
Acórdão:	25.169/25/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004247948-43	
Impugnação:	40.010159520-70	
Impugnante:	Raiz Sementes II Ltda	
	IE: 004656768.00-59	
Proc. S. Passivo:	BRUNA ANDREIA DE OLIVEIRA ROCHA/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – CONSIGNAÇÃO A MENOR – DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Constatou-se que, nas operações de saída e de retorno de mercadorias que a Autuada promoveu, esta consignou, na nota fiscal correspondente, a base de cálculo incorreta do imposto, fazendo constar, conforme reformulação do lançamento, valor igual a zero. Conduta irregular que ocasionou a ausência de recolhimento do ICMS, ao arrepio do que é previsto na legislação tributária vigente à época dos fatos geradores. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para ajustar o valor da multa isolada ao novo limite de 50% do valor do imposto incidente na operação. Corretas as exigências do imposto devido, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada remanescente capitulada no art. 55, inciso XXXVII c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO SEM ORIGEM. Constatada a apropriação indevida de crédito de ICMS, em virtude da sua inexistência, o que foi comprovado pelo confronto entre a EFD do mês de novembro de 2023 e a DAPI do mesmo período. Corretas as exigências do imposto devido em virtude da glosa do crédito, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS - LIVRO REGISTRO DE ENTRADA E SAÍDA. Constatada a falta de notas fiscais de entrada e saída de mercadorias na Escrituração Fiscal Digital da Contribuinte. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para ajustar o valor da multa isolada ao novo limite de 50% do valor do imposto incidente na operação. Correta a exigência da Multa Isolada remanescente prevista no art. 55, inciso I c/c § 2º, incisos I e II do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, constatadas no período de outubro de 2023 a novembro de 2024:

1 - Deixou de consignar os valores das bases de cálculo e dos ICMS devidos nas operações relacionadas no Anexo 1 dos autos, bem como deixou de recolher o ICMS no valor original de R\$ 1.014.637,90;

2 - Deixou de consignar os valores das bases de cálculo e dos ICMS devidos nas notas fiscais nºs 000000056 e 000000057, ambas de 22/01/24, relativas ao retorno das mercadorias recebidas através das Notas Fiscais nºs 22245115, 22246192 e 22253173, emitidas nos dias 24 e 25/10/23. Além disso, constatou-se que a Autuada deixou de recolher o ICMS no valor original de R\$ 6.516,72, relativo às operações ocorridas através das Notas Fiscais nºs 000000056 e 000000057;

3 - Apropriou-se indevidamente de crédito de ICMS no valor original de R\$ 662,28, através de lançamento deste valor na sua Declaração de Apuração e Informação do ICMS DAPI de novembro de 2023;

4 - Deixou de registrar na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, as notas fiscais relacionadas no arquivo denominado CredTribNFnãoEscrituradas (Anexo 4 dos autos), cujo valor total das operações é R\$ 579.411,34.

Para as irregularidades 1, 2 e 3 exige-se o ICMS devido e a Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Em relação a Multa Isolada, aplicou-se a prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 para os itens 1 e 2, a do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 para o item 3 e a do inciso I do art. 55 e, nos casos de isenção, não incidência, diferimento ou suspensão, a do seu § 2º, inciso II, todos da mesma lei para o item 4.

Esclareça-se que, conforme Relatório Fiscal Complementar inicial (págs. 11/14) e Anexos iniciais do e-PTA, os valores das Multas Isoladas previstas no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (20% do valor da base de cálculo), no inciso XXVI do art. 55 (50% do valor do crédito indevidamente apropriado) e no I do citado art. 55 (10% do valor da operação), quando da lavratura do Auto de Infração, eram inferiores ao limitador previsto no inciso I do § 2º art. 55 da referida lei (redação vigente à época - duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 151/173 e documentos de págs. 174/507.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 508/509, para alterar as redações contidas nos itens 1 e 2 do Auto de Infração, notadamente para substituir as expressões “**deixou de consignar**” para “**consignou com valores iguais a zero**”, a qual, contudo, não levou a alteração no valor do crédito tributário lançado, ou seja, permaneceu o mesmo valor do crédito tributário exigido. As redações foram, assim, substituídas:

1 - Consignou com valores iguais a zero, os valores das bases de cálculo e dos ICMS devidos nas operações relacionadas no Anexo 1 dos autos bem como deixou de recolher o ICMS no valor original de R\$ 1.014.637,90;

2 - Consignou com valores iguais a zero, os valores das bases de cálculo e dos ICMS devidos nas notas fiscais nºs 000000056 e 000000057, ambas de 22/01/24, relativas ao retorno das mercadorias recebidas através das Notas Fiscais nºs 22245115, 22246192 e 22253173, emitidas nos dias 24 e 25/10/23. Além disso, constatou-se que a Autuada deixou de recolher o ICMS no valor original de R\$ 6.516,72, relativo às operações ocorridas através das Notas Fiscais nºs 000000056 e 000000057;

3 - Apropriou-se indevidamente de crédito de ICMS no valor original de R\$ 662,28, através de lançamento deste valor na sua Declaração de Apuração e Informação do ICMS DAPI de novembro de 2023;

4 - Deixou de registrar na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, as notas fiscais relacionadas no arquivo denominado CredTribNFnãoEscrituradas (Anexo 4 dos autos), cujo valor total das operações é R\$ 579.411,34.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 523/526, alegando a nulidade do termo de reformulação por ausência de fato novo ou erro de fato, sendo este juridicamente inválido por afastar-se dos limites do art. 149, inciso VIII do CTN.

A Fiscalização, novamente, promove reformulação ao lançamento às págs. 530/531 para reduzir as Multas Isoladas das irregularidades 1 e 2 previstas no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e da irregularidade 4 prevista inciso I do art. 55 da referida lei, de forma a aplicar o novo percentual do limitador previsto no inciso I do § 2º, da Lei nº 6.763/75, conforme alteração trazida pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, por ser mais benéfico à Contribuinte, na forma do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Desta feita, a Contribuinte foi intimada novamente da reabertura do prazo para aditamento da impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário, por 10 (dez) dias, nos termos do art. 120, inciso II e § 2º, do RPTA.

Ainda inconformado, o Sujeito Passivo promoveu novo aditamento à Impugnação às págs. 547/549, na qual este defende, mais uma vez, que não seria hipótese de reformulação do lançamento, sob a ótica do art. 149, inciso VIII do CTN e que as alterações sucessivas do lançamento demonstram a sua instabilidade. Reafirma que o crédito tributário remanescente continua apoiado em premissas frágeis e inconsistentes, notadamente em virtude da existência de duplicidade de exigência, glosa de créditos legítimos e desproporcionalidade das multas aplicadas que superam 100% do valor do imposto.

Por derradeiro, a Fiscalização apresenta Manifestação Fiscal de págs. 553/569, na qual impugna todos os argumentos apresentados nas três Impugnações do Sujeito Passivo.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. Alega que a autuação padece de vícios formais que comprometem a higidez do lançamento tributário e violam os princípios do devido processo legal, da legalidade e da ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88), sobretudo pela ausência de fundamentação clara sobre a correlação entre as infrações descritas e as penalidades aplicadas.

Defende que a fiscalização não identificou os documentos utilizados para aferição de valores, nem justificou tecnicamente a metodologia adotada, limitando-se a basear-se em presunções.

Acrescenta que não há qualquer demonstração de que a base de cálculo considerada pela empresa contrariava os valores de entrada mais recente ou parâmetros normativos previstos no art. 13, inciso IV, e § 19, item 2, da Lei nº 6.763/75 e no Anexo XV do RICMS/MG, tampouco foi apontado qualquer uso indevido de valores inferiores à MVA legal.

Assim, conclui que a ausência de fundamentação adequada compromete a própria validade do lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN.

Além disso, em aditamento à Impugnação de págs. 523/526 e 547/549, também invoca a nulidade do Auto de Infração, em virtude da alegada impossibilidade de reformulação do lançamento, tais como realizado pela Fiscalização, pois não existiu fato novo nem erro de fato apto a justificar a revisão de ofício, concluindo que ainda subsistem vícios que comprometem o lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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.

De início, é importante ressaltar que a Autuada não atendeu à intimação fiscal datada de 25/02/25, que foi entregue juntamente com o auto de início de ação fiscal, o que motivou a lavratura do Auto de Infração, que se utilizou exclusivamente da sua escrita fiscal e dos documentos fiscais emitidos por ela ou terceiros.

Destaca-se que nos itens 5 e 6 do Relatório Fiscal Complementar a Fiscalização descreve minuciosamente o trabalho executado e as irregularidades apuradas, as quais estão individualizadas nos anexos do Auto de Infração.

Em relação a irregularidade 01, ficou claro que o Fisco constatou que a Autuada consignou com valores iguais a zero os valores das bases de cálculo e do ICMS devido nas operações relacionada no Anexo 1 do Auto de Infração (posteriormente substituído pelo Anexo 24), o que gerou a ausência de recolhimento deste tributo na importância de R\$ 1.014.637,90.

Restou, ainda, claro que não há qualquer justificativa para aplicação da isenção, devendo as operações serem tributadas normalmente. Colaciona-se trecho do Relatório Fiscal Complementar de págs. 513/520:

(...)

Tal constatação se deu pela análise das notas fiscais eletrônicas relacionadas no Anexo 1 dos autos (vide cópia dos DANFE's destas notas no Anexo 3 dos autos), bem como pela inexistência de comprovantes de recolhimento de ICMS correspondentes às operações discriminadas no referido Anexo 1. Muito embora conste nas notas fiscais o Código de Situação Tributária "40" (relativo a operações com isenção de ICMS), e, a nota fiscal nº 000000048 de 14/11/2023, descreva que a operação nela descrita é isenta de ICMS nos termos do item 3.3 b do Anexo 1, do RICMS/2002, o Fisco não viu justificativa para que fosse aplicada isenção de ICMS nas operações relacionadas no Anexo 1 dos autos.

Destaca-se que, além do contribuinte ter descumprido à determinação do artigo 100, da parte geral, do RICMS/2023, quando da emissão das notas fiscais relacionadas no Anexo 1, mesmo intimada (vide intimação entregue juntamente com o auto de início de ação fiscal constante destes autos), a autuada não comprovou que referidas operações poderiam ter ocorrido com isenção de ICMS, ou com falta de destaque do ICMS devido nas notas fiscais.

O Anexo 1 dos autos demonstra o crédito tributário devido.

(...)

Desta feita, a base de cálculo zerada foi rechaçada e devidamente demonstrada pela Fiscalização, não havendo que se falar em qualquer nulidade quanto a este ponto.

Ressalta-se que, conforme pode ser conferido no Anexo 3 dos autos, todas as notas fiscais autuadas na referida infração possuem o CST "040" (isenta), o que a Fiscalização discorda e aponta (Anexo 24 dos autos) a alíquota aplicável à operação (coluna "Q" da planilha), a base de cálculo (coluna "P" da planilha) e o valor do ICMS devido (Coluna "R" da planilha), o que, frise-se, não é rebatido pela Impugnante que se limita a trazer aos autos argumentos que não condizem com o que foi retratado pela Fiscalização.

Em relação a infração 2, também foi explicado pela Fiscalização que as notas fiscais autuadas se tratavam de notas de retorno, as quais estão indicadas nos Anexo 2 dos autos (000000056 e 000000057), relativo a produtos indicados nas notas fiscais eletrônicas relacionados no Anexo 3 dos autos (notas nºs 22245115, 22246192 e

22253173), que também consignam base de cálculo igual a zero, gerando uma ausência de recolhimento de ICMS de R\$ 6.516,72.

A infração 3, por sua vez, decorre de apropriação indevida de crédito de ICMS, concluída pela análise da EFD e da DAPI da própria Contribuinte, sendo estes documentos evidenciados nos anexos 6 e 7 dos autos.

Por fim, a infração 4 decorre da ausência de registro das notas fiscais indicadas no Anexo 4 do Auto de Infração, conclusão que deriva da análise da sua escrita fiscal (arquivo do SPED fiscal entregue pela Contribuinte) e das referidas notas fiscais eletrônicas não registradas.

Desta feita, conclui-se que todos os elementos necessários para identificar o crédito tributário estão presentes no Auto de Infração e seus anexos, em total respeito ao art. 142 do CTN. Destaca-se que, 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 que não foi feito.

No mais, o Auto de Infração está claro, com a imputação e descrição de todas as autuações, acompanhadas das devidas planilhas que indicam as notas fiscais objeto de lançamento (e notas fiscais por amostragem em PDF), base de cálculo do ICMS, alíquota aplicada, tipo de operação autuada, Multa de Revalidação e Multa Isolada, assim como o limitador aplicado para o seu cálculo.

Assim, conclui-se que o presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Em relação às alegadas nulidades sobre as retificações promovidas pelo Fisco às págs. 508/509 e 530/531, melhor sorte não assiste à Impugnante.

Isto porque, em relação a primeira reformulação, conforme relatado, percebe-se que esta ocorreu apenas para a alteração da descrição das irregularidades, nas quais, ao invés de dizer que a autuada “deixou de consignar os valores das bases de cálculo” nas notas fiscais dos Anexos 1 e 2, foi dito que a Contribuinte “consignou com valores iguais a zero”.

A referida alteração, contudo, não alterou, mas apenas aclarou, a acusação fiscal, pois a consignação de base de cálculo igual a zero é equivalente a ausência de consignação da base de cálculo.

Destaca-se, que a reformulação não levou a alteração no valor do crédito tributário lançado, ou seja, permaneceu o mesmo valor do crédito tributário exigido.

Além disso, a autuação descrita no item 1 continuou a versar sobre ausência de recolhimento de ICMS em operação de venda de mercadorias, em que houve o equivocado enquadramento das operações como sujeitas a isenção. O Anexo 20, que substituiu o Anexo 01, na primeira reformulação, continua indicando as mesmas notas fiscais autuadas, com os mesmos valores de operação, base de cálculo, alíquota, valor do ICMS devido e multas aplicadas, o que demonstra a inexistência de alteração substancial na infração.

O mesmo raciocínio pode ser empreendido no item 2 da autuação fiscal, pois este, após a primeira reformulação efetuada continuou a exigir o recolhimento do ICMS referente as notas fiscais de retorno de mercadoria nº 56 e 57, as quais estavam vinculadas as notas fiscais de aquisição de mercadorias (22245115, 22246192 e 22253173), em que houve o devido creditamento do imposto. Também não houve alteração nos documentos fiscais e valores indicados no Anexo 19 que substituiu o Anexo 2 dos autos.

Portanto, frise-se, não houve alteração na acusação fiscal, nos dispositivos tidos por infringidos e naqueles relativos às penalidades aplicadas, mas apenas alteração na redação autuação, baseada no esclarecimento da conduta perpetrada pela Impugnante representada pelos seus documentos fiscais.

Assim, a reformulação efetuada pelo Fisco está amparada no art. 120, § 1º do RPTA:

RPTA

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

(...)

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

(...)

Ressalte-se que o Fisco concedeu ao Sujeito Passivo novo prazo de 30 (trinta) dias para aditamento ou apresentação de nova Impugnação, bem como para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com as reduções legais cabíveis.

Em relação a segunda reformulação, destaque-se que essa decorreu de alteração da legislação tributária, em benefício à Contribuinte, razão pela qual o crédito tributário sofreu **redução em seu valor**, inexistindo, portanto, qualquer prejuízo à Contribuinte ou fragilidade do auto, conforme defendido pela Impugnante. Explica-se:

Conforme relatado, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, foram aplicadas pela Fiscalização as Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso XXXVII (item 1 e 2), inciso XXVI (item 3) e inciso I, bem como § 2º, inciso II nos casos de isenção, não incidência, diferimento ou suspensão (item 4), sendo que em todos os casos, o montante da penalidade aplicada não ultrapassou o limite máximo legalmente estabelecido à época da elaboração do trabalho fiscal, equivalente a duas vezes o valor total do ICMS incidente sobre as operações autuadas (§ 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

§ 2º - **As multas previstas neste artigo:**

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

(...)

(Destacou-se)

Contudo, a redação do inciso I do § 2º acima, foi alterado pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

Efeitos, a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

I - **ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação** ou prestação;

(...)

(Destacou-se)

Portanto, **o valor da multa isolada exigida foi adequado ao novo limite estabelecido pela Lei nº 25.378/25**, o que foi devidamente realizado pela Fiscalização na segunda reformulação, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

CTN

Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

(...)

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

(...)

c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**

(...)

(Destacou-se)

Diante do exposto, as nulidades indicadas nos aditamentos às Impugnações também não merecem qualquer acolhida.

Em relação ao pedido de perícia, este também deve ser rechaçado, posto que desnecessário ao deslinde da controvérsia, na forma do art. 142, §1º, inciso II, alínea “a” do RPTA, uma vez que todos os questionamentos suscitados pelo Impugnante em seus quesitos já estão devidamente demonstrados nos autos.

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de págs. 171, os quais objetivam questionar a natureza dos bens glosados, se estes se tratam de bens de uso e consumo ou se são aplicados diretamente na sua operação logística, assim como promove questionamentos que objetivam travar uma verdadeira revisão do lançamento efetuado (não escrituração das notas fiscais, base de cálculo da multa isolada, adequação dos documentos fiscais da impugnante).

Todavia, conforme será abordado no mérito, houve uma verdadeira confusão da Impugnante quanto a natureza da autuação que, conforme descrita anteriormente, nos seus 4 itens não são glosados créditos das notas relacionadas pela Impugnante, de modo que se mostra desnecessário perseguir a natureza desses bens, se de uso e consumo ou não.

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

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

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

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Como relatado, a presente autuação trata da constatação de que, nas operações que promoveu, no período de outubro de 2023 a novembro de 2024, a Autuada cometeu as seguintes irregularidades:

1 - Consignou com valores iguais a zero, os valores das bases de cálculo e dos ICMS devidos nas operações relacionadas no Anexo 1 dos autos bem como deixou de recolher o ICMS no valor original de R\$ 1.014.637,90.

2 - Consignou com valores iguais a zero, os valores das bases de cálculo e dos ICMS devidos nas notas fiscais nºs 000000056 e 000000057, ambas de 22/01/24, relativas ao retorno das mercadorias recebidas através das notas fiscais nºs 22245115, 22246192 e 22253173, emitidas nos dias 24 e 25/10/23. Além disso, constatou-se que a autuada deixou de recolher o ICMS no valor original de R\$ 6.516,72, relativo às operações ocorridas através das notas nºs 000000056 e 000000057.

3 - Apropriou-se indevidamente de crédito de ICMS no valor original de R\$ 662,28, através de lançamento deste valor na sua Declaração de Apuração e Informação do ICMS DAPI de novembro de 2023.

4 - Deixou de registrar na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, as notas fiscais relacionadas no arquivo denominado CredTribNFnãoEscrituradas (Anexo 4 dos autos), cujo valor total das operações é R\$ 579.411,34.

Para as irregularidades 1, 2 e 3 exige-se o ICMS devido e a multa de revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação a Multa Isolada, aplicou-se a prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 para os itens 1 e 2, a do inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 para o item 3 e a do inciso I do art. 55 e, nos casos de isenção, não incidência, diferimento ou suspensão, a do seu § 2º, inciso II, todos da mesma lei para o item 4.

Conforme Relatório Fiscal Complementar inicial (págs. 11/14) e Anexos iniciais do e-PTA, os valores das Multas Isoladas previstas no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (20% do valor da base de cálculo), no inciso XXVI do art. 55 (50% do valor do crédito indevidamente apropriado) e no I do citado art. 55 (10% do valor da operação), quando da lavratura do Auto de Infração, eram inferiores ao limitador previsto no inciso I do § 2º art. 55 da referida lei (redação vigente à época - duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

A Contribuinte foi intimada, via Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000053638.18 e planilha anexa, às págs. 05/08, a apresentar razões que justificassem a conduta da empresa em desconformidade com a legislação, o que não foi, todavia, atendido.

Inconformada, a Autuada apresenta Impugnação, na qual alega, em síntese, que atua no segmento de comércio atacadista de sementes e grãos, adquirindo insumos de produtores rurais, com posterior revenda para empresas especializadas no beneficiamento de sementes, as quais dão continuidade ao processo industrial.

Destaca que, até o exercício de 2023 estava enquadrada no regime do Simples Nacional, tendo migrado para o regime normal de tributação devido ao crescimento de suas operações.

Relata que ao migrar de regime, manteve os procedimentos fiscais adotados por seus fornecedores e parceiros comerciais em exercícios anteriores, todavia, foi surpreendida com a autuação em comento.

Salienta, entretanto, que nesta ocorreu a glosa indevida de créditos relativos a bens de uso e consumo e ativos imobilizados, em desacordo com a correta classificação fiscal (Anexo: “NF Consumo e Ativos” – e-PTA fl. 07), assim como a ausência de consideração de comprovantes de recolhimento do ICMS referente a NF-e nº 81.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Conforme aclarado em Manifestação Fiscal, a planilha que a Impugnante anexa aos autos para fundamentar a sua argumentação (Anexo 17) não foi utilizada pela Fiscalização para fundamentar a autuação em nenhuma das infrações descritas, inexistindo qualquer infração relacionada a glosa de crédito das notas relacionadas neste documento.

Destaca-se que a Impugnante se equivoca ao referenciar a referida planilha, que foi enviada junto com o AIAF, como se esta fosse o Anexo 1 dos autos, ou seja, a planilha que fundamenta a infração 1 dos autos (consignar com valores iguais a zero, os valores das bases de cálculo e dos ICMS devidos nas operações relacionadas no Anexo 1 dos autos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ou seja, não há na infração 01 qualquer glosa de créditos e, muito menos de bens do ativo imobilizado e de uso e consumo, razão pela qual a irresignação na Impugnante não merece prosperar.

A única cobrança de ICMS, contida no presente Auto de Infração, referente a apropriação indevida de crédito de ICMS está descrita no item 3 da autuação (item 6.3 do relatório fiscal anexo ao auto) e não se refere às notas mencionadas pela Impugnante.

Em relação ao suposto recolhimento de ICMS referente à operação de venda de sementes da Nota Fiscal nº 081, o que se percebe é que a Impugnante junta às págs. 500/501 cópia do DANFE e Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), que alude ao ICMS DIFAL recolhido na operação para o Estado do Paraná (local de destino da mercadoria).

Assim, em relação ao valor do ICMS exigido pelo Estado de Minas Gerais, referente a venda interestadual da mercadoria, tributada sob a alíquota de 12%, conforme de vislumbra nas linhas 33 e 34 do Anexo 1 (substituído pelo anexo 20 e, posteriormente, 24 dos autos), não foi comprovado pela Impugnante qualquer recolhimento.

Diante do exposto, o que se percebe é que a Impugnante não trouxe aos autos argumentos e documentos comprobatórios capazes de ilidirem o trabalho fiscal, o qual, conforme já destacado no tópico preliminar, está claro e contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

Em relação a infração 1, no Relatório Fiscal, a Fiscalização esclarece que consta no Anexo 1 (substituído pelo anexo 20 e, posteriormente, 24 dos autos) o demonstrativo com a apuração da Base de Cálculo do ICMS de cada item das notas fiscais, sendo identificados, nos documentos fiscais objeto da autuação, a falta de indicação da base de cálculo do ICMS ou indicação como sendo zero, o que dá ensejo, além da cobrança do ICMS e Multa de Revalidação a cobrança da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Para encontrar o valor exigido de ICMS, foi aplicada alíquota de ICMS para a operação, de acordo com os produtos descritos, conforme art. 11, incisos I e II, do RICMS/23, c/c as Parte I e II do Anexo I do mesmo RICMS/23 e a determinação da base de cálculo foi baseada no valor do produto constante no próprio documento fiscal. Levou-se, ainda, em consideração a necessidade de recomposição das respectivas Bases de Cálculo, observando o fato de o ICMS integrar sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, nos termos do art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

(Destacou-se)

Em relação a infração 2, a mesma metodologia foi aplicada pela Fiscalização, que entendeu por segregá-las apenas pelo fato de que as notas fiscais indicadas nos Anexo 2 dos autos (000000056 e 000000057) se tratava de retorno dos produtos indicados nas notas fiscais eletrônicas relacionados no Anexo 3 dos autos (notas nºs 22245115, 22246192 e 22253173).

Assim, para ambas as infrações (itens 1 e 2) estando comprovada ausência de recolhimento do ICMS nas notas fiscais indicadas, portanto, em decorrência das irregularidades já descritas, correta a exigência do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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)

Já o ato de consignar, na nota fiscal correspondente, a base de cálculo incorreta do imposto, fazendo constar a base de cálculo igual a zero, atrai a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, sendo adequada ao limitador previsto no § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, conforme transcrição a seguir:

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:

(...)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...) (Destacou-se)

No que tange a **infração 3**, a irregularidade decorre de apropriação indevida de crédito de ICMS, na qual foi constatado pelo confronto entre a EFD do mês de novembro de 2023 da Contribuinte e análise da sua DAPI do mesmo período, na qual foi verificada a apropriação de um crédito de ICMS inexistente, sobre o qual a Impugnante sequer se manifesta em sua defesa.

Assim, pela irregularidade, exige-se o ICMS apropriado indevidamente de R\$ 662,28, acrescido da Multa de Revalidação de 50%, prevista no art. 56, inciso II, da Lei 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei 6.763/75. Colaciona-se:

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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado; (...)

Como se vê, referida penalidade isolada é de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, de sorte que, portanto, já foi exigida atendendo o disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25 (50% - cinquenta por cento do valor do imposto incidente na operação).

Por fim, em relação a **irregularidade 4**, esta decorre da ausência de registro em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD das notas fiscais indicada no Anexo 04 dos autos, sendo exigido pela Fiscalização a Multa Isolada constante no art. 55, inciso I, adequada ao limitador previsto no § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e, nos casos de isenção, não incidência, diferimento ou suspensão, a Multa Isolada do inciso II do § 2º do citado art. 55 da referida lei. Examine-se:

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:

(...)

I - por faltar registro de documento fiscal na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto, conforme definido em regulamento - 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação, reduzida a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

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.

(...)

Desta feita, diferentemente do que alega a Impugnante em sua defesa, as multas aplicadas pela Fiscalização todas encontram embasamento legal, sendo feita a devida segregação entre as diferentes infrações apontadas e os respectivos percentuais de penalidade.

Sobre o pedido subsidiário de não cabimento de multa isolada por ausência de descumprimento de obrigações acessórias, ante ser este mero reflexo na divergência de interpretação decorrente da obrigação principal, melhor sorte não assiste à Impugnante.

Percebe-se que a exigência do ICMS e da multa de revalidação decorrem do descumprimento de obrigação principal exigida em razão da falta de recolhimento do imposto no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória. Possuem, portanto, naturezas distintas e autônomas.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

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

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

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

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da 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 INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* ou não cabimento da multa isolada, por descumprimento reflexo, apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Ademais, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, 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*:

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às págs. 508/509 e 530/531. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 27 de novembro de 2025.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

P