Acórdão: 23.893/25/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003993613-22
Impugnação: 40.010158368-27
Impugnante: CSN Cimentos Brasil S.A.
IE: 493073229.52-22
Proc. S. Passivo: Eduardo Pugliese Pincelli/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIFERIMENTO. Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS incorretamente destacados em notas fiscais de entradas referentes às aquisições internas de substância mineral (gipsita britada), uma vez que tais operações se encontram amparadas pelo diferimento do imposto, nos termos do art. 8º do RICMS/02 c/c item 29, subalínea “b.1” do Anexo II do mesmo diploma legal. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS incorretamente destacados em notas fiscais de entradas referentes às aquisições internas da mercadoria “gipsita britada”, uma vez que tais operações se encontram amparadas pelo diferimento do imposto, nos termos do art. 8º da Parte Geral do RICMS/02 c/c item 29, subalínea “b.1” do Anexo II do mesmo Regulamento, no período de 01/11/19 a 31/12/20.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do E-Pta, cujos argumentos são refutados pelo Fisco, requerendo a manutenção do lançamento.

DECISÃO

Das Preliminares:

1. Da Arguição de Nulidade do Lançamento – “Precariedade de Motivação”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante afirma que o lançamento, tal como lavrado, é precário, eis que: (i) amparado em dispositivos legais que estavam revogados à época da lavratura do Auto de Infração e (ii) foi baseado em relatório fiscal que não se sustenta.

Nesse sentido, a Impugnante, após salientar que o RICMS/02 (Decreto nº 43.080/02) foi substituído pelo RICMS/23 (Decreto nº 48.589/23), ressalta que o Fisco fundamentou o Auto de Infração no RICMS/02, indicando os dispositivos de legislação revogada para motivar a acusação fiscal, isto é, o Fisco se ateve a inserir a norma revogada, sem verificar a possibilidade de que tais regramentos já não seriam mais aplicáveis.

Assim, a seu ver, o presente lançamento é nulo de pleno direito, pois a indicação correta dos dispositivos legais infringidos é requisito básico para a lavratura do Auto de Infração.

Noutra vertente, a Impugnante afirma que, de acordo com o relatório fiscal, a justificativa do Fisco entender que seria o caso de diferimento se resume ao fato de que os fornecedores se encontram inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e enquadrados sob o Regime de Recolhimento de apuração normal do imposto, denominado 'Débito e Crédito', o que não afasta a aplicação do instituto do diferimento do imposto nos termos do inciso I, § 1º do art. 8º da Parte Geral do RICMS/02.

Pontua, nessa linha, que na visão materializada pelo Fisco, o § 1º do inciso I do art. 8º do RICMS/02 não daria amparo para afastar o diferimento em relação a operação com contribuintes que estão sob o regime de recolhimento de apuração normal.

Pondera, porém, que em breve leitura do referido dispositivo, tem-se que ele literalmente excepciona o diferimento em relação às operações praticadas por fornecedores com porte econômico de Microempresa - ME e Empresa de Pequeno Porte - EPP, ou seja, o Fisco fundamenta a aplicação do diferimento justamente em dispositivo que trata de exceção à hipótese de diferimento.

Questiona qual foi o fundamento legal utilizado pelo Fisco para adotar posicionamento restritivo de que não se aplicaria à quebra do diferimento, mesmo se tratando de ME e EPP, oportunidade em que sustenta que o dispositivo legal utilizado como fundamentação para a acusação fiscal é perfeitamente aplicável ao presente caso.

Informa que a grande maioria das operações foram realizadas por fornecedor caracterizado como ME.

Argumenta que, com base nessa dinâmica, o dispositivo citado pelo Fisco não apenas é contraditório com a motivação do Relatório, mas também torna a autuação ilíquida e incerta, eis que se está diante justamente da exceção de aplicação do diferimento.

Cita e reproduz ementa do Acórdão nº 23.992/21/3ª.

Conclui, nesses termos, que resta claro que o AI sequer passa pelo crivo da legalidade, pois amparado em normas revogadas e relatório precário, furtando-se o Fisco de promover a atividade de lançamento de maneira completa e clara, como

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dispõe e impõe o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, razão pela qual não há outro caminho a não ser a decretação de sua nulidade.

No entanto, inexistente qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que a infração narrada pelo Fisco se refere a fatos geradores ocorridos no período de 01/11/19 a 31/12/20, no qual o RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, encontrava-se em plena vigência.

Esclareça-se que o RICMS/23 (Decreto nº 48.589/23) surtiu efeitos somente a partir de 01/07/23, conforme informação pública constante no sítio eletrônico da SEF/MG; confira-se:

REGULAMENTO DO ICMS - 2023

Efeitos a partir de 1º/07/2023

(Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023 - MG de 23)

[...]

REGULAMENTO DO ICMS - 2002

Efeitos até 30/06/2023

(Aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 - MG de 14)

Disponível em:

https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms//index.html

Portanto, corretamente agiu o Fisco ao fundamentar a presente autuação em dispositivos do RICMS/02, nos termos do art. 144 do CTN, *in verbis*:

CTN

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. (Grifou-se)

Por outro lado, da leitura do Relatório Fiscal Anexado ao Auto de Infração, verifica-se que o Fisco esclareceu que o diferimento legalmente previsto não é opcional, mas sim obrigatório, conforme dispõe o art. 8º, *caput*, do RICMS/02.

RICMS/02

Art. 8º **O imposto será diferido** nas hipóteses relacionadas no Anexo II, nas hipóteses específicas de diferimento previstas no Anexo IX e, ainda, naquelas não previstas nos supracitados anexos, desde que autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação. (Grifou-se)

Ato contínuo, o Fisco destacou que os fornecedores remetentes da Gipsita Britada relacionados no demonstrativo acostado no “Anexo 2” se encontram inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e enquadrados sob o Regime de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Recolhimento de Apuração Normal do Imposto, denominado “Débito e Crédito” (Anexo 6), o que não afasta a aplicação do instituto do diferimento do imposto nos termos do inciso I, § 1º do art. 8º do RICMS/02.

Tal observação foi feita porque, de acordo com o § 1º, inciso I do dispositivo acima, o diferimento não se aplica às operações promovidas por microempresa ou empresa de pequeno porte, representando uma exceção à regra imperativa/obrigatória contida no *caput* do art. 8º do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 8º ...

§ 1º - O disposto no *caput*:

I - não se aplica às operações ou prestações promovidas por microempresa ou empresa de pequeno porte; (Grifou-se)

Considerando-se que a Autuada adquiriu o produto relacionado à presente autuação de empresas enquadradas no sistema normal de apuração do ICMS por débito e crédito, isto é, não são microempresas ou empresas de pequeno porte, o Fisco afirmou que “*não poderiam os fornecedores remetentes das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais constantes no Demonstrativo acostado no ‘Anexo 2’ destacar o ICMS nos referidos documentos, conforme estabelece o inciso II do art. 16 da Parte Geral do RICMS/02*”:

RICMS/02

Art. 16. Na documentação fiscal relativa à operação ou prestação com o imposto diferido:

I - será consignada a expressão: “Operação (ou prestação) com pagamento do imposto diferido nos termos do (indicar o dispositivo) do RICMS” ou “Operação (ou prestação) com pagamento do imposto diferido - Regime Especial/PTA n°, autorizado nos termos do (indicar o dispositivo) do RICMS”, conforme o caso;

II - não será destacado o valor do imposto diferido; (Grifou-se)

Assim sendo, o Fisco afirmou em seu relatório que “*não poderia a Autuada, na qualidade de destinatária dessas mercadorias, apropriar-se, a título de crédito, do ICMS indevidamente destacado nas notas fiscais em questão, em razão da vedação expressa prevista nos artigos 14 e 70, inciso XII, ambos da Parte Geral do RICMS/02*”:

RICMS/02

Art. 14. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o adquirente ou o destinatário da mercadoria ou do serviço não se debitarão em separado pelo imposto diferido na operação ou prestação anteriores, **sendo-lhes vedado abater o respectivo valor como crédito.** (Grifou-se)

Art. 70. **Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito,** quando:

[...]

XII - a operação ou a prestação que ensejarem a entrada de mercadoria ou bem ou o recebimento de serviço forem realizadas com diferimento, salvo se o adquirente da mercadoria ou do bem ou destinatário do serviço debitarem-se, para pagamento em separado, do imposto devido na operação ou na prestação; (Grifou-se)

Como se vê, **é totalmente incondizente com a realidade dos fatos o argumento da Impugnante** de que “o dispositivo citado pela i. Fiscal não apenas é contraditório com a motivação do Relatório, mas também torna a autuação ilíquida e incerta”, pois, inversamente à sua afirmação, foram citados como embasamento legal e/ou como infringidos dispositivos e normas legais absolutamente pertinentes à infração que lhe foi imputada, sem qualquer contradição com a acusação fiscal, inexistindo, também, qualquer incerteza ou iliquidez do crédito tributário, uma vez que restrito às operações relacionadas no Anexo 2 do AI, que se refere às aquisições por ela promovidas de GIPSITA BRITADA de contribuintes do ICMS que **não** se confundem com microempresas ou empresas de pequeno porte.

Verifica-se, portanto, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do RPTA e art. 142 do CTN, 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, todos absolutamente pertinentes à infração apurada, e daqueles relativos às penalidades aplicadas.

Não há que se falar, também, em 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 esmerada as penalidades cabíveis.

Por fim, destaca-se que o Acórdão nº 23.992/21/3ª não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois, tal decisão, que resultou na improcedência do lançamento, se baseou na ausência de provas da infração imputada ao Sujeito Passivo, questão meritória que não se confunde com os aspectos formais inerentes ao lançamento em análise.

2. Da Arguição de Cerceamento de Defesa

A Impugnante reproduz a observação contida no Relatório Fiscal anexado ao AI, que possui o seguinte teor:

Relatório Fiscal Complementar

(...) Observação: a Autuada solicitou prorrogação de prazo para cumprimento dos Termos de Intimação referente a comprovação das operações realizadas com os respectivos comprovantes de pagamento da mercadoria com a identificação dos lançamentos contábeis e os respectivos extratos bancários, conforme Termos de Intimação anexados no e-PTA (Grupo AIAF). Mesmo que a Autuada venha a

apresentar a documentação solicitada comprovando a realização das operações, tal comprovação não legitima o crédito apropriado pela Autuada, uma vez que o imposto foi destacado e apropriado indevidamente, em razão da existência do diferimento do pagamento do imposto nos termos do art. 8º da Parte Geral do RICMS/02 c/c item 29, alínea 'b', subalínea 'b.1' do Anexo II do mesmo Regulamento.”

Afirma, a seguir, que o Auto de Infração foi lavrado no curso do prazo de dilação por ela requerido e deferido pelo Fisco.

Relata, nesse sentido, que o referido prazo se esgotaria tão somente em 21/10/24, salientando, porém, que tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 07/10/24, ou seja, antes mesmo de apresentar toda a documentação que lhe foi solicitada, o Fisco presumiu que a infração estaria caracterizada.

Expõe o seu entendimento de que o Fisco não poderia solicitar diversos documentos e, no curso do levantamento documental, lavrar o presente Auto de Infração, fato que caracterizaria, a seu ver, cerceamento ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório esculpido no Código de Defesa do Contribuinte deste Estado, contrariando, ainda, o princípio da moralidade, previsto no art. 37 da Constituição Federal de 1988 – CF/88.

Conclui, nessa linha, que mais uma vez resta caracterizada a nulidade da Autuação Fiscal.

Contudo, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Impugnante.

Ressalte-se, nesse sentido, que a presente autuação não está fundamentada nos documentos solicitados nos termos de intimação citados pela Impugnante, sendo esta a razão pela qual o Fisco lançou a observação acima reproduzida em seu relatório fiscal.

Como já informado, a acusação fiscal se refere a aproveitamento indevido de créditos de ICMS incorretamente destacados em notas fiscais de entradas referentes às aquisições internas de gipsita britada, uma vez que tais operações se encontram amparadas pelo diferimento do imposto, nos termos do art. 8º do RICMS/02 c/c item 29, subalínea “b.1” do Anexo II do mesmo diploma legal.

A glosa dos créditos promovida pelo Fisco fundamenta-se, basicamente, no art. 70, inciso XII do RICMS/02, que veda o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando a operação que ensejar a entrada de mercadoria for realizada com diferimento do imposto.

Portanto, para elidir o feito fiscal, basta à Impugnante demonstrar que as operações objeto da presente autuação não estão sujeitas ao diferimento do ICMS, ou seja, que o ICMS relativo às suas aquisições de gipsita britada foi corretamente destacado nos documentos fiscais emitidos pelos seus fornecedores relacionados no Anexo II do AI, sendo desnecessária/irrelevante, portanto, a apresentação da documentação solicitada pelo Fisco em fase anterior à formalização do lançamento em tela.

Da análise da impugnação apresentada, verifica-se que a Impugnante compreendeu e se defendeu plenamente da acusação fiscal.

Apenas a título de exemplo, em sua peça defensiva a Impugnante afirma textualmente que a acusação que lhe foi imputada foi a apropriação indevida de créditos de imposto em decorrência de as operações que lastrearam os créditos estarem alcançadas pelo diferimento, acrescentando que: (i) não houve qualquer acusação de que os documentos fiscais, com os respectivos destaques de ICMS, ou de que os fornecedores eram inidôneos; (ii) não houve qualquer questionamento a respeito da regularidade das operações e (iii) não houve qualquer questionamento a respeito do recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais.

Por oportuno, seguem abaixo as considerações do Fisco sobre a questão em debate:

Manifestação Fiscal

A Impugnante alega cerceamento de defesa uma vez que o Auto de Infração foi lavrado no curso do prazo de dilação deferido pela Fiscalização.

Conforme citado na Impugnação consta no 'Relatório Fiscal Complementar', anexo ao Auto de Infração, a seguinte observação: ...

De fato, em 30/08/2024, o Fisco intimou a Impugnante a apresentar, relativamente às notas fiscais de aquisição de GIPSITA dos fornecedores CUNHA & SILVA LTDA e SUPRIMIX TRANSPORTE E LOGÍSTICA, comprovação das operações realizadas com o respectivo comprovante de pagamento da mercadoria com a identificação dos lançamentos contábeis e os respectivos extratos bancários, bem como informar como a mercadoria foi transportada quanto à modalidade do frete, apresentando os documentos fiscais relacionados ao transporte, o comprovante de pagamento do frete e comprovante de pagamento do ICMS do transporte quando for o caso. Em 02/09/2024, a Impugnante tomou ciência do Termo de Intimação, e até o momento, vem solicitando pedidos de prorrogação de prazo para atendimento à referida intimação.

No entanto, mesmo que a Impugnante venha comprovar a realização das operações de aquisição de GIPSITA, **tal comprovação não legitima o crédito apropriado** por ela, **uma vez que o imposto foi destacado e apropriado indevidamente, em razão da existência do diferimento do pagamento do imposto** nos termos do art. 8º da Parte Geral do RICMS/02 c/c item 29, alínea "b", subalínea "b.1" do Anexo II do mesmo Regulamento.

(...)

Quanto à alegação de que o lançamento não se mostra afinado com a Lei nº 13.515/00 - Código de Defesa do Contribuinte, também não tem razão a Impugnante, uma vez que **foram observados os princípios de que trata a lei, não há abuso na constituição do crédito tributário e lhe está sendo garantido o direito à ampla defesa no âmbito do processo administrativo.**

(Grifou-se)

Rejeitam-se, portanto, as prefaciais arguidas pela Impugnante.

Do Mérito:

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS incorretamente destacados em notas fiscais de entradas referentes às aquisições internas de gipsita britada, ocorridas no período de 01/11/19 a 31/12/20, uma vez que tais operações se encontram amparadas pelo diferimento do imposto, nos termos do art. 8º da Parte Geral do RICMS/02 c/c item 29, subalínea “b.1” do Anexo II do mesmo Regulamento.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Autuada apresenta os argumentos a seguir enumerados, analisados conforme apresentados.

1. “Inequívoca Violação ao Princípio da Não-Cumulatividade. Enriquecimento sem Causa do Estado”

A Impugnante destaca que o lançamento é precário quanto à motivação no que tange ao mérito da exigência, pois contraria o princípio da não-cumulatividade, aplicável em âmbito nacional com base no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88.

Nesse sentido, a Impugnante cita os arts. 19 e 20 da Lei Complementar (LC) nº 87/96, bem como o art. 28 da Lei nº 6.763/75, dentre outros, e afirma que, conforme os mencionados dispositivos legais, todas as entradas de mercadorias, desde que pertinentes à atividade do estabelecimento, geram direito ao crédito de ICMS, isto é, havendo entrada real ou simbólica de mercadorias tributadas pelo ICMS, resta assegurado ao contribuinte o correspondente direito ao crédito.

Realça que essa é a regra geral vigente desde o advento da LC nº 87/96. A esta regra geral, os parágrafos do art. 20 impõem exceções em relação às mercadorias alheias à atividade do estabelecimento e às vinculadas a determinadas saídas não tributadas ou isentas, as quais não refletem a natureza dos créditos por ela apropriados, pois não foi acusada de se apropriar de créditos sobre aquisições não tributadas ou isentas.

Salienta que o próprio regulamento mineiro, na redação vigente e na redação revogada, assegura o crédito do montante destacado e cobrado na nota fiscal, conforme arts. 68 do RICMS/02 e 33 do RICMS/23.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frisa que a acusação que lhe foi imputada foi a apropriação indevida de créditos de imposto em decorrência de as operações que lastream os créditos estarem alcançadas pelo diferimento.

Acentua que o Fisco questiona apenas se ela poderia usar os créditos destacados, pois considera que as operações deveriam ter sido realizadas sem recolhimento de ICMS pelo fornecedor devido ao diferimento.

Tal procedimento, a seu ver, caracteriza evidente transferência do ônus fiscalizatório aos contribuintes, complementando que apenas observou o princípio da não cumulatividade e se creditou do imposto recolhido nas etapas anteriores não cabendo a ela o dever de fiscalizar o porte econômico, ou ainda, o regime de apuração tributária dos seus fornecedores, bem como a adequada observância às regras de diferimento pelos fornecedores, pois tal ônus é do Fisco.

Pontua que, independentemente de eventual equívoco incorrido pelos fornecedores, é assegurado o aproveitamento dos créditos decorrentes das operações praticadas com adquirentes de boa-fé, nos termos da Súmula nº 509 e do Tema Repetitivo nº 272, ambos do STJ.

Ressalta que o Fisco, ao analisar a operação isolando a sua conduta e desconsiderando toda a cadeia comercial envolvida nas operações autuadas, contrariou o princípio da não cumulatividade e, ainda, exigiu o mesmo tributo em duplicidade.

Menciona que, diante do recolhimento do imposto pelos fornecedores e da presente glosa dos respectivos créditos, o Estado de Minas Gerais, no limite, deveria restituir os valores recolhidos à Impugnante, que arcou com o ônus financeiro do imposto destacado nas notas fiscais e incluído no preço de aquisição dos insumos, conforme o art. 166 do CTN, ou seja, se houve pagamento de imposto de forma indevida e esse valor foi posteriormente creditado, as operações se tornaram fiscalmente neutras. Ao cancelar o crédito, torna-se necessário restituir o valor pago a maior.

Reafirma que o Fisco ignorou que ela tão somente se creditou com base no pagamento realizado a título de ICMS, que se encontra devidamente destacado em nota fiscal.

Enfatiza que a técnica de arrecadação do diferimento, que é uma substituição tributária para trás; visa tão somente otimizar tarefas de fiscalizar e arrecadar tributos.

No entanto, os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente.

O princípio da não cumulatividade do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, como não poderia deixar de ser, foi devidamente inserido na LC nº 87/96 (art. 19), assim como na Lei nº 6.763/75 (art. 28) e no RICMS/02 (art. 62).

Porém, a própria LC nº 87/96, em seu art. 23, disciplina que **o direito de crédito**, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado às condições estabelecidas na legislação**.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Seguindo essa linha, o art. 30, § 1º da Lei nº 6.763/75 e o art. 68 do RICMS/02, assim estabelecem:

Lei nº 6.763/75

Art. 30. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

[...]

§ 1º Sendo o imposto destacado a maior no documento fiscal, o valor do crédito não compreenderá o correspondente ao excesso.

RICMS/02

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação. (Grifou-se).

Portanto, o direito ao creditamento de ICMS está condicionado ao estrito cumprimento das normas tributárias, sendo imprescindível a observância de todos os requisitos e imposições legais.

Como visto acima, o art. 68 do RICMS/02 é absolutamente claro ao determinar que o valor passível de apropriação deve corresponder ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação.

Conforme prevê a legislação tributária, caso a operação de entrada da mercadoria esteja abrangida pelo diferimento do ICMS, o valor do imposto diferido não deve ser destacado no documento fiscal relativo à operação.

O diferimento do ICMS, nos termos da definição contida no art. 7º do RICMS/02, ocorre 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”.

O diferimento legalmente previsto para determinada operação ou prestação não é opcional, mas sim obrigatório, conforme dispõe o art. 8º, *caput*, do RICMS/02.

RICMS/02

Art. 8º O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, nas hipóteses específicas de diferimento previstas no Anexo IX e, ainda, naquelas não previstas nos supracitados anexos, desde que autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

§ 1º - O disposto no *caput*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - não se aplica às operações ou prestações promovidas por microempresa ou empresa de pequeno porte;

Efeitos de 13/04/16 a 31/01/20

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

Efeitos de 1º/07/07 a 31/01/20

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

(Grifou-se)

Esclareça-se que a exceção estabelecida no § 1º, inciso I ou no parágrafo único do art. 8º acima, em seus respectivos períodos de vigência, não se aplica ao caso dos autos, pois os fornecedores da Autuada são tributados pelo sistema normal de débito e crédito, ou seja, não são microempresas ou empresas de pequeno porte.

Como bem salienta o Fisco, as hipóteses em que o contribuinte pode renunciar ao diferimento estão taxativamente previstas na legislação (Anexo II do RICMS/02). Ressalvados esses casos, o diferimento é obrigatório, como no caso em tela.

Sobre a matéria, já se manifestou a então DOET/SLT, a exemplo da Consulta de Contribuinte nº 116/2001 (MG de 10/11/01), que foi assim ementada:

Consulta de Contribuinte nº 116/2001

DIFERIMENTO – IMPOSSIBILIDADE DE RENÚNCIA - PARA A LEGISLAÇÃO DO ICMS DESTE ESTADO – ARTIGO 7º DO RICMS/96 – PARTE GERAL, O DIFERIMENTO CARACTERIZA-SE PELA TRANSFERÊNCIA DO LANÇAMENTO E DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO DEVIDO EM DETERMINADA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO PARA OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES POSTERIORES. SENDO TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO IMPOSITIVA NÃO VIABILIZA A OPÇÃO PELO PAGAMENTO NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, RESSALVADA A HIPÓTESE DE EXPRESSA PERMISSÃO LEGAL.

Dentre as hipóteses previstas no Anexo II, o item 29, alínea “b”, subalínea “b.1”, da Parte 1, abrange as operações de saída de gipsita britada que motivaram a presente autuação.

Dessa forma, não poderia o fornecedor remetente das mercadorias destacar o ICMS nos respectivos documentos fiscais, renunciando ao diferimento. É o que prescreve o art. 16, inciso II do RICMS/02:

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 16. Na documentação fiscal relativa à operação ou prestação com o imposto diferido:

I - será consignada a expressão: "Operação (ou prestação) com pagamento do imposto diferido nos termos do (indicar o dispositivo) do RICMS" ou "Operação (ou prestação) com pagamento do imposto diferido - Regime Especial/PTA n°, autorizado nos termos do (indicar o dispositivo) do RICMS", conforme o caso;

II - não será destacado o valor do imposto diferido;

III - deverá constar o valor da respectiva prestação do serviço, quando o transporte for realizado por transportador autônomo ou empresa transportadora sediada em outra unidade da Federação e não inscrita neste Estado. (Grifou-se)

Logo, se o imposto não poderia ter sido destacado na etapa anterior em razão de ter sido legalmente diferido para uma etapa posterior, não há que se falar em aproveitamento de crédito de ICMS, mesmo que destacado indevidamente nos documentos fiscais.

Lado outro, o Sujeito Passivo, na qualidade de destinatário dessas mercadorias, não poderia apropriar-se, a título de crédito, do ICMS indevidamente destacado nas notas fiscais em questão, em razão da vedação expressa prevista no art. 14 e no art. 70, inciso XII, ambos do RICMS/02, já transcritos.

Assim, ao se apropriar de crédito de ICMS destacado em notas fiscais referentes a operações de entrada que deveriam estar alcançadas por diferimento do imposto, a Autuada incorre em irregularidade fiscal, uma vez que esse ICMS não foi corretamente destacado nesses documentos fiscais.

A ressalva contida no art. 70, inciso XII acima não se aplica ao caso dos autos, pois a Impugnante não comprovou e sequer alegou que se debitou, para pagamento em separado, do imposto devido relativo às operações autuadas.

Incabível, portanto, qualquer cogitação quanto à ofensa ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88.

Esse tema já se encontra há muito pacificado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), conforme se verifica nas ementas dos seguintes julgados:

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL É FIRME NO SENTIDO DE QUE A AUSÊNCIA DO DIREITO AO CREDITAMENTO REFERENTE AO ICMS SUBMETIDO AO REGIME DE RECOLHIMENTO DIFERIDO NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES. 2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 3. NÃO SE APLICA AO CASO DOS AUTOS A

MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS, PREVISTA NO ART. 85, § 11, DO CPC, HAJA VISTA TRATAR-SE, NA ORIGEM, DE MANDADO DE SEGURANÇA (ART. 25 DA LEI Nº 12.016/09)

(RE 478527 AGR, RELATOR(A): DIAS TOFFOLI, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 17/09/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-221 DIVULG 16-10-2018 PUBLIC 17-10-2018) (GRIFOU-SE)

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REGIME DE DIFERIMENTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO À CRÉDITO. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA. PRECEDENTES. 1. NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE, O **REGIME DO DIFERIMENTO, QUANTO AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO, NEM VIOLA O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.** 2. A PETIÇÃO DE AGRAVO REGIMENTAL NÃO IMPUGNOU OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. NESSES CASOS É INADMISSÍVEL O AGRAVO, CONFORME ORIENTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES. 3. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(AI 731520 AGR, RELATOR(A): ROBERTO BARROSO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 24/05/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-119 DIVULG 09-06-2016 PUBLIC 10-06-2016) (GRIFOU-SE)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS ICMS. **REGIME DE DIFERIMENTO: IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS.** PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 572925 AGR, RELATOR(A): CÁRMEN LÚCIA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 15/02/2011, DJE-056 DIVULG 24-03-2011 PUBLIC 25-03-2011 EMENT VOL 02489-02 PP-00408) (GRIFOU-SE)

Além disso, outros julgados recentes corroboram essa mesma linha de raciocínio:

APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO POR TER UTILIZADO CRÉDITO INDEVIDAMENTE DESTACADO EM NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EMITIDAS POR FORNECEDORES ESTABELECIDOS FABRICANTES DE PARTES, PEÇAS E COMPONENTES, QUE FIRMARAM TERMO DE ADESÃO AO REGIME ESPECIAL (PROCESSO GDOC 21300-4870/2011). DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS DE MATÉRIA PRIMA E

PRODUTO INTERMEDIÁRIO, ADQUIRIDOS PARA O MOMENTO DA SAÍDA DAS MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS, NOS TERMOS DO ITEM 1 DO §1º DO ART. 395-C DO RICMS/00. A AUTORA ADUZ A NATUREZA FACULTATIVA DO BENEFÍCIO E AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO ESTADUAL. INADMISSIBILIDADE. DIFERIMENTO QUE É TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO E NÃO BENEFÍCIO FISCAL, DE OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. ADEMAIS, É IRRELEVANTE A AFIRMAÇÃO NO SENTIDO DA AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO, UMA VEZ QUE, EM SE TRATANDO DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA, A RESPONSABILIDADE "INDEPENDE DA INTENÇÃO DO AGENTE OU DO RESPONSÁVEL E DA EFETIVIDADE, NATUREZA E EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ATO." (ARTIGO 136 DO CTN). MULTA PUNITIVA DE 100% SOBRE O VALOR DO IMPOSTO EXIGIDO QUE NÃO SE REVELA CONFISCATÓRIA. ENTENDIMENTO PACIFICADO NOS TRIBUNAIS SUPERIORES E NESTA CORTE. SENTENÇA MANTIDA NA ÍNTEGRA. INTELIGÊNCIA DO ART. 252 DO RITJSP. RECURSO NÃO PROVIDO"

(TJSP; APELAÇÃO CÍVEL 1005326-74.2020.8.26.0566; RELATOR (A): ANTONIO CELSO FARIA; ÓRGÃO JULGADOR: 8ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO; FORO DE SÃO CARLOS - VARA DA FAZENDA PÚBLICA; DATA DO JULGAMENTO: 12/05/2021; DATA DE REGISTRO: 12/05/2021). (GRIFOU-SE)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ESTORNO DE CRÉDITOS TOMADOS INDEVIDAMENTE EM RAZÃO DO REGIME ESPECIAL (DIFERIMENTO NO RECOLHIMENTO DO ICMS) IMPOSTO AO FORNECEDOR. INADMISSIBILIDADE. NÃO OBSTANTE A EMPRESA FORNECEDORA, EM DESOBEDIÊNCIA AO REGIME A ELA INFLIGIDO, TENHA DESTACADO O IMPOSTO EM SUAS NOTAS FISCAIS, É DEFESO À IMPETRANTE APROPRIAR-SE DOS CRÉDITOS INEXISTENTES. CREDITAMENTO REALIZADO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM INOBSERVÂNCIA AO REGIME ESPECIAL DE DIFERIMENTO DO IMPOSTO INFLIGIDO À FORNECEDORA. SENTENÇA DENEGATÓRIA DA SEGURANÇA MANTIDA. RECURSO NÃO PROVIDO.

(TJSP; APELAÇÃO CÍVEL 1026296-88.2023.8.26.0114; RELATOR (A): JOSÉ EDUARDO MARCONDES MACHADO; ÓRGÃO JULGADOR: 10ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO; COMARCA DE CAMPINAS - 3ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA; DATA DO JULGAMENTO: 01/04/2024; DATA DE REGISTRO: 01/04/2024). (GRIFOU-SE)

Equivoca-se a Impugnante ao tentar garantir o seu direito ao crédito do imposto destacado indevidamente nas notas fiscais autuadas alegando boa-fé, baseando-se em jurisprudência do STJ, uma vez que a regra geral, em direito tributário, é a responsabilidade objetiva insculpida no art. 136 do CTN.

Ademais, ela está sendo autuada por ação própria consistente no aproveitamento do crédito em operações em que o imposto foi destacado indevidamente, em razão da existência do diferimento do pagamento do imposto.

Igualmente não lhe serve a jurisprudência do STJ, tendo em vista não se adequar ao caso presente (destaque indevido do ICMS em razão do diferimento do pagamento do imposto), pois as decisões mencionadas pela Impugnante referem-se a créditos de ICMS decorrentes de notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Também não procede a alegação da Defesa de observância obrigatória aos precedentes judiciais pelo órgão julgador administrativo, nos termos do art. 927, inciso III do Código de Processo Civil (CPC), pois, além de não guardarem relação com a situação posta nos presentes autos, tais decisões não interferem nos julgamentos administrativos, conforme já se posicionou este órgão julgador.

Nesse sentido, traz-se à colação excertos do Acórdão nº 23.810/21/1ª, que aborda com muita propriedade o tema em questão:

ACÓRDÃO Nº 23.810/21/1ª

(...) PELO QUE DETERMINA O INCISO III DO ART. 927 DO CPC, OS JUÍZES E OS TRIBUNAIS OBSERVARÃO “OS ACÓRDÃOS EM INCIDENTE DE ASSUNÇÃO DE COMPETÊNCIA OU DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS E EM JULGAMENTO DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIO E ESPECIAL REPETITIVOS”.

O LEGISLADOR NÃO PRETENDEU ATINGIR A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COM OS REPETITIVOS, PORQUE QUANDO ASSIM DESEJOU, O FEZ DE FORMA DIRETA, COMO DISPOSTO NO ART. 103-A DA CF/88, EM RELAÇÃO À EDIÇÃO, DE “SÚMULA VINCULANTE” RELATIVA À MATÉRIA CONSTITUCIONAL REITERADAMENTE DECIDIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).

NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO POSTA, AOS JULGADORES ADMINISTRATIVOS NÃO CABE A NEGATIVA DE APLICAÇÃO DE ATO NORMATIVO, NOS MOLDES ART. 182 DA LEI Nº 6.763/75, IN VERBIS:

[...]

ASSIM, NÃO INTERFEREM AS DECISÕES JUDICIAIS DE ÂMBITO GERAL NOS JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS, DEVENDO ESTES, RESPEITO AOS PRESSUPOSTOS LEGAIS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA VIGENTE NA DATA DO FATO GERADOR, RESTANDO OBSERVÂNCIA E APLICAÇÃO DOS PRECEITOS JUDICIAIS QUANDO DO CONTROLE DE LEGALIDADE CONFERIDO À ADVOCACIA GERAL ESTADUAL, NO MOMENTO DA ANÁLISE DA VIABILIDADE DA EXECUÇÃO DA DECISÃO (...)

No tocante ao argumento da Impugnante a respeito da transferência do ônus fiscalizatório aos contribuintes, razão não lhe assiste, pois é obrigação da empresa exigir de outro contribuinte a exibição do comprovante de inscrição no cadastro de contribuintes do imposto nas operações que com ele realizar, sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, nos termos do art. 16, inciso X da Lei nº 6.763/75 e do art. 96, inciso XIII do RICMS/02.

Com essa simples providência, a Impugnante poderia verificar o sistema de apuração do ICMS dos fornecedores relacionados no Anexo 2 do AI, mediante consulta no portal nacional Sintegra (<http://www.sintegra.gov.br/>).

Além disso, na maior parte das operações vinculadas à autuação figurou como remetente da mercadoria a empresa “Cunha & Silva Ltda”

Analisando o montante das operações, imperioso concluir que não se trata de um fornecedor esporádico, mas sim de empresa com a qual o Sujeito Passivo manteve intensa negociação.

Ademais, a legislação é taxativa ao vedar a apropriação dos créditos em análise, nos termos do art. 70, inciso XII do RICMS/02, já reproduzido anteriormente.

Não se trata, também, de exigência do mesmo tributo em duplicidade, muito menos de enriquecimento sem causa da Administração Tributária Estadual, como alega a Impugnante, pois o feito fiscal se limita a glosar os créditos indevidamente apropriados, nos termos da legislação que rege a matéria.

Com relação aos fornecedores relacionados no Anexo 2 do AI, havendo a comprovação do efetivo débito/pagamento do imposto na operação de saída, estes poderão pleitear a restituição do indébito, nos termos do art. 166 do CTN (art. 92, *caput* e § 3º do RICMS/02), segundo o qual “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 28 a 36 do RPTA.

Assim, ao contrário das alegações da Impugnante, resta claro que os créditos foram apropriados em desacordo com a legislação vigente, sendo descabido qualquer argumento quanto à ofensa ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88.

2. “Inaplicabilidade do Diferimento nas Hipóteses de Operações com Fornecedores Enquadrados como ME e EPP”

A Impugnante relata que o presente Auto de Infração deve ser afastado, eis que contraria o próprio dispositivo que trata sobre hipóteses em que o diferimento não é aplicável.

Reproduz o art. 8º, § 1º, Inciso I do RICMS/02 e afirma que, da leitura deste, verifica-se que há um fato incontroverso: o diferimento não se aplica a operações ou prestações promovidas por microempresa ou empresa de pequeno porte.

Aduz, nesse sentido, que a única análise realizada pelo Fisco foi no sentido de que os fornecedores remetentes da Gipsita Britada relacionados no Demonstrativo acostado no Anexo 2 se encontram inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e enquadrados sob o Regime de Recolhimento de Apuração Normal do Imposto, denominado Débito e Crédito, o que não afasta a aplicação do instituto do diferimento do imposto, isto é, a justificativa do Fisco foi exclusivamente que o seu fornecedor estaria enquadrado no Regime de Recolhimento de Apuração Normal do Imposto, citando o dispositivo já mencionado que veda o diferimento para ME ou EPP.

Contudo, na sua visão, não há qualquer exigência no aludido dispositivo a respeito do Regime de Apuração do imposto e nem poderia, pois a Lei Complementar Federal nº 123/06, que instituiu o Estatuto da ME e EPP, expressamente vincula as definições desses termos jurídicos ao porte econômico da empresa.

Salienta que, de acordo com a mencionada lei complementar, o enquadramento de uma sociedade como ME e EPP depende tão somente do porte econômico, de forma que o regime de tributação não é determinante para fins de caracterização da empresa como ME ou EPP.

Pontua que, considerando-se que o Fisco partiu de premissa equivocada e sem respaldo legal, deve-se verificar as operações que motivaram a lavratura do Auto de Infração.

Ressalta que, analisando tais operações, **verifica-se que todas se reportam à revenda de mercadorias por fornecedores enquadrados como ME**, complementando que tais informações podem ser extraídas do documento denominado “3_EFD_Registro C170”, acostado pelo Fisco na pasta “Anexo (provas)” para instruir a presente autuação.

Destaca que, na maioria das operações, figurou como remetente a empresa “Cunha & Silva”, que está enquadrada como Microempresa (ME), consoante se infere do Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da RFB e no Portal da Nota Fiscal Eletrônica.

Acentua que, de igual maneira, o fornecedor “Suprimix Transporte e Logística – ME” também se trata de microempresa.

Assinala que, tratando-se de microempresa, a operação de compra de insumos não está sujeita ao diferimento e, portanto, o destaque do ICMS, assim como o respectivo crédito relativo ao imposto destacado/cobrado nessas operações se mostra regular.

No entanto, as alegações da Impugnante são incondizentes com a realidade dos fatos, especialmente no tocante ao período objeto da presente autuação (01/11/19 a 31/12/20).

Conforme demonstrado no Anexo do AI (Consultas dos Históricos de Regime de Recolhimento e Nome Empresarial dos Fornecedores), cujos dados foram extraídos do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE), constata-se que os fornecedores supracitados se encontram inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e enquadrados sob o regime de recolhimento de apuração normal do imposto, denominado “Débito e Crédito”:

Por outro lado, de acordo com o “Histórico do Regime de Recolhimento”, o regime de recolhimento “Débito e Crédito” perdura desde 01/01/05 para a empresa “CUNHA & SILVA LTDA” e desde 01/09/18 para empresa “SUPRIMIX TRANSPORTE E LOGISTICA”.

Essa opção pelo regime normal de apuração do imposto (Débito e Crédito), que poderia ser consultada pela Recorrente junto ao portal nacional Sintegra

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(www.sintegra.gov.br), por si só, já seria suficiente para justificar a obrigatoriedade do diferimento do ICMS.

Também, pelo Portal da Nota Fiscal Eletrônica, é possível verificar o Regime de Tributação dos fornecedores em questão como sendo “Normal”, sendo correto destacar o “Regime de Tributação”, que consta como “normal” (débito e crédito), em vez da informação relativa ao “Porte da Empresa”, como fez a Impugnante.

Ainda, é possível verificar, pelo histórico do contribuinte, que os nomes empresariais dos fornecedores em questão não possuíam mais a expressão “ME” no momento da ocorrência dos fatos geradores.

Verifica-se que houve alteração espontânea, em **25/01/18**, do nome “Cunha & Silva Ltda. – ME” para “**Cunha & Silva Ltda**” e, em **23/02/18**, do nome “Suprimix Transporte e Logística Ltda. – ME” para “**Suprimix Transporte e Logística EIRELI**”.

A Lei Complementar Federal (LC) nº 123/06, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e o Regime de Tributação Unificado, em seu art. 3º, *caput* e inciso I estabelece o conceito de microempresa da seguinte forma:

LC nº 123/06

Art. 3º **Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas** ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da **microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00** (trezentos e sessenta mil reais).

(...) (Grifou-se)

Assim, para se enquadrar no conceito acima, é condição indispensável que a empresa aufera receita bruta anual menor ou igual a R\$ 360.000,00.

Entretanto, conforme o Anexo 2 do AI, constata-se que as vendas de gipsita britada realizadas ultrapassam 1 (um) milhão de reais, superando em muito o limite estabelecido na Lei Complementar nº 123/06.

Veja-se que, assim, é incabível a argumentação da Impugnante de que não poderia saber que o fornecedor em questão não era microempresa (ME), uma vez que, somente pela venda de um produto específico (gipsita britada) a um cliente individual (**Autuada**), era possível constatar a superação do limite estabelecido em lei, para que pudesse ser caracterizado/enquadrado como microempresa.

É também improcedente o argumento da Impugnante de que todas as operações se referem a revenda de mercadorias por fornecedores enquadrados como ME, pois já foi demonstrado anteriormente que tais fornecedores não são microempresas.

Assim, o fato de ter constado nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor da Autuada a expressão “ME” evidencia um erro de identificação, uma vez que tal expressão não consta na razão social registrada no Cadastro de Contribuintes do ICMS, além de ser incondizente com o montante de operações realizadas com a própria Autuada.

Por fim, embora despicando, resta acrescentar que, para fins da legislação do ICMS, os termos “microempresa” e “empresa de pequeno porte” a que faz alusão o art. 8º do RICMS/02 devem ser entendidos como sendo as empresas regularmente inscritas como tal no regime simplificado de tributação do Simples Nacional, instituído pela LC nº 123/06, nos termos da definição estabelecida no art. 222, inciso XVI do RICMS/02.

Tal entendimento é corroborado pela resposta à Consulta de Contribuintes nº 094/2014, exarada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG).

3. “Inaplicabilidade do Diferimento na Revenda e nas Operações com Substância Mineral na Forma ‘Britada’”

A Impugnante defende que, ainda que se admitisse a manutenção do diferimento em operações originadas de ME/EPP, o diferimento não poderia subsistir ao caso em análise, pois as operações dizem respeito a revenda.

Salienta, nessa linha, que de acordo com o RICMS/02, a hipótese de diferimento para substância mineral se reporta a uma “saída” a estabelecimento comercial ou industrial. Contudo, as normas em questão não se aplicam exaustivamente a toda e qualquer saída aos estabelecimentos ali previstos, mas apenas quando ocorrer a **primeira saída**, ou seja, para casos de **revenda das mercadorias**, não há que se falar em diferimento.

Acrescenta que, como reconhecido pelo TJMG, o diferimento alcança operações realizadas por pequenos produtores e, no caso de substâncias minerais (como no presente caso), os extratores minerais, a fim de **simplificar o controle da arrecadação e a fiscalização do pagamento do imposto**.

Pondera que, tanto é assim, que o Estado de São Paulo, ao analisar o tema interpreta que o diferimento deveria ser aplicável apenas e tão somente à primeira saída, para atender à essência desse instituto (Consulta SEF/SP nº 29.408/2024).

Lembra que adquiriu “gipsita britada”, em sua maioria das vezes do fornecedor “Cunha e Silva”. Por sua vez, o fornecedor não possui qualquer atividade vinculada à extração mineral, mas tão somente sua comercialização (CNAE principal), transporte ou fabricação de cal e gesso.

Argumenta que o CFOP 5102, objeto dessa operação, afasta qualquer dúvida acerca da sua natureza (vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de

terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento), vale dizer, o fornecedor adquire tais produtos de terceiros que realizam atividades de extração mineral e revende para ela.

Assim, a seu ver, o ICMS da operação autuada sequer deveria ter sido diferido, por se tratar de revenda de produto.

Noutro enfoque, a Impugnante relembra que o Fisco enquadró as operações sob análise na hipótese de diferimento prevista no item 29, alínea "b", subalínea "b.1" do Anexo II do RICMS/02.

Sustenta, porém, que a gipsita na forma *britada* não se enquadra nas hipóteses relacionadas pelo legislador estadual. O dispositivo em questão elenca os diversos processos de transformação aos quais são submetidos a substância mineral, além do estado bruto, para que seja aplicado o diferimento, complementando que não houve, na relação indicada pelo legislador, a inclusão da *britagem*, de forma que o Fisco, nos termos do art. 111 do CTN, deve interpretar literalmente o dispositivo.

Contudo, os argumentos da Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente.

Conforme já exposto, o diferimento em análise está previsto no item 29, alínea "b", subalínea "b.1" do Anexo II do RICMS/02, abaixo reproduzido:

RICMS/02 – Anexo II

Do Diferimento

(a que se refere o artigo 8º deste Regulamento)

29 - **Saída, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto, para fins de comercialização, industrialização, beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial de:**

a) minério de ferro;

b) **substância mineral ou fóssil:**

b.1) **em estado bruto ou submetida a processo de secagem, desidratação, desaguamento, filtração, flotação, aglomeração, fragmentação, concentração, briquetagem, pulverização, homogeneização, levigação, pelotização ou acondicionamento;**

b.2) obtida por faiscação, garimpagem ou cata, ou extraída por trabalhos rudimentares, hipótese em que o adquirente ou destinatário emitirá nota fiscal por ocasião do recebimento da mercadoria, entregando ao vendedor a 4ª (quarta) via ou cópia DANFE, facultado o acobertamento ou o acompanhamento do trânsito com os referidos documentos.

29.1 - **O diferimento previsto na alínea "a", quando a mercadoria não for destinada a estabelecimento de empresa extratora de minério de ferro, será autorizado mediante regime**

especial concedido pelo titular da Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte adquirente.

29.2 - Para os efeitos de concessão do regime especial **a que se refere o subitem 29.1**, a condição de estar em situação que permitiria a emissão de certidão de débitos tributários negativa para com a Fazenda Pública Estadual será exigida somente do destinatário do minério de ferro. (Grifou-se)

Da leitura do dispositivo acima, verifica-se que o item 29, ao contrário da alegação da Impugnante, em momento algum faz qualquer menção à “primeira saída”, muito pelo contrário, o dispositivo menciona “saída”, em sentido genérico, desde que com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto, para fins de comercialização, industrialização, beneficiamento não industrial ou acondicionamento não industrial.

Os subitens 29.1 e 29.2 se referem às saídas do produto citado na alínea “a” (minério de ferro), não tendo, pois, qualquer relação com a alínea “b” (substância mineral ou fóssil), que se refere ao presente processo.

Por sua vez, a alínea “b” apenas especifica o produto abrangido pelo diferimento (substância mineral ou fóssil) e a subalínea “b.1” somente faz alusão às características da substância mineral ou fóssil, abrangendo o seu estado bruto ou a submetida aos processos nela mencionados (subalínea “b.1”).

A subalínea “b.2” também não traz qualquer restrição ou condição adicional, pois estende o diferimento à substância mineral ou fóssil obtida por fiação, garimpagem ou cata, ou extraída por trabalhos rudimentares.

Portanto, excetuada a condição de a saída ser destinada a estabelecimento de contribuinte do imposto (item 29), inexistem “subitens” ou “subalíneas” que imponham outras restrições ao diferimento analisado no presente processo.

Portanto, o fato de a operação ser de “primeira saída” ou de revenda, desde que com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto, não altera a obrigatoriedade do diferimento, que deve ser seguido conforme disposto na norma legal em apreço.

No tocante à alegação de que a gipsita na forma britada não se enquadra nas hipóteses relacionadas pelo legislador estadual, tal argumento não prospera.

O processo de britagem nada mais é que do que um conjunto de operações unitárias que objetiva a fragmentação de blocos de minérios, levando-os à granulometria adequada para utilização direta ou para posterior processamento, e a fragmentação é um processo literalmente descrito na subalínea “b.1” do item 29 do Anexo II do RICMS/02, *verbis*:

RICMS/02 - Anexo II

Item 29 - ...

[...]

b.1) em estado bruto ou submetida a processo de secagem, desidratação, desaguamento, filtração, flotação, aglomeração, **fragmentação**, concentração, briquetagem, pulverização, homogeneização, levigação, pelotização ou acondicionamento. (Grifou-se)

Assim, resta clara a aplicabilidade do diferimento no caso em questão, haja vista se tratar de operações de saída de gipsita britada com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto para fins de industrialização.

A conclusão quanto à correção do feito fiscal é corroborada pelo Acórdão nº 24.022/22/1ª, que analisou autuação envolvendo a mesma matéria e mercadoria, cujo diferimento, à época dos fatos geradores, estava regulamentado no **item 32** do Anexo II do RICMS/02 (**sucedido pelo item 29**), tendo decidido pela aprovação integral do respectivo lançamento.

4. “Impossibilidade de Exigência de Juros de Mora e Multa – Parágrafo Único do art. 100 do CTN”

A Impugnante afirma que os juros de mora e as multas de revalidação e isolada devem ser afastadas de plano por afronta direta ao art. 100, parágrafo único do CTN.

Salienta que, no caso em análise, agiu nos conformes da legislação federal, constitucional e, sobretudo, com amparo no RICMS/02 e no RICMS/23, os quais, segundo sua visão, afastam o diferimento em operações de comercialização de bens minerais, mas não quando se tratar de fornecedor ME e EPP.

Cita e reproduz jurisprudência do STJ, e o Acórdão nº 21.728/15/3ª e argumenta que, independentemente dos precedentes supramencionados enfrentarem a temática sob a ótica do inciso III do art. 100, o racional é exatamente o mesmo: a Impugnante estava amparada em norma proferida pelo Estado de Minas Gerais que determinava que nas operações autuadas não se aplicaria o diferimento, motivo pelo qual seus fornecedores realizaram o pagamento do ICMS, de modo a gerar seu direito ao crédito, baseado no princípio da não cumulatividade reproduzido na Lei Estadual nº 6.763/75.

Como já destacado, de acordo com o art. 8º do RICMS/02 c/c item 29 do Anexo II do mesmo diploma legal, o diferimento do imposto nas operações objeto da presente autuação era obrigatório.

A exceção à regra, estabelecida no § 1º do art. 8º ou em seu parágrafo único (em seus respectivos períodos de vigência), somente seria aplicável se os seus fornecedores de gipsita britada estivessem enquadrados, à época dos fatos geradores (01/11/19 a 31/12/20), como microempresas ou empresas de pequeno porte, nos termos da conceituação estabelecida na LC nº 123/06, o que não é o caso dos autos, como demonstrado nos tópicos anteriores.

Saliente-se que o RICMS/23, citado pela Impugnante, embora inaplicável ao presente processo, por ter surtido efeitos somente a partir de 01/07/23, traz redação idêntica à do art. 8º acima em seu art. 130.

Portanto, é totalmente inadequada a afirmação da Impugnante de que o RICMS/02 e o RICMS/23 “afastam o diferimento em operações de comercialização de bens minerais, mas não quando se tratar de fornecedor ME e EPP”, pois os dispositivos legais já analisados, especialmente o art. 8º do RICMS/02 c/c item 29 do Anexo II do mesmo diploma legal, estabelecem o diferimento obrigatório do imposto nas operações objeto da presente autuação, uma vez que os fornecedores da Impugnante de gipsita britada são tributados pelo sistema normal de débito e crédito.

Logo, contrariamente à alegação da Impugnante, o diferimento somente seria afastado se tais fornecedores estivessem enquadrados no regime simplificado de tributação do Simples Nacional, nos termos da LC nº 123/06, o que não é o caso dos autos.

Por consequência, também não merece guarida o argumento da Impugnante de que “estava amparada em norma proferida pelo Estado de Minas Gerais que determinava que nas operações autuadas não se aplicaria o diferimento ...”, muito pelo contrário, pois os créditos por ela apropriados são expressamente vedados pelos arts. 14 e 70, inciso XII do RICMS/02.

O Acórdão nº 21.728/15/3ª, mencionado pela Impugnante, além de ter analisado caso concreto distinto (embora envolvendo diferimento, no sentido *lato sensu*), foi reformado pelo Acórdão nº 4.518/15/CE.

Além disso, no caso dos autos, inexistente qualquer ato administrativo, prática reiterada ou ação do Fisco, anterior à formalização do presente lançamento, que tenha induzido o contribuinte a “erro”, assim como não houve qualquer homologação, tácita ou expressa, dos créditos apropriados pela Impugnante.

Não há que se falar, portanto, em cancelamento das penalidades aplicadas e dos juros exigidos.

5. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração (Teoria da Absorção)

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem* (e princípio da consunção), há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), 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 6763/75

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

[...]

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

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.

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 PUBLICA 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).

6. Arguição de ilegitimidade da cobrança de juros moratórios sobre a multa de revalidação

A Impugnante argui a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores relativos à multa de revalidação.

Com efeito, a Resolução nº 2.880/97, editada com fulcro nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, nos seguintes termos:

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.

[...]

Art. 2º **Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:**

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre as multas.

A ressalva contida no inciso II do art. 2º da referida resolução aplica-se exclusivamente à multa isolada, pois sobre esta os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição da Impugnante, pois os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75 c/c Resolução nº 2.880/97.

Por fim, 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido 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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcos Vieira Mendes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Elias Mauad Abreu. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles e Juliana de Mesquita Penha.

Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2025.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

D