGUNDA – Da área total de **1.117,6148 has (mil, cento e dezessete hectares, sessenta e um ares e quarenta e oito centiares)**, dos imóveis acima descritos, a **PARCEIRA OUTORGANTE** entrega aos **PARCEIROS OUTORGADOS**, a totalidade das áreas objeto do presente instrumento, em parceria agropecuária, para estes realizarem o Cultivo de Arroz, Cultivo de Milho, Cultivo de Trigo, Cultivo de Soja, Cultivo de Batata, Cultivo de Feijão, Plantação de Girassol, Cultivo de Aveia, Cultivo de Sorgo, Cultivo de Milheto, Plantio de Braquiara, Cultivo de Café, Criação de Bovinos para Corte, Criação de Bovinos para Leite ou qualquer outra atividade agropecuária por parceria ou conta própria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DA DIVISÃO DO RESULTADO DA PARCERIA

CLÁUSULA TERCEIRA – Em retribuição ao fornecimento de terra, a **PARCEIRA OUTORGANTE** receberá 20% (vinte por cento) da produção total obtida pelos **PARCEIROS OUTORGADOS**, nos imóveis objetos deste contrato.

Parágrafo Único- A **PARCEIRA OUTORGANTE** e os **PARCEIROS OUTORGADOS**, de comum acordo estabelecem que a entrega dos frutos da parceria equivalente a 20% (vinte por cento) da produção total anual possa ser convertida em um ou mais produtos, utilizando como base a média de preço da região, na data do relatório de quitação.

CLÁUSULA QUARTA – Os **PARCEIROS OUTORGADOS** serão responsáveis pelos custeios e investimentos necessários ao processo de produção, e de outro lado, credores do produto das colheitas ou resultados positivos deduzidos a participação da **PARCEIRA OUTORGANTE**, nas seguintes proporções:

PARCEIROS OUTORGADOS	RESULTADOS em (%)
PABLO BERETENS GUIMARÃES	80%
PAULA REZENDE BERETENS CHICRI SILVA	5%
RICARDO REZENDE BERETENS	5%
ISABELA REZENDE BERETENS	5%
RAFAELA REZENDE BERETENS	5%
TOTAL	100%

A FORMA DE PAGAMENTO DA PARTICIPAÇÃO DA PARCEIRA OUTORGANTE

CLÁUSULA QUINTA – O pagamento da participação da **PARCEIRA OUTORGANTE** se dará em produtos, a critério de acordo entre as partes, sempre no final de cada safra ou de acordo com a conveniência entre as partes e não deverá ultrapassar o dia 31 de dezembro de cada ano contratual.

Parágrafo Único- Os **PARCEIROS** acordam que poderá ser feito adiantamento de frutos de parceria dos **PARCEIROS OUTORGADOS** à **PARCEIRA OUTORGANTE**. Este adiantamento será descontado do valor correspondente aos 20% (vinte por cento) da produção ao final da safra.

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CLÁUSULA OITAVA - As receitas e despesas realizadas na **INSCRIÇÃO ESTADUAL DE PRODUTOR RURAL** sob o nº 001172338.00-59, em nome do **PARCEIRO OUTORGADO PABLO BERETENS GUIMARÃES**, existente no estado de Minas Gerais, a partir da assinatura deste, passará a ser utilizada pela presente **PARCERIA**, sendo de responsabilidade solidária de todos os **PARCEIROS OUTORGADOS** na proporção de sua participação.

O art. 96, § 1º da Lei Federal nº 4.504/64 estabelece que parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, internagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, de determinados riscos.

Lei Federal nº 4.504/64

Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências.

Seção III Da Parceria Agrícola, Pecuária, Agro-Industrial e Extrativa

Art. 96. Na parceria agrícola, pecuária, agroindustrial e extrativa, observar-se-ão os seguintes princípios:

[...]

VI - na participação dos frutos da parceria, a quota do proprietário não poderá ser superior a:

VII - **aplicam-se à parceria agrícola, pecuária, agropecuária, agroindustrial ou extrativa as normas pertinentes ao arrendamento rural, no que couber**, bem como as regras do contrato de sociedade, no que não estiver regulado pela presente Lei.

[...]

§ 1º **Parceria rural é o contrato agrário** pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, internagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:

(Destacou-se)

Como se vê, a própria lei federal acima equipara a parceria agropecuária ao arrendamento rural, no que couber.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, nos termos do art. 10, inciso III da Portaria SRE nº 72/09, no caso de PARCERIA rural, os parceiros outorgante e outorgado adotarão inscrições distintas.

Portaria SRE nº 72/09

Art. 10. No caso de exploração de atividade rural em imóvel de terceiro, inclusive nas hipóteses de comodato, arrendamento, locação, PARCERIA rural e venda de mata em pé, será observado o seguinte:

[...]

III - em se tratando de PARCERIA rural em que houver partilha dos frutos, os parceiros outorgante e outorgado adotarão inscrições distintas. (Destacou-se)

É obrigatória, portanto, a inscrição estadual distinta dos parceiros outorgante e outorgados, questão que, a priori, foi observada pelos parceiros, pois, de acordo com a cláusula oitava do Contrato de Parceria, *“as receitas e despesas realizadas na INSCRIÇÃO ESTADUAL DE PRODUTOR RURAL sob o nº 001172338.00-59, em nome do PARCEIRO OUTORGADO PABLO BERETENS GUIMARÃES, existente no estado de Minas Gerais, a partir da assinatura deste, passará a ser utilizada pela presente PARCERIA, sendo de responsabilidade solidária de todos os PARCEIROS OUTORGADOS na proporção de sua participação”*.

Feitas essas observações, há que se destacar que, segundo o contrato de parceria em apreço, a Autuada (Parceira Outorgante), em retribuição ao fornecimento de terra, recebe 20% (vinte por cento) da produção total obtida pelos Parceiros Outorgados, nos imóveis rurais vinculados ao contrato.

Como bem salienta o Fisco, o Contrato de Parceria é uma forma de arrendamento rural, no qual os Parceiros Outorgados assumem toda a responsabilidade pela produção, cabendo à Autuada ceder os imóveis rurais, tendo como contrapartida um percentual da produção total, ou seja, no contrato de parceria agrícola, assim como no arrendamento rural, a terra onde ocorre a produção é considerada estabelecimento do Parceiro Outorgado, quando este é o responsável por toda atividade produtiva, sendo exatamente este o caso dos autos.

Sendo assim, para fins tributários, os Parceiros Outorgados, responsáveis pelo estabelecimento produtor, devem promover as saídas das mercadorias produzidas, em nome próprio.

Com relação ao recebimento da parte do contrato de parceria que cabe à Autuada, se o pagamento fosse feito em dinheiro, não haveria que se falar em circulação de mercadoria, tendo em vista já serem os Parceiros Outorgados, para fins tributários, os responsáveis por darem saída à produção total e ao cumprimento das obrigações tributárias correspondentes.

Entretanto, como o pagamento ocorre na forma de entrega de parte das mercadorias produzidas, há uma nova etapa de circulação, sendo de responsabilidade dos Parceiros Outorgados a emissão da documentação fiscal correspondente em favor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da Autuada (Parceira Outorgante), nos termos do art. 1º, inciso I da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, assim como pelo cumprimento das demais obrigações tributárias pertinentes.

Anexo V - RICMS/02

Art. 1º Os estabelecimentos, inclusive o de produtor rural inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55:

I - sempre que promoverem a saída de mercadorias.

Assim, de acordo com o dispositivo acima, é obrigatória a emissão de nota fiscal pelos produtores rurais, na qualidade de Parceiros Outorgados, referente à parte das mercadorias por eles produzidas e entregues à Autuada, em cumprimento ao contrato de parceria firmado entre as partes.

Como esclarecido no tópico anterior, o art. 5º, § 1º, item 1 da Lei nº 6.763/75 estabelece a incidência do ICMS sobre a operação relativa à circulação de mercadoria, ocorrendo o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, nos termos do art. 6º, inciso VI da mesma lei, cuja movimentação deve ocorrer obrigatoriamente com a emissão da documentação fiscal correspondente (ar. 39, § 1º da lei retrocitada c/c art. 1º, inciso I da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02).

Por sua vez, o item 17 do Anexo II do RICMS/02 prevê o diferimento do pagamento do ICMS nas saídas de café cru, observadas as condições estabelecidas nos arts. 111 a 146 da Parte 1 do Anexo IX do mesmo diploma legal.

No entanto, o encerramento do diferimento do ICMS está expressamente previsto no art. 12, incisos II, hipótese em que é considerado esgotado o prazo para o recolhimento do imposto devido, a teor do disposto no art. 89, inciso I do mesmo diploma legal.

Conforme já salientado, no caso da primeira infração (entradas sem notas fiscais), o estabelecimento autuado responde pelo ICMS devido e seus respectivos acréscimos legais, por força do disposto no art. 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75, isto é, por receber o café desacobertado de documentação fiscal.

Contrariamente à afirmação/questionamento dos Impugnantes, as notas fiscais não emitidas envolvem pessoas distintas, pois deveriam ter como remetente os produtores rurais (Parceiros Outorgados) e como destinatária a Autuada (Parceira Outorgante).

Não há que se falar, portanto, em súmula 166 do STJ, pois o caso tratado nos autos não se refere a transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

De toda forma, cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, em 19/04/23, em julgamento dos embargos de declaração interpostos na ADC nº 49, concluindo sobre a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do inciso II do § 3º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, excluindo do seu âmbito de

incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, com modulação de seus efeitos para que tenha eficácia pró futuro, a partir do exercício financeiro de 2024.

Assim, até 31/12/23, permanece a incidência do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular,

Logo, ainda que se admitisse que o caso dos autos se referisse a transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, as exigências fiscais estariam legalmente respaldadas (art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75), pois a presente autuação se restringe ao período de 11/02/20 a 31/12/22.

Verifica-se, dessa forma, que a exigência do ICMS relativo às operações autuadas está em perfeita sintonia com a legislação que rege a matéria.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isoladas capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II, alínea “a” e XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Da Sujeição Passiva

Conforme relatado, foi incluída no polo passivo da obrigação tributária a Sra. Rafaela Rezende Beretens, sócia-administradora do estabelecimento autuado, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II e art. 207, §§ 1º, item 1 da Lei nº 6.763/75.

CTN

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

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.

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

§ 1º Respondem pela infração:

1. conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, ressalvado o disposto no item seguinte;

[...]

§ 2º Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

A infração narrada no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, não se confunde com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infração em cuja definição o dolo específico é elementar.

Correta, portanto, a inclusão da sócia supracitada no polo passivo da obrigação tributária, nos termos previstos nos dispositivos legais acima reproduzidos.

Da Arguição de Aplicação de Multa Isolada Superior ao Crédito Tributário

Os Impugnante afirmam que o valor da multa isolada aplicada é superior ao montante do ICMS exigido, contrariando o princípio do não-confisco, previsto no art. 150 da CF/88.

Acrescentam que, em casos análogos, este E. Conselho “já se manifestou, por unanimidade, favoravelmente aos contribuintes para limitar a aplicação de multas”, oportunidade em que transcrevem a decisão relativa ao Acórdão nº 22.464/20/2ª:

ACÓRDÃO Nº 22.464/20/2ª

EMENTA (PARCIAL)

“... MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - FLORESTA EM PÉ. CONSTATADO, MEDIANTE ANÁLISE DE DOCUMENTOS APRESENTADOS AO FISCO PELA COBRIGADA (CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE FLORESTA DE EUCALIPTO EM PÉ), QUE A AUTUADA PROMOVEU SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE NOTAS FISCAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO, ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO PARA ADEQUAR A

EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA AO LIMITADOR PREVISTO NO § 2º, INCISO I, DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75, OU SEJA, LIMITAR A MULTA ISOLADA A DUAS VEZES O VALOR DO IMPOSTO INCIDENTE NA OPERAÇÃO. ENTRETANTO, **A MULTA ISOLADA DEVE SER REDUZIDA A 20% (VINTE POR CENTO) DO VALOR DA OPERAÇÃO, NOS TERMOS DA ALÍNEA “A” DO INCISO II DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75.** LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.” (DESTACOU-SE)

Entendem, dessa forma, ser flagrante a necessidade de reexame da multa isolada aplicada, haja vista: (I) não haver crédito tributário devido e, assim, inexistência de obrigação acessória que enseja a aplicação de penalidade; (II) não ter sido respeitado o limite de 20% (vinte por cento) fixado pelo Supremo Tribunal Federal e (III) a multa isolada ser superior a 100% (cem por cento) do suposto crédito tributário.

Sem razão, contudo, os Impugnantes.

Ressalte-se, nesse sentido, que nos tópicos anteriores já foi demonstrada a correção das exigências fiscais, uma vez caracterizadas as infrações narradas no Auto de Infração.

Por outro lado, conforme relato inicial, as exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isoladas capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II, alínea “a” e XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Portanto, o Acórdão nº 22.464/20/2ª não tem qualquer interferência sobre o feito fiscal, pois, naquele processo, a 2ª Câmara de Julgamento apenas decidiu pela adequação da penalidade originalmente aplicada pelo Fisco, reduzindo-a ao percentual de 20% do valor da operação, nos termos do art. 55, Inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, que é exatamente a penalidade aplicada no presente caso.

Além disso, a multa isolada exigida foi adequada ao limitador estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, que equivale a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, considerando-se que a carga tributária incidente na operação é de 18% (dezoito por cento).

As questões de cunho constitucional suscitadas pelos Impugnantes (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada

Quanto à arguição dos Impugnantes de que estariam sendo duplamente penalizados em função de uma única infração, há que se destacar que as multas foram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

As Multas Isoladas previstas no art. 55, incisos II, alínea “a” e XXXVII da Lei nº 6.763/75 referem-se a descumprimento de obrigação acessória, ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

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

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

[...]

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, **recebê-la**, tê-la em estoque ou depósito **desacobertada de documento fiscal**, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

[...]

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. (Destacou-se)

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

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

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

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Acrescente-se que, ao contrário da pretensão dos Impugnantes, não se aplica ao caso dos autos a norma estabelecida no art. 211 do RICMS/02, pois as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infrações narradas no presente processo não são conexas “com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem”.

Quanto ao questionamento da Impugnante à incidência de juros de mora também sobre as multas e sua apuração, constata-se que o art. 226 da Lei n.º 6.763/75 assim dispõe sobre o tema:

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

O Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), instituído pelo Decreto n.º 44.747/08, em seus arts. 212 e 215, trata da incidência de juros sobre tributo e multa nos seguintes termos:

Art. 212 - **Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados, terão, se for o caso, seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.**

(...)

Art. 215 - **Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora**, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(Destacou-se).

A Resolução n.º 2.880/97 atende ao disposto no art. 212 do RPTA, ao disciplinar a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado. Veja-se:

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, **acrescidos de multa e de juros de mora** equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil. (Destacou-se).

Comprovado está, portanto, que há previsão legal para a cobrança de juros incidentes sobre as multas decorrentes de descumprimento das obrigações principal e acessória. A apuração dos juros é apresentada no Demonstrativo do Crédito Tributário, às págs. 03/04.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Autuada, sustentou oralmente o Dr. Felipe Rabelo Hessel e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Otávio Martins de Sá. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora), Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich e Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 06 de fevereiro de 2024.

**Alexandre Périssé de Abreu
Presidente / Relator**

CCMG

P