

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.286/26/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004154923-84	
Impugnação:	40.010160348-05	
Impugnante:	VAV Distribuidora Ltda - Em Recuperação Judicial	
	IE: 002687698.00-90	
Coobrigado:	Virgílio Villefort Martins Júnior	
	CPF: 064.663.446-14	
Proc. S. Passivo:	REGINALDO DOS SANTOS BUENO/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem - 2	

EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO / SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatação de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertas de documentação fiscal, uma vez que as notas fiscais de aquisições relativas às operações realizadas pela Autuada são consideradas ideologicamente falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, subalínea “a.3” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 95, inciso I, alínea “c” do RICMS/23. Infração caracterizada. Corretas as exigências referentes ao ICMS relativo às operações próprias devido pelo remetente das mercadorias, bem como do ICMS devido por substituição tributária, acrescido das Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e da Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXI, todos da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a inclusão do sócio-administrador do estabelecimento autuado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação de entrada de mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária (azeite de oliva) desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/11/23 a 30/11/23, uma vez que a nota fiscal vinculada à aquisição realizada pela Autuada foi declarada ideologicamente falsa, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, subalínea “a.3” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 95, inciso I, alínea “c” do RICMS/23, conforme Ato Declaratório nº 13.062.310.352358, publicado no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 11/12/24.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme informação lançada no Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração, as operações objeto do presente lançamento referem-se, exclusivamente, às notas fiscais emitidas pela empresa Comercial Bomfim & Valentim Ltda (Belo Horizonte - MG), suposta fornecedora do azeite de oliva à Autuada.

As demais operações, cujas notas fiscais foram emitidas por outras empresas, todas envolvendo o mesmo produto (azeite de oliva), foram objeto de Autos de Infração distintos (PTAs nºs 01.004151200-45, 01.004154138-32, 01.004156303-11 e 01.004157611-64), que tramitarão juntamente com o presente processo.

As exigências referem-se ao ICMS relativo às operações próprias devido pelo remetente das mercadorias, bem como do ICMS devido por substituição tributária, acrescido das Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e da Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, esta já adequada ao novo limite máximo estabelecido no art. 5º da Lei nº 25.378/25 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN (50% do valor do ICMS operação própria incidente nas operações).

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador do estabelecimento autuado, Sr. Virgílio Villefort Martins Júnior, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 69/98, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 278/290.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 292/330, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição da nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 08/04/26, acordou a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, em face da declaração de suspeição apresentada pela Conselheira Emmanuelle Christie Oliveira Nunes, nos termos do art. 35, parágrafo único do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, sendo o processo redistribuído para julgamento nesta Câmara. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Reginaldo dos Santos Bueno e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Leonardo Matos Clement.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Arguição de “Nulidade do Lançamento por Insuficiência de Fundamentação – Violação ao art. 142 do CTN”

Após relatar fatos envolvendo a presente autuação, a Impugnante afirma que o Auto de Infração merece ser declarado nulo, ante a inobservância dos requisitos do lançamento tributário, em afronta ao previsto no art. 142 do CTN, por estar revestido de vícios insanáveis, uma vez que os elementos indicados não são suficientes para determinar com segurança a natureza da infração.

Salienta, nesse sentido, que no campo “Base Legal/Infringência”, onde deveria estar indicada a citação expressa do dispositivo legal infringido, o Fisco limitou-se à indicação de uma série de dispositivos genéricos da Lei nº 6.763/75, do RICMS/23 e do Código Tributário Nacional (CTN), de modo que o Fisco não realiza a devida subsunção dos fatos à norma indicada no Auto de Infração, caracterizando falta de motivação do lançamento.

Assim, a seu ver, não há, no Auto de Infração, elementos suficientes a determinar com segurança a natureza da infração que lhe foi atribuída, o que tem como consequência natural a nulidade do lançamento, ato vinculado que exige fundamentação, sob pena do cerceamento de seu direito de defesa.

Reitera que o Fisco, ao indicar a suposta infração cometida, apenas elenca dispositivos que estabelecem meras obrigações principais e acessórias, sem efetuar a devida correlação destes com os fatos descritos no Auto de Infração.

Ressalta que, além de não descrever adequadamente o fato gerador e a capitulação legal da infração, o Auto de Infração tampouco indica qualquer elemento fático concreto capaz de justificar a conclusão de que teria agido com má-fé, complementando que a peça fiscal limita-se a afirmar, de forma sucinta, que a empresa “beneficiou-se da irregularidade” e que “possuía condições objetivas para identificar a natureza irregular da operação”, sem apresentar uma só evidência que sustente tais afirmações.

Pontua que a ausência completa de motivação quanto à sua suposta ciência ou conivência com a alegada irregularidade compromete a própria lógica do lançamento. O afastamento da boa-fé, em qualquer ramo do direito público sancionador, depende de demonstração inequívoca de dolo, fraude ou culpa grave, não se presumindo a partir de juízos de conveniência.

Argumenta que o Auto de Infração baseia-se num silogismo invertido: parte-se da posterior declaração de inidoneidade de um fornecedor, um fato alheio à esfera de seu controle e, a partir daí, presume-se que ela deveria tê-lo antevisto, porém tal raciocínio não tem amparo nem na legislação mineira nem na jurisprudência consolidada, que exige fundamentação específica e prova material para o afastamento da boa-fé.

Conclui, dessa forma, que resta manifestamente prejudicado o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, na medida em que o lançamento não está devidamente motivado e não identifica a matéria tributável, em clara violação ao art. 142 do CTN, pela falta dos requisitos mínimos, implicando no necessário reconhecimento de nulidade do Auto de Infração.

No entanto, as alegações da Impugnante não se coadunam com a realidade dos fatos.

Nesse sentido, mister se faz a transcrição do Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração, seguido do relatório da diligência efetuada no estabelecimento emitente dos documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, que detalha a irregularidade apurada e os fundamentos fáticos e legais referentes à presente autuação:

Relatório Fiscal Complementar

“... 3 - PERÍODO FISCALIZADO: 01/01/2021 a 31/12/2024

[...]

6 - TRABALHO DESENVOLVIDO:

Apuração dos valores da base de cálculo, do **ICMS** devido nas entradas (ICMS) e ICMS devido por Substituição Tributária (**ICMS-ST**) **das mercadorias constantes do documento fiscal ideologicamente falso emitido pela Pessoa Jurídica COMERCIAL BOMFIM & VALENTIM LTDA** (CNPJ 51.601.153/0001-25), conforme Ato Declaratório nº 13.062.310.352358, de 10/12/2024, publicado no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda, em 11/12/2024.

Destaco, portanto, que as demais operações realizadas pela Autuada não foram objeto desta autuação.

7 - METODOLOGIA DO TRABALHO FISCAL:

No curso da fiscalização, verificou-se que a empresa VAV DISTRIBUIDORA LTDA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (doravante denominada Autuada ou VAV) recebeu, no exercício de 2023, **mercadorias** no valor total de R\$..., **constantes em um documento fiscal declarado ideologicamente falso, emitido pela pessoa jurídica COMERCIAL BOMFIM & VALENTIM LTDA** (CNPJ 51.601.153/0001-25), doravante denominada Comercial Bomfim.

As mercadorias indicadas no referido documento fiscal foram identificadas como **‘Azeite de Oliva Serra Morena 500 ml’, produto sujeito ao regime de Substituição Tributária (ST)** no Estado de Minas Gerais, nos termos do **Capítulo 17, item 67.0, da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/2023**, aprovado pelo Decreto nº 48.589/2023 e alterações posteriores.

A fiscalização apurou, ainda, que **todas as pessoas jurídicas que emitiram Notas Fiscais Eletrônicas (NFEs)** contendo mercadorias descritas como **‘Azeite de Oliva – Serra Morena’** para a Autuada, no exercício de 2023, **tiveram suas inscrições estaduais suspensas ou canceladas, sendo os respectivos documentos fiscais declarados ideologicamente falsos** (conforme Anexos 08 e 09).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, a presente autuação abrange exclusivamente as mercadorias constantes do documento fiscal emitido pela pessoa jurídica **COMERCIAL BOMFIM & VALENTIM LTDA** (CNPJ 51.601.153/0001-25).

As Notas Fiscais Eletrônicas emitidas por outras pessoas jurídicas, contendo a mercadoria ‘Azeite de Oliva Serra Morena’, **foram objeto de apuração em autos de infração distintos**, conforme relação apresentada abaixo.

Nº AI/e-PTA	FORNECEDOR (AZEITE DE OLIVA – SERRA MORENA)
01.004151200-45	COMERCIAL PASCOAL LTDA (CNPJ 04.876.701/0001-40)
01.004154138-32	COMERCIAL GOMES PRATES LTDA (CNPJ 18.955.535/0001-81)
01.004154923-84	COMERCIAL BOMFIM & VALENTIM LTDA (CNPJ 51.601.153/0001-25)
01.004156303-11	EBCOM CENTRAL DE ALIMENTO LTDA (CNPJ 52092249000178)
01.004157611-64	ABALACON CENTRAL DE NEGOCIOS LTDA (CNPJ 52.096.917/0001-35)

A nota fiscal eletrônica emitida pela Comercial Bomfim para a Autuada, assim como as operações de saída da Autuada, foram classificadas no CFOP 5405 e CST 60, as empresas alegam, portanto, que o ICMS foi cobrado anteriormente por Substituição Tributária e, assim, deixaram de destacar e recolher qualquer valor a título de ICMS nas operações com essas mercadorias.

A fiscalização intimou a Autuada para apresentar os comprovantes de recolhimento do ICMS devido por operações próprias (ICMS-OP) e ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS-ST) das mercadorias objeto desses documentos fiscais, mas a **Autuada não atendeu a intimação e deixou de apresentar os comprovantes solicitados.**

A fiscalização intimou a Autuada para apresentar os comprovantes de transporte dessas mercadorias, mas a mesma informou não ter os comprovantes solicitados.

A fiscalização intimou a Autuada para apresentar os comprovantes de pagamento da nota fiscal eletrônica objeto desta Autuação, a Autuada enviou “contrato de cessão de crédito” em que a Comercial Bomfim supostamente cedeu o crédito oriundo dessa nota fiscal eletrônica para a Terra L. A. Representações LTDA (CNPJ 24.932.019/0001-34), localizada em Vila Velha – ES, e apresentou

comprovantes de transferências bancárias para a Empresa Terra.

Adicionalmente, verificou-se, com base nos comprovantes apresentados pela Autuada, que todas as pessoas jurídicas que emitiram notas fiscais eletrônicas contendo a mercadoria 'Azeite de Oliva – Serra Morena' para a Autuada, no exercício de 2023, supostamente cederam os créditos dessas notas à empresa Terra, o que reforça a existência de um padrão atípico nas operações.

Ressalte-se que a venda, pela Comercial Bomfim, de uma grande quantidade de “Azeite de Oliva” para a VAV, um Atacadista localizado em Contagem/MG, é estranha a sua atividade econômica, uma vez que **o CNAE Principal da Comercial Bomfim é: ‘4712-1/00 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – minimercados, mercearias e armazéns.’**, trata-se, portanto, de uma inversão da cadeia comum de circulação das mercadorias, com o varejista comercializando para o atacadista.

Acrescente-se que, em verificação fiscal realizada pela Superintendência Regional da Receita Estadual de Belo Horizonte - MG, **constatou-se a inexistência da empresa Comercial Bomfim.**

Diante do exposto, conclui-se que **as operações não ocorreram conforme descrito no documento fiscal**, tendo a Comercial Bomfim sido inserida na cadeia de circulação das mercadorias com o objetivo de atrair para si a responsabilidade tributária, eximindo os demais contribuintes do imposto devido.

Por fim, verifica-se que a Autuada beneficiou-se dessa irregularidade e, considerando os elementos apurados, possuía condições objetivas para identificar a natureza irregular das operações, não podendo alegar boa-fé.

Posto isto, a fiscalização conclui que os documentos apresentados não afastam a responsabilidade da Autuada VAV pelo imposto devido e exige:

[...]

8 - IRREGULARIDADES APURADAS

Constatou-se que a Autuada, no período de 01/11/2023 a 30/11/2023, deixou de recolher ICMS devido nas operações de entrada (ICMS), no valor original de R\$..., e ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS-ST), no valor original de R\$...

Os valores referem-se a entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, uma vez

que o documento fiscal emitido pela pessoa jurídica **COMERCIAL BOMFIM & VALENTIM LTDA** (CNPJ 51.601.153/0001-25) e utilizado pela Autuada **foi declarado ideologicamente falso**, conforme Ato Declaratório nº 13.062.310.352358, de 10/12/2024, publicado no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda, em 11/12/2024.

A fiscalização entende que a Súmula nº 509 do STJ, que trata do aproveitamento de crédito por destinatário de boa-fé, não se aplica ao presente caso. Isso porque, **tratando-se de mercadoria sujeita ao regime de Substituição Tributária, houve omissão do ICMS em todas as etapas da cadeia, com base em informações constantes em documento ideologicamente falso.**

Além disso, verifica-se que a Autuada beneficiou-se dessa irregularidade e, considerando os elementos apurados, possuía condições objetivas para identificar a natureza irregular da operação, não podendo alegar boa-fé.

As operações foram consideradas desacobertadas nos termos do Art. 102, Inc. I, do RICMS/2023.

[...]

11 - BASE LEGAL

Descrição	Dispositivo	Norma
Aspecto Material	Artigo 5º - § 1º, item 1	Lei nº. 6.763/75
Fato Gerador	Artigo 6, inciso VI	Lei nº. 6.763/75
Alíquota	Artigo 12, inciso I, d1	Lei nº. 6.763/75
Base de Cálculo	Artigo 13 – Inciso IV	Lei nº. 6.763/75
Base de Cálculo – ST	Artigo 13 - § 19	Lei nº. 6.763/75
Sujeição Passiva	Artigo 14	Lei nº. 6.763/75
Sujeição Passiva	Art. 21 – Inciso I, al. “b”	Lei nº. 6.763/75
Sujeição Passiva	Artigo 21 – Inciso VII	Lei nº. 6.763/75
Sujeição Passiva	Artigo 22 – Inciso II	Lei nº. 6.763/75
Sujeição Passiva	Artigo 22 – §§ 7º, 9º, 16, 18, 19 e 20	Lei nº. 6.763/75
Prazo	Artigo 112	RICMS/23
Prazo para recolhimento	Artigo 115 – Inciso I	RICMS/23
Procedimentos tecnicamente idôneos	Artigo 159	RICMS/23
Sujeição Passiva	Artigo 16 - Parte 1 do Anexo VII	RICMS/23
Base de Cálculo	Artigo 20 – Inciso I, alínea “b”, it. 2 da Parte 1 do Anexo VII	RICMS/23
Prazo para recolhimento	Artigo 24 – Inciso II da Parte 1 do Anexo VII	RICMS/23
Mercadoria submetida ao regime de ST	Item 67.0, capítulo 17, da Parte 2 do Anexo VII	RICMS/23
Documentos	Art. 39, §4, Inc. II, al. “a”,	Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ideologicamente falsos	subal. "a.5"	
Documentos ideologicamente falsos	Art. 95 – Inciso I, al. "e"	RICMS/23
Operações desacobertas	Art. 102 – Inciso I	RICMS/23
Determinação de Coobrigados	Artigo 124 – Inciso II	Código Tributário Nacional - CTN
Determinação de Coobrigados	Artigo 135 – Inciso III	Código Tributário Nacional - CTN
Determinação de Coobrigados	Artigo 21 - § 2, Inciso II	Lei nº. 6.763/75
Determinação de Coobrigados	Artigo 207	Lei nº. 6.763/75

[...]

13 – PENALIDADES

Lei 6.763/75
Artigo 55 – Inciso XXXI (Multa Isolada de 50% do valor da operação)
Artigo 55 - § 2º, Inciso I (Limitador do valor da Multa Isolada)
Artigo 56 – § 2º, Inciso II (Multa de Revalidação de 100% do valor do imposto)
Artigo 56 – Inciso II (Multa de Revalidação de 50% do valor do imposto)

14 - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ...”

(...)

(Destacou-se)

Relatório Fiscal (Diligência)

“... Relatório de Atividades:

Em diligência ao endereço cadastrado, **certificamos que o imóvel é residencial.**

Conversamos com a Sra. Lucia dos Santos, **proprietária e residente do imóvel há mais de 20 anos, disse nunca ter ouvido falar desta empresa e nem do sócio.**

Pelo que constatamos, bloqueamos a empresa por não existir no local com data retroativa a sua Inscrição, 28/07/2023.

Conclusão:

Bloqueamos a empresa por não existir no local com data retroativa a sua Inscrição, 28/07/2023.

Sendo o que tínhamos a relatar, colocamo-nos a disposição para maiores esclarecimentos ...”

(Destacou-se)

Como se vê, o relatório acima é absolutamente claro ao afirmar que a irregularidade apurada se refere à constatação de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (azeite de oliva) desacobertas de documentação fiscal, nos termos do art. 102, inciso I do RICMS/23, uma vez que as notas fiscais vinculadas às aquisições realizadas pela Autuada são consideradas ideologicamente

falsas, por força do disposto no art. 39, § 4º, inciso II, subalínea “a.3” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 95, inciso I, alínea “c” do RICMS/23.

Foram citados como embasamento legal ou como infringidos dispositivos e normas legais absolutamente pertinentes à infração apurada, inclusive com “descrição” textual da matéria disciplinada em cada dispositivo legal listado no campo próprio do relatório acima, o mesmo acontecendo com as penalidades aplicadas.

Por oportuno, seguem abaixo as observações do Fisco sobre a preliminar em análise, cujos argumentos foram integralmente ratificados pela Assessoria do CCMG:

Manifestação Fiscal

“... a) Cumprimento integral dos requisitos do art. 142 do CTN

[...]

O Auto de Infração em questão atendeu rigorosamente a cada um desses elementos:

I. Descrição do Fato Gerador: Constatou-se que a Autuada promoveu entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, uma vez que os documentos fiscais utilizados pela Autuada foram declarados ideologicamente falsos por ato da administração tributária (Art. 102, I, do RICMS/23);

II. Matéria tributável e Base de Cálculo: Nos anexos do Auto de Infração e no Relatório Fiscal Complementar, a fiscalização identificou as entradas desacobertas, acostou as notas fiscais eletrônicas ideologicamente falsas utilizadas pela Autuada, identificou as mercadorias, os períodos e os valores individuais e consolidados das entradas desacobertas, bem como detalhou a metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS e do ICMS-ST;

III. Cálculo do imposto: A fiscalização detalhou a metodologia de apuração do valor do ICMS e do ICMS-ST no Relatório Fiscal Complementar e nos Anexos da Autuação, bem como o montante exato do imposto exigido;

IV. Identificação do sujeito passivo: Constam os dados cadastrais da empresa autuada e do responsável solidário, conforme determinado na Legislação Tributária;

V. Definição das penalidades: Foi explicitada a aplicação da multa de revalidação e da multa isolada, com a devida indicação dos dispositivos legais correspondentes.

Não há, portanto, qualquer ausência, omissão ou arbitrariedade que impeça o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

b) Fundamentação fática suficiente e precisa

O Auto de Infração narra de forma clara e objetiva:

- A declaração de falsidade ideológica dos documentos fiscais emitidos pela Comercial Bomfim & Valentim Ltda e utilizados pela Autuada (fls. 17-18 e 29);
- A inexistência material do estabelecimento emitente das notas fiscais (fls. 19 e 31);
- A incompatibilidade da atividade econômica (CNAE) principal da pessoa jurídica Comercial Bomfim & Valentim Ltda com as operações realizadas com a Autuada (fls. 18 e 45);
- A ausência de comprovantes de transporte regular das mercadorias (fls. 18 e 11);
- A ausência de comprovação do recolhimento do ICMS e do ICMS-ST (fls. 18 e 12-14);

As circunstâncias fáticas foram expostas de modo pormenorizado, acompanhadas de documentos comprobatórios, relatório de diligência e intimações, permitindo ao contribuinte compreender integralmente os fundamentos da exigência fiscal.

c) Da Fundamentação e subsunção dos fatos às normas aplicáveis

A defesa sustenta que houve capitulação genérica e falta de subsunção dos fatos às normas. Esse argumento não procede.

O Auto de Infração e o Relatório Fiscal Complementar indicam expressamente e de forma precisa os dispositivos da Lei nº 6.763/1975 e do RICMS/2023 correlacionados à ocorrência constatada.

A subsunção é evidente:

Constatou-se que as notas fiscais utilizadas pela Autuada eram ideologicamente falsas e que a pessoa jurídica emitente não existia fisicamente, o que, por si só, caracteriza a entrada desacobertada de documentação fiscal (RICMS/2023, art. 102, I).

Diante disso, opera-se o fato gerador do ICMS, nos termos do art. 6º, inciso VI, da Lei 6.763/1975.

Não há qualquer descompasso entre os acontecimentos fáticos e seu enquadramento jurídico — ao contrário: o Auto de Infração estabelece a relação normativa de forma objetiva e plenamente verificável.

d) Ausência de prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório

O lançamento explicita a matéria tributável, a base de cálculo, o montante do imposto exigido, a identificação do sujeito passivo, a metodologia de cálculo aplicada e a penalidade proposta, atendendo a todos os elementos essenciais previstos no art. 142 do CTN. A descrição minuciosa das operações e das irregularidades detectadas permite perfeita compreensão da conduta infracional imputada, de modo que a defesa pôde, inclusive, apresentar contestação ampla, aprofundada e detalhada, demonstrando não ter havido qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa ...” (Destaques originais)

Verifica-se, portanto, que o presente lançamento, ao contrário da alegação da Impugnante, foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos, todos absolutamente pertinentes às infrações apuradas, e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Inexiste, também, qualquer hipótese de cerceamento de defesa, pois a Impugnante defendeu-se plenamente da acusação que lhe foi imputada, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensiva.

As questões relativas à alegada boa-fé da Impugnante se confundem com o mérito da presente lide e no mérito serão analisadas.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

Da Arguição de “Nulidade do Auto de Infração - Impossibilidade de Cominação de duas Penalidades para o mesmo Fato Gerador”

O tema em epígrafe também se confunde com o mérito e será analisado em tópico específico da parte meritória.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação de entrada de mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária (azeite de oliva) desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/11/23 a 30/11/23, uma vez que a nota fiscal vinculada à aquisição realizada pela Autuada foi declarada ideologicamente falsa, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, subalínea “a.3” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 95, inciso I, alínea “c” do RICMS/23, conforme Ato Declaratório nº 13.062.310.352358, publicado no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 11/12/24. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AF/1 NIVEL/BH-1

COMUNICADO ATO DECLARATÓRIO Nº 13.062.310.352358

Comunicamos às demais repartições e aos contribuintes em geral que foram declarados ideologicamente falsos nos termos do artigo 7.º da Resolução 4.182, de 21 de janeiro de 2010, os documentos fiscais emitidos em nome da(s) empresa(s):

COMERCIAL BOMFIM & VALENTIM LTDA

IE: 0046767310093 CNPJ: 51.601.153/0001-25

Endereço: JOVIANO COELHO, 181, BOA VISTA, BELO HORIZONTE, MG.

Motivo: Documento fiscal autorizado, emitido por contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, ressalvadas as hipóteses admitidas no RICMS/2002.

Base Legal: Lei Estadual 6763 de 26/12/1975, Art. 39, 4, Inc. II, Al. "a", Subal. "a.3", Decreto Estadual 43080 de 13/12/2002, Art. 133A, Inc. I, Al. "c", Decreto Estadual 48589 de 22/03/2023, Art. 95, Inc. I, Al. "c"

Documentos fiscais declarados ideologicamente falsos: Todos os documentos fiscais autorizados emitidos a partir de 28/07/2023.

Ato Declaratório nº 13.062.310.352358, de 10/12/2024.

BELO HORIZONTE, 11 de Dezembro de 2024.

Daniel Cruz de Assis Rocha.

Chefe da AF/1 NIVEL/BH-1.

Lei nº 6.763/75

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

[...]

§ 4º Na forma que dispuser o regulamento, para efeito da legislação tributária, fazendo prova somente a favor do Fisco, considera-se:

[...]

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

[...]

a.3) de contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, ressalvadas as hipóteses previstas em regulamento;

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 95 - Considera-se ideologicamente falso:

I - o documento fiscal autorizado previamente:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) de contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, ressalvadas as hipóteses previstas neste regulamento;

As exigências referem-se ao ICMS relativo às operações próprias devido pelo remetente das mercadorias, bem como do ICMS devido por substituição tributária, acrescido das Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e da Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, esta já adequada ao novo limite máximo estabelecido no art. 5º da Lei nº 25.378/25 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN (50% do valor do ICMS operação própria incidente nas operações).

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.

[...]

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

[...]

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do “caput” do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

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

[...]

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

[...]

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

Efeitos a partir de 01/08/25 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378/25

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;

Código Tributário Nacional (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.

Por se tratar de mercadorias sujeitas à substituição tributária, cuja acusação fiscal se refere a entradas desacobertas de documentação fiscal, a exigência do ICMS relativo às operações próprias do suposto remetente das mercadorias, bem como o relativo à substituição tributária, está respaldada no art. 21, inciso VII c/c art. 22, inciso II, §§ 18 a 20 da Lei nº 6.763/75, no art. 102, inciso I do RICMS/23, nos arts. 15 e 16 do Anexo VII do RICMS/23 e no item 67 do Capítulo 17 da Parte 2 do mesmo Anexo VII.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

[...]

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

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

[...]

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

[...]

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, **o estabelecimento varejista será**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20 - A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo **será atribuída ao destinatário da mercadoria** desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria. (Grifou-se)

RICMS/23 - Parte Geral

Art. 102 - Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

I - com documento fiscal falso ou ideologicamente falso;

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 1

Art. 15 - O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Art. 16 - O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 2

17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
67.0	17.067.00	1509	Azeites de oliva, em recipientes com capacidade inferior 2 litros, exceto as embalagens individuais de conteúdo inferior ou igual a 20 mililitros	17.1	35

A base de cálculo do ICMS relativo à operação própria foi calculada tomando-se como referência o valor mensal das entradas desacobertadas apuradas, incluindo-se nela o montante do próprio imposto, nos termos estabelecidos no art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 18 do RICMS/23.

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

RICMS/23

Art. 18 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e IV do *caput* do art. 12 deste regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Por sua vez, a base de cálculo do ICMS/ST foi apurada com fundamento no art. 20, inciso I, subalínea “b.2” do Anexo VII do RICMS/23.

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 20 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

[...]

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

[...]

2 - o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA estabelecido para a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

O ICMS devido (normal e o devido por substituição tributária) foi calculado mediante a aplicação da alíquota de 18% sobre as bases de cálculo supracitadas, nos termos do art. 12, § 71, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

[...]

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante apresenta os argumentos a seguir, que serão analisados na ordem em que relatados.

• Argumentos Introdutórios – “Recomposição dos Fatos e da Atuação Colaborativa do Contribuinte”

Para melhor compreensão do feito fiscal, seguem abaixo os argumentos introdutórios da Impugnante, contendo um resumo e a sua visão sobre a presente autuação.

Impugnação

“... Da Recomposição dos Fatos e da Atuação Colaborativa do Contribuinte

A IMPUGNANTE é empresa tradicional do ramo atacadista de produtos alimentícios e de higiene, com mais de uma década de atuação regular e transparente no mercado mineiro ...

No segundo semestre de 2023, a VAV foi abordada por representantes da **Terra L.A. Representações Ltda.**, empresa sediada no Espírito Santo, que atuava como representante comercial de diferentes distribuidores do produto **‘Azeite de Oliva Serra Morena’** no Estado de Minas Gerais. A operação proposta era rotineira para o segmento atacadista: fornecimento em escala, com pagamentos bancários à Terra Representações, em virtude de contratos de cessão de crédito firmados entre esta e os distribuidores locais.

Ao longo daquele ano, a VAV adquiriu o azeite de seis fornecedores distintos — **Comercial Pascoal Ltda., Comercial Gomes Prates Ltda., Comercial Bomfim & Valentim Ltda., Abalacon Central de Negócios**

Ltda., Ebscom Central de Alimento Ltda. e Comercial Pedro Barbosa Lima Ltda. — todos com inscrições estaduais ativas e regulares à época das operações.

As mercadorias foram **efetivamente entregues**, armazenadas e posteriormente revendidas aos clientes habituais da empresa, sempre com **documentação fiscal idônea e completa**. Os pagamentos foram feitos por **transferência bancária à Terra Representações**, nos exatos termos contratuais apresentados à Fiscalização, documentos estes que demonstram inequivocamente a materialidade das operações.

Contudo, semanas após o recebimento das mercadorias, a VAV foi surpreendida por uma **operação deflagrada pelo Ministério da Agricultura e Pecuária (MAPA)**, que constatou **inconsistências na rotulagem e na composição química do ‘Azeite de Oliva Serra Morena’**, levando à **determinação de recolhimento do produto em todo o território nacional**.

A VAV, de imediato, **suspendeu as vendas, notificou seus clientes, e iniciou um processo interno de recolhimento dos produtos**. Parte dos clientes realizou **devolução física das mercadorias**, e a própria VAV **contratou empresa especializada para realizar o descarte ambientalmente adequado** dos lotes recolhidos, conforme laudos e comprovantes anexos.

Em outras situações, **foram firmados acordos comerciais** para devolução dos valores pagos ou substituição por outros produtos, o que resultou em **significativo prejuízo econômico** à empresa que, além de não ter obtido qualquer vantagem com as operações, ainda arcou integralmente com os custos de logística reversa, destruição e ressarcimento.

Urge destacar que a operação da VAV ocorreu em cenário de alto risco de fraude e adulteração no mercado de azeites no Brasil. Recentes levantamentos revelam que o produto ‘azeite de oliva’ figura entre os alimentos mais falsificados no país. O Ministério da Agricultura e Pecuária (MAPA) divulgou alerta em 06/06/2025 referente a oito marcas de azeite desclassificadas por fraude, após análises físico-químicas apontarem a presença de outros óleos vegetais e a comercialização de produto impróprio para consumo.

Em 2024, o Brasil registrou apreensão de aproximadamente 112,3 mil litros de azeite

adulterado, nas operações conjuntas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), da Receita Federal e da Polícia Federal — o produto liderou como o ‘rei das falsificações de alimentos importados’.

As investigações revelam ainda que fraudar azeite de oliva muitas vezes significa misturar óleos de soja, girassol ou canola para mascarar a origem verdadeira, ou rotular como “extravirgem” produto que não o é.

Nesse ambiente permeado por risco elevado de fraude, tornou-se prática de mercado a contratação de representantes, intermediação de fornecedores e operações feitas mediante cessão de crédito e contratos com terceiros, justamente para diluir riscos e atribuições.

A VAV, nesse sentido, atuou segundo o que se poderia exigir de boa-fé e diligência razoável: selecionou fornecedores com inscrição estadual ativa, contratou representante comercial, manteve documentação, e mesmo assim foi surpreendida pela irregularidade identificada posteriormente pelo MAPA.

Em resumo: o fato de o mercado de azeite ser objeto de intensa manipulação fraudulenta não exime a contribuinte de diligência, mas também não pode justificar a presunção automática de culpa: a VAV atuou dentro dos parâmetros legais, enfrentou o risco próprio do setor, e por isso adotou todos os meios de salvaguarda, o que reforça sua qualificação como adquirente de boa-fé e colaboradora da fiscalização.

Durante o procedimento fiscal, **todas as intimações foram integral e tempestivamente atendidas**. A VAV apresentou à Fiscalização:

- a) cópias dos contratos de cessão de crédito firmados entre seus fornecedores e a Terra Representações;
- b) comprovantes de pagamento bancário;
- c) notas fiscais eletrônicas de entrada e de saída;
- d) documentos de transporte e comprovantes de entrega;
- e) relatórios de devolução de clientes e comprovantes de descarte dos produtos recolhidos; e
- f) correspondências trocadas com o MAPA e com seus compradores acerca da irregularidade do azeite.

Nada obstante a farta documentação, o Relatório Fiscal Complementar **omitiu essas informações e declarou, equivocadamente, que as intimações ‘não foram atendidas’**, imputando à VAV o suposto “benefício da irregularidade”. Ocorre que a realidade fática demonstra o contrário: **a IMPUGNANTE foi vítima, e não beneficiária, da inconsistência dos fornecedores**, tendo suportado os prejuízos e colaborado amplamente com a administração tributária e sanitária.

A sequência cronológica dos fatos revela, pois, que:

- a) as operações de aquisição e revenda foram **reais e documentadas**;
- b) todas as operações efetivamente **circularam** e houve o **regular pagamento**;
- c) as empresas fornecedoras estavam **regulares perante o Fisco** quando das vendas;
- d) a IMPUGNANTE **atendeu a todas as requisições fiscais**, fornecendo documentação completa e precisa;
- e) e, diante da constatação de problemas no produto, **atuou proativamente para retirar as mercadorias de circulação e minimizar danos a terceiros**.

Essa recomposição fática dissipa qualquer presunção de irregularidade. A conduta da contribuinte demonstra **boa-fé objetiva, cooperação institucional e compliance tributário**, atributos incompatíveis com a narrativa sancionatória que o Auto de Infração pretende sustentar.” (Destaques originais)

Muito embora se trate de argumentos meramente introdutórios, mostram-se necessárias algumas considerações preambulares que serão ratificadas ou complementadas na análise de mérito propriamente dita, conforme o caso.

Ressalte-se, inicialmente, que o Fisco em momento algum contesta que houve a efetiva aquisição, entrega e entrada de “azeite de oliva” no estabelecimento autuado, muito menos a sua posterior comercialização, mesmo porque, por se tratar de mercadoria submetida à substituição tributária, que não gera direito a créditos ao destinatário/adquirente, não faz o menor sentido a utilização de notas fiscais “frias” ou “graciosas”, assim entendidas aquelas que não correspondam a uma efetiva operação (circulação de mercadorias).

A acusação fiscal é de entradas de “azeite de oliva” desacompanhadas de documentação fiscal hábil, tendo em vista a falsidade ideológica dos documentos fiscais objeto da presente autuação, as quais são emitidas e utilizadas com o único intuito de evitar a tributação antecipada da mercadoria por meio do regime de substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a afirmação da Impugnante de que “as mercadorias foram efetivamente entregues, armazenadas e posteriormente revendidas aos clientes habituais da empresa” não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois o Fisco não contesta tal fato.

Por outro lado, a alegação defensiva de que “todas as intimações foram integral e tempestivamente atendidas” não é condizente com a realidade dos fatos, do ponto de vista documental, pois, apesar de intimada, a Impugnante não apresentou o Conhecimento de Transporte vinculado à nota fiscal objeto da presente autuação, alegando não o possuir.

Verifica-se, portanto, que a Impugnante não consegue comprovar que o serviço de transporte das mercadorias está efetivamente relacionado à nota fiscal declarada ideologicamente falsa e que tal prestação teve início na cidade em que o suposto fornecedor estaria sediado (Belo Horizonte - MG, no presente caso).

Além disso, apesar de também intimada, a Impugnante não respondeu e não apresentou comprovantes de recolhimento do ICMS/ST relativo às operações realizadas.

Lado outro, ao ser intimada a comprovar o pagamento da operação, a Impugnante apresentou ao Fisco contrato de “cessão de direitos creditórios”, onde consta como cedente o seu fornecedor (Comercial Bomfim & Valentim Ltda.- Belo Horizonte - MG) e, como cessionária, a empresa Terra L. A. Representações Ltda, sediada em Vila Velha, no estado do Espírito Santo (ES), conforme *print* abaixo:

Modelo de Contrato

CESSÃO DE CRÉDITO

MODELO DE CONTRATO

CESSÃO DE CRÉDITO

Pelo presente instrumento particular, de um lado Comercial Bomfim & Valentim LTDA, CNPJ 51.601.153/0001-25 com sede à Rua: Joviano Coelho, Nº181, Bairro ao Vista, CEP 31.060-170 Município de Belo Horizonte - MG, doravante designado simplesmente CEDENTE e, de outro lado, Terra L. A. Representações LTDA, CNPJ 24.932.019/0001-34 com sede à Av. Jerônimo Monteiro / Nº 1507 Bairro: Gloria Vila Velha ES, doravante designado simplesmente CESSIONÁRIO, têm entre si como justo e contratado o que se segue:

1. O CEDENTE é credor da VAV Distribuidora LTDA, CNPJ 23.975.135/0001-78 com sede à Rua: Engenheiro Gerhard ETT S/N BR 381 KM 488-6, Bairro: Distrito Industrial Paulo Camilo Sul, CEP 32.669-158 Município de Betim - MG de R\$771.456,00 (Setecentos e setenta e um mil e quatrocentos e cinquenta e seis reais.), representada por uma nota fiscal emitida pelo devedor, em função da de azeite.
2. Por força do ora pactuado, o CEDENTE cede e transfere ao CESSIONÁRIO referido crédito, bem como todo direito e ação conferidos por lei. Por sua vez, o CESSIONÁRIO, neste ato, efetua o pagamento de referido valor, em moeda corrente, do qual o CEDENTE dá a mais ampla e irrevogável quitação.

3. O devedor declara estar ciente e nada ter opor à presente cessão nos termos e condições em que é feita.

4. As partes elegem o foro da Comarca em Belo Horizonte - MG para dirimir eventuais litígios decorrentes deste instrumento.

E por estarem assim justas e contratadas, assinam o presente instrumento em 03 vias de igual teor, na presença das testemunhas abaixo.

Cabe lembrar que, de acordo com o relatório da Diligência Fiscal, foi constatado que o endereço da empresa Comercial Bomfim & Valentim Ltda se referia a um imóvel residencial, no qual reside a sua proprietária há mais de 20 anos, que que desconhece a empresa e seu sócio.

Tal empresa, assim como os demais fornecedoras de “azeite de oliva” citados pela própria Autuada (*Comercial Pascoal Ltda., Comercial Bomfim & Valentim Ltda., Abalacon Central de Negócios Ltda., Ebcom Central de Alimento Ltda. e Comercial Pedro Barbosa Lima Ltda*), tinham feito cessão de direitos creditórios à empresa Terra L. A. Representações Ltda (ES), conforme modelo acima exemplificado.

Quanto à mencionada empresa e ao referido contrato de cessão de direitos, o Fisco teceu as seguintes considerações:

Relatório Fiscal Complementar

“... A fiscalização intimou a Autuada para apresentar os comprovantes de recolhimento do ICMS devido por operações próprias (ICMS-OP) e ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS-ST) das mercadorias objeto desses documentos fiscais, mas a Autuada não atendeu a intimação e deixou de apresentar os comprovantes solicitados.

A fiscalização intimou a Autuada para apresentar os comprovantes de transporte dessas mercadorias, mas a mesma informou não ter os comprovantes solicitados.

A fiscalização intimou a Autuada para apresentar os comprovantes de pagamento da nota fiscal eletrônica objeto desta Autuação, a Autuada enviou ‘contrato de cessão de crédito’ em que a Comercial Bomfim supostamente cedeu o crédito oriundo dessa nota fiscal eletrônica para a Terra L. A. Representações LTDA (CNPJ 24.932.019/0001-34), localizada em Vila Velha – ES, e apresentou comprovantes de transferências bancárias para a Empresa Terra.

Adicionalmente, verificou-se, com base nos comprovantes apresentados pela Autuada, que **todas as pessoas jurídicas que emitiram notas fiscais eletrônicas contendo a mercadoria ‘Azeite de Oliva – Serra Morena’ para a Autuada, no exercício de 2023, supostamente cederam os créditos dessas**

notas à empresa Terra, o que reforça a existência de um padrão atípico nas operações.

Ressalte-se que a venda, pela Comercial Bomfim, de uma grande quantidade de 'Azeite de Oliva' para a VAV, um Atacadista localizado em Contagem/MG, **é estranha a sua atividade econômica, uma vez que o CNAE Principal da Comercial Bomfim é: '4712-1/00 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – minimercados, mercearias e armazéns.'**, trata-se, portanto, de **uma inversão da cadeia comum de circulação das mercadorias, com o varejista comercializando para o atacadista.**

Acrescente-se que, em verificação fiscal realizada pela Superintendência Regional da Receita Estadual de Belo Horizonte - MG, **constatou-se a inexistência da empresa Comercial Bomfim.**

Diante do exposto, conclui-se que as operações não ocorreram conforme descrito no documento fiscal, tendo a Comercial Bomfim sido inserida na cadeia de circulação das mercadorias com o objetivo de atrair para si a responsabilidade tributária, eximindo os demais contribuintes do imposto devido.

Por fim, verifica-se que a Autuada beneficiou-se dessa irregularidade e, considerando os elementos apurados, possuía condições objetivas para identificar a natureza irregular das operações, não podendo alegar boa-fé ...”

(Destacou-se)

Assim, além de não ter apresentado o Conhecimento de Transporte vinculado à nota fiscal objeto da presente autuação e dos comprovantes de recolhimento do ICMS/ST relativo às operações realizadas, a Impugnante também não conseguiu comprovar o pagamento das operações ao seu suposto fornecedor (Comercial Bomfim & Valentim Ltda).

Ademais, como bem salienta o Fisco em seu Relatório Fiscal, com base nos comprovantes apresentados pela Impugnante, verifica-se que todas as pessoas jurídicas que emitiram notas fiscais eletrônicas contendo a mercadoria “Azeite de Oliva – Serra Morena” para o estabelecimento autuado cederam, hipoteticamente, os créditos dessas notas à empresa “Terra”, o que reforça a existência de um padrão atípico nessas operações.

Quanto à alegação da Impugnante de que foi “*vítima, e não beneficiária, da inconsistência dos fornecedores, tendo suportado os prejuízos ...*”, o Fisco demonstra, baseando-se na própria escrita fiscal da empresa autuada, que tal argumento não se sustenta, pois as vendas dos produtos por ela adquiridos foram efetivamente concretizadas, o que será demonstrado no tópico que se segue.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se à análise da impugnação de mérito propriamente dita.

• Argumentos quanto à “Inexistência da Infração e Consequente Cancelamento da Exigência Fiscal”

A Impugnante relata que a presente autuação está fundamentada no fato de que ela deixou de recolher o ICMS e o ICMS-ST por entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, uma vez que o documento fiscal que embasou a operação por ela realizada com a empresa Comercial Bomfim & Valentim Ltda foi declarado ideologicamente falso.

Todavia, segundo a Impugnante, trata-se de um verdadeiro equívoco, porquanto tão logo teve ciência das circunstâncias envolvidas nas operações da Comercial Bomfim & Valentim Ltda, adotou todas as providências necessárias para obstar a continuidade da circulação das mercadorias. Justamente por esse motivo, não se apropriou de nenhum crédito decorrente das operações sob análise e, portanto, a acusação de que teria se beneficiado das irregularidades é completamente descabida, pois sofreu grande prejuízo.

Afirma que a acusação fiscal não merece prosperar, pois a declaração de inidoneidade da Comercial Bomfim & Valentim Ltda e, consequentemente, dos documentos fiscais por ela emitidos ocorreu após as aquisições por ela realizadas.

Logo, na sua ótica, em que pese o Ato Declaratório nº 13.062.310.352358 tenha declarado ideologicamente falsos todos os documentos fiscais emitidos a partir de 28/07/23, à época das operações não tinha como prever a inidoneidade da Comercial Bomfim & Valentim LTDA, vez que, naquele momento, ela estava em funcionamento regular. Assim, deve ser desconsiderada a afirmação fiscal segundo a qual “... possuía condições objetivas para identificar a natureza irregular da operação, não podendo alegar boa-fé”.

Salienta, nessa linha, que a nota fiscal objeto do Auto de Infração foi emitida em 13/11/23 pela Comercial Bomfim & Valentim Ltda, ou seja, em data anterior à cassação da inscrição estadual que ocorreu em 11/12/24.

De acordo com a Impugnante, tanto é assim, que a própria data de emissão da nota fiscal demonstra que a empresa declarada inidônea estava em funcionamento regular quando da venda dos produtos a ela direcionados, pois, caso assim não fosse, sequer seria possível emitir tal documento, haja vista que o Ajuste SINIEF nº 07/05 estabelece que cabe à administração tributária da unidade Federada do contribuinte, antes da autorização para uso da NF-e, analisar a regularidade fiscal do emitente.

Assim, na sua visão, se a Comercial Bomfim & Valentim Ltda emitiu as notas fiscais objeto da presente autuação, é evidente que no momento da emissão ela estava regular perante o Fisco, lógica esta adotada pelo TJ/MG (Apelação Cível nº 1.0287.15.004437-1/0012), ao reconhecer que a legislação determina que “o próprio sistema que gera as notas fiscais, ao fazer o cruzamento de dados, acusa as irregularidades existentes, o que obsta a emissão da NF-e”.

Acentua que, quando da negociação, recebimento e distribuição das mercadorias, ela (assim como o próprio Fisco) sequer tinha condições de ter conhecimento da inidoneidade dos documentos fiscais emitidos por essas empresas, o que demonstra a sua boa-fé e integridade.

Acrescenta que deve ser desconsiderada a alegação do Fisco de que a operação documentada na nota fiscal objeto da presente autuação não ocorrera, na medida em que há a clara comprovação de que os pagamentos foram efetuados, as mercadorias foram entregues, que houve a devolução de vendas posteriores e o recolhimento de lotes pelo MAPA.

Logo, havendo boa-fé de sua parte, não há como responsabilizá-la pelo ICMS relativo às operações autuadas, mesmo porque o Superior Tribunal de Justiça há muito tempo definiu que a declaração de inidoneidade tem efeitos para frente, a partir da publicação do ato declaratório de inidoneidade, ou seja, ainda que Ato Declaratório nº 13.062.310.352358 tenha declarado ideologicamente falsos todos os documentos fiscais emitidos pela fornecedora, é pacífico o entendimento no sentido de que os efeitos do ato declaratório só serão aplicados aos documentos emitidos a partir 11/12/24, data de sua publicação.

Reproduz, nesse sentido, a Súmula nº 509 do STJ, segundo a qual ***“é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”***.

Aduz que, a partir da leitura do comando jurídico de aplicação obrigatória, é possível notar que a declaração de inidoneidade possui efeitos apenas para frente, não retroagindo no tempo e produzindo efeitos para terceiros somente após a publicação do ato declaratório de inidoneidade, salvo comprovação de má-fé do adquirente das mercadorias, o que efetivamente não é o caso, até porque não há qualquer indício de prova neste sentido.

Portanto, no seu entender, não há como prosperar o entendimento de que a operação por ela realizada estava desacobertada de documentação fiscal, acrescentando que é nítido que toda a sua atuação foi claramente de boa-fé, não tendo se beneficiado da irregularidade da Comercial Bomfim & Valentim Ltda, muito pelo contrário, pois arcou com todo o prejuízo decorrente da conduta praticada por terceiros (Comercial Bomfim & Valentim Ltda e o representante comercial), vale dizer, diante de sua boa-fé, que exigiu a documentação obrigatória e confirmou a regularidade do seu fornecedor à época dos fatos, não há sequer base legal que permita sua responsabilização por tributo porventura não recolhido.

Argumenta que a imposição de efeitos retroativos à declaração de inidoneidade da Comercial Bomfim & Valentim Ltda, implicaria em clara violação ao princípio da irretroatividade, contrariando o disposto nos arts. 105 e 106 do CTN, isto é, a tentativa do Fisco de afastar, de forma genérica, a aplicação da Súmula 509 do STJ revela grave equívoco hermenêutico e vulnera frontalmente a jurisprudência consolidada sobre o tema.

Reproduz a afirmação contida no Relatório Fiscal no sentido de que “a Súmula nº 509 do STJ não se aplica ao presente caso, uma vez que se trata de mercadoria sujeita à substituição tributária” e sustenta que tal raciocínio não encontra qualquer respaldo legal, doutrinário ou jurisprudencial, pois a Súmula 509/STJ consagra entendimento de aplicação geral e abstrata sobre a proteção da boa-fé do contribuinte que adquire mercadoria com documentação regular, antes da declaração de inidoneidade do fornecedor, isto é, o STJ, ao editá-la, não distinguiu regimes de tributação, tampouco fez ressalvas quanto à incidência de substituição tributária. O critério decisivo é a demonstração da veracidade da operação e a boa-fé do adquirente, e não a natureza do regime fiscal da mercadoria.

Enfatiza que a simples constatação de que o fornecedor foi posteriormente declarado inidôneo não transforma o adquirente em partícipe do ilícito.

Assinala que a autuação incorre em erro lógico-jurídico ao sustentar que a boa-fé não se aplica porque o produto estaria sob regime de substituição tributária, pois a sistemática da substituição tem por essência justamente desonerar o adquirente das etapas seguintes de recolhimento, de modo que o ICMS/ST já foi retido e recolhido por outrem na cadeia anterior, vale dizer, não há sequer fato gerador novo a justificar a exigência do imposto ou a imposição de multa, quanto mais a imputação de fraude. O afastamento arbitrário da Súmula 509/STJ e de sua boa-fé, sem prova, é juridicamente insustentável.

Aduz que o mesmo STJ já reconheceu, em sede repetitiva (REsp 1.148.444/MG), que a declaração de inidoneidade produz efeitos apenas prospectivos (*ex nunc*) e não pode atingir negócios celebrados sob aparência de regularidade, sob pena de violação à segurança jurídica e ao princípio da confiança legítima, reafirmando que não há base fática nem fundamento jurídico para a exclusão da Súmula 509 do presente caso, pois a operação **(i)** foi real, **(ii)** a nota fiscal foi regularmente emitida e registrada, **(iii)** a empresa estava ativa à época, **(iv)** o pagamento foi realizado e **(v)** as mercadorias foram entregues. Todos esses elementos, por si só, bastam para atrair a plena incidência da jurisprudência sumulada.

Pondera que, como destacado desde o procedimento de fiscalização, a responsabilidade do adquirente de mercadoria com substituição tributária, nos termos em que prevista na legislação mineira, diz respeito à operação entre substituto e substituído, tendo adquirido a mercadoria já do substituído, tendo constado no campo relativo às informações complementares das notas fiscais emitidas o CST “260”, isto é, com o ICMS/ST já recolhido em etapa anterior, ou seja, nas operações em análise não havia a obrigação legal de recolhimento de ICMS/ST, porquanto esse fora devido quando a mercadoria foi adquirida pelos fornecedores, antes das aquisições por ela realizadas.

Reafirma que não há outra solução senão considerar a sua boa-fé, pois os produtos, de acordo com sua rotulagem e com a documentação que foi apresentada pelos seus fornecedores (laudos de qualidade e invoices) eram importados, constando no próprio rótulo do produto a indicação de quem é fabricante/responsável pela embalagem e de quem é o importador, conforme *print* abaixo:



Portanto, ao receber a mercadoria com CST “060”, e considerando que os vendedores não constavam como importadores da mercadoria (mas partes subsequentes da cadeia), era absolutamente inaplicável qualquer exigência de recolhimento de ICMS/ST, isto é, na operação entre as partes, em hipótese alguma deveria incidir ICMS/ST, de modo que, por decorrência lógica, não há como lhe imputar o imposto ora exigido.

Requer, nesses termos, que seja julgado improcedente o presente lançamento.

Contudo, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Ressalte-se, inicialmente, que o ato declaratório de falsidade ideológica de documentos fidei jussas apenas atesta uma situação preexistente, ou seja, não cria nem estabelece um novo fato.

A expedição de um ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer uma das situações irregulares elencadas na legislação tributária.

É pacífico na doutrina o efeito “*ex tunc*” dos atos declaratórios, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade/inidoneidade, uma vez que os vícios os acompanham desde suas emissões, conforme ensinamentos do I. Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Editora Forense, p. 782):

“O ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espandendo dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data

do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*)”.

Sem razão, portanto, a Impugnante em sua alegação de que a declaração de inidoneidade não poderá ter efeitos retroativos.

Conforme relatado, no caso dos autos, o documento fiscal emitido pela empresa Comercial Bomfim & Valentim Ltda, suposto fornecedor da Autuada, foi declarado ideologicamente falso, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, subalínea “a.3” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 95, inciso I, alínea “c” do RICMS/23, por se tratar de contribuinte, porém sem estabelecimento (Ato Declaratório nº 13.062.310.352358, publicado no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 11/12/24).

Esclareça-se que a empresa Comercial Bomfim & Valentim Ltda, cujos documentos foram declarados ideologicamente falsos, e/ou a Autuada não contestaram o ato declaratório, possibilidade expressamente prevista no art. 97 do RICMS/23.

RICMS/23

Art. 97 - Declarada a falsidade de documento fiscal, qualquer contribuinte interessado poderá recorrer dos fundamentos do ato administrativo, no prazo de dez dias, contado da publicação do ato declaratório, apresentando:

I - petição dirigida à autoridade que o expediu;

II - prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação.

Parágrafo único - Reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente retificará ou cancelará o ato, nos termos de resolução que disciplina a matéria.

Noutro enfoque, cabe destacar, como afirmado no tópico anterior, que a alegação da Impugnante de que foi “*vítima, e não beneficiária, da inconsistência dos fornecedores, tendo suportado os prejuízos ...*”, foi muito bem refutada pelo Fisco, que demonstrou, baseando-se na própria escrita fiscal da empresa autuada que tal argumento não se sustenta, uma vez que as vendas dos produtos por ela adquiridos (de todos os fornecedores envolvidos nos PTAs nºs 01.004151200-45, 01.004154138-32, 01.004154923-84, 01.004156303-11, 01.004157611-64) foram efetivamente concretizadas, confira-se:

Manifestação Fiscal

“... 6. DAS DEVOLUÇÕES E DESCARTES

A Autuada sustenta em sua impugnação que recebeu mercadorias em devoluções e realizou o descarte de mercadorias, acostando aos autos acordos de devoluções e e-mails trocados com o MAPA. **Diante de tal alegação, a fiscalização analisou a Escrituração Fiscal Digital (EFD) da Autuada, o que revelou as seguintes circunstâncias:**

A fiscalização analisou as entradas e saídas registradas na Escrituração Fiscal Digital (EFD) da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autuada no exercício de 2023 e constatou que **todas as mercadorias que entraram foram comercializadas**, incluindo aquelas recebidas em devoluções, conforme quadro abaixo. O total de mercadorias adquiridas de terceiros foi de 302.400 unidades, o total de mercadorias recebidas em devoluções foi de 601 unidades e o total de mercadorias comercializadas foi de 303.000 unidades.

EXERCÍCIO: 2023 - AZEITE DE OLIVA SERRA MORENA 500ML		
CFOP	QTD	VALOR DAS MERCADORIAS
1403	302.400	7.445.424,00
1411	601	18.330,50
5405	303.000	9.120.540,00

Adicionalmente, a fiscalização analisou a Escrituração Fiscal Digital da Autuada do **exercício de 2024**, que, ressalte-se, **não foi objeto de análise aprofundada e autuação pela fiscalização**, e observou que a Autuada realizou novas aquisições de mercadorias descritas como 'Azeite de Oliva Serra Morena' de outros fornecedores, cujo total de unidades somou 31.200.

Assim, somando as aquisições de 2023 e 2024, constatamos que a Autuada registrou na EFD cerca de 333.600 unidades adquiridas (CFOP 1403 e CFOP 1102).

Registrou também que devolveu 14.400 unidades (CFOP 5411) à pessoa jurídica ROB COMERCIAL LTDA, que, ressalte-se, não foram objeto de autuação fiscal, bem como outras saídas – referente aos descartes - de 11.613 unidades (CFOP 6949) para a pessoa jurídica GREENFIELD SOLUCOES AMBIENTAIS LTDA em 31/07/2024.

Conclui-se, portanto, da análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD) da Autuada dos exercícios de 2023 e 2024, **que apenas uma pequena parcela das mercadorias que entraram foram objeto de descarte**.

Por fim, a fiscalização esclarece que a presente autuação versa exclusivamente sobre as mercadorias constantes dos documentos fiscais emitidos pela Comercial Bomfim & Valentim Ltda no exercício de 2023 e, sendo assim, **não há previsão legal para fazer, nesta autuação, o abatimento ou exclusão das mercadorias que foram objeto de remessa para descarte em 31/07/2024**.

EXERCÍCIO: 2024 - AZEITE DE OLIVA SERRA MORENA 500ML		
CFOP	QTD	VALOR DAS MERCADORIAS
1102	14.400	408.816,00
1403	16.800	471.984,00
1411	40.058	1.308.081,00
5405	58.420	1.863.662,96
5411	14.400	408.816,00
6949	11.613	299.150,88

...” (Destacou-se)

Por outro lado, a afirmação da Impugnante de que “*não se apropriou de nenhum crédito decorrente das operações sob análise e, portanto, a acusação de que teria se beneficiado das irregularidades é completamente descabida, ao contrário, pois sofreu grande prejuízo*”, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois as mercadorias objeto da presente autuação estão submetidas à substituição tributária, não gerando, portanto, direito a créditos do imposto à Impugnante.

Ademais, o alegado prejuízo, como demonstrado acima, não se coaduna com a realidade dos fatos, pois o Fisco analisou as entradas e saídas registradas na Escrituração Fiscal Digital (EFD) da Autuada no exercício de 2023 e constatou que todas as mercadorias que entraram em seu estabelecimento foram comercializadas.

É descabido o argumento da Impugnante no sentido de que “*deve ser desconsiderada a alegação do Fisco de que a operação documentada na nota fiscal objeto da presente autuação não ocorreria*”, pois, como já esclarecido, o Fisco em momento algum contesta que houve a efetivava aquisição, entrega e entrada de “azeite de oliva” no estabelecimento autuado, muito menos a sua posterior comercialização, mesmo porque, por se tratar de mercadoria submetida à substituição tributária, que não gera direito a créditos ao destinatário/adquirente, não faz o menor sentido a utilização de notas fiscais “frias” ou “graciosas”, assim entendidas aquelas que não correspondam a uma efetiva operação (circulação de mercadorias).

A acusação fiscal é de entradas de “azeite de oliva” desacobertas de documentação fiscal hábil, tendo em vista a falsidade ideológica dos documentos fiscais objeto da presente autuação, as quais são emitidas e utilizadas com o único intuito de evitar a tributação antecipada da mercadoria por meio do regime de substituição tributária.

Portanto, a afirmação da Impugnante de que “*as mercadorias foram efetivamente entregues, armazenadas e posteriormente revendidas aos clientes habituais da empresa*” não tem o condão de contraditar a acusação fiscal, pois o Fisco não contesta tal fato, ao contrário, pois no texto acima reproduzido, ao refutar o alegação da Impugnante de ter sido vítima e ter sofrido prejuízo com as operações, o Fisco comprova que analisou as entradas e saídas registradas na EFD da Autuada no

exercício de 2023 e constatou que todas as mercadorias que entraram em seu estabelecimento foram comercializadas.

Quanto ao cerne da impugnação, o Fisco, em sua manifestação, apresenta argumentos robustos que afastam a alegada boa-fé da Impugnante.

Como bem salienta o Fisco, o Relatório Fiscal Complementar comprova, de forma documental e objetiva, que a Autuada possuía plenas condições materiais e informacionais para identificar as inconsistências das operações realizadas com a pessoa jurídica Comercial Bomfim & Valentim Ltda, emitente das notas fiscais consideradas ideologicamente falsas, conforme tópicos abaixo, que devem ser analisados de forma conjunta, inclusive com os fatos narrados nos demais Autos de Infração vinculados ao presente processo, para se concluir que a alegada boa-fé da Impugnante deve ser definitivamente rejeitada.

a) Da inexistência física e operacional da pessoa jurídica Comercial Bomfim & Valentim Ltda – Fornecedor

Conforme Relatório de Diligência Fiscal realizado no endereço declarado pela Comercial Bomfim & Valentim Ltda como sede de seu estabelecimento (de onde supostamente teriam saído as mercadorias), verifica-se que o endereço correspondia a uma residência, sem qualquer empresa em funcionamento e desprovida de estrutura mercantil para receber, armazenar e comercializar grandes volumes de mercadorias, como as 33.600 unidades de “Azeite de Oliva Serra Morena de 500ml” negociados com a Autuada.

Diante disso, era plenamente possível (e juridicamente exigível) que a Autuada, especialmente considerando os valores relevantes envolvidos e o risco do setor, por ela própria alegado, verificasse a idoneidade mínima do estabelecimento de seu fornecedor, no mínimo mediante simples verificação visual do endereço por fotos do local em plataformas que disponibilizam este tipo de serviço (como o google).

Assim, ao negociar com fornecedor inexistente, cujo endereço indicado na NF-e é incapaz de comportar operação mercantil de grande vulto, a Autuada incorreu em inobservância objetiva do dever mínimo de cautela, o que inviabiliza qualquer alegação de boa-fé.

b) Atividade econômica incompatível com as operações declaradas

De acordo com o Anexo 08 do Auto de Infração, a empresa Comercial Bomfim & Valentim Ltda possuía CNAE principal de “*comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e armazéns*”, atividade incompatível com a venda de grandes lotes de azeite para empresa atacadista.

Tal divergência, identificável mediante simples consulta ao cadastro, evidencia a inconsistência objetiva das operações e reforça a conclusão de que a Autuada poderia e deveria ter identificado a irregularidade, sobretudo diante do volume expressivo das aquisições.

A ausência dessa verificação viola o dever de cautela comercial e tributária, especialmente relevante em operações realizadas em setor que a própria Autuada admite ser marcado por fraude.

c) Pagamento das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e)

Como já destacado, o Fisco constatou que a Autuada realizou os pagamentos da nota fiscal eletrônica emitida pela Comercial Bomfim & Valentim Ltda à Empresa Terra L. A. Representações Ltda, cujo endereço cadastral é em Vila Velha (ES).

Adicionalmente, verificou-se, com base nos comprovantes apresentados pela Autuada, que todas as pessoas jurídicas que emitiram notas fiscais eletrônicas contendo a mercadoria “Azeite de Oliva – Serra Morena” para a Autuada, no exercício de 2023, cederam, hipoteticamente, os créditos financeiros dessas notas à empresa “Terra”.

Frise-se que a Terra L. A. Representações LTDA não é o remetente formal das mercadorias e tampouco o emitente das notas fiscais eletrônicas, o que reforça, portanto, a existência de um padrão atípico nas operações.

d) Ausência de comprovante de transporte das mercadorias

Contrariamente ao alegado na impugnação, a Autuada não apresentou os comprovantes de transporte (CT-e) das mercadorias adquiridas. Intimada a fazê-lo, afirmou expressamente não possuir tais documentos, conforme resposta inserida no grupo “Documentos de Início de Ação Fiscal”, sob o título “Intimação Fiscal – 23/12/2024”, *verbis*:

Resposta da Autuada à intimação

“Para compra de produtos nacionalizados o acordo comercial preza que o valor do frete está embutido no valor final do produto por isso **não temos os conhecimentos de transportes (CTE's) das notas relacionadas.**” (Grifou-se)

Como já afirmado anteriormente, o que se verifica é que a Impugnante não consegue comprovar sequer que o serviço de transporte das mercadorias está efetivamente relacionado à nota fiscal declarada ideologicamente falsa e que tal prestação teve início na cidade em que o suposto fornecedor estaria sediado (Belo Horizonte – MG, no presente caso).

A ausência simultânea de comprovante de transporte, inexistência de estabelecimento físico do fornecedor e incompatibilidade entre o CNAE-Fiscal do suposto fornecedor com as operações em análise, evidencia que uma mínima diligência comercial teria revelado as irregularidades que deram origem à presente autuação.

e) Ausência de comprovante de pagamento do ICMS e do ICMS/ST

Apesar de intimada, a Impugnante não respondeu a intimação e não apresentou ao Fisco qualquer documento que pudesse comprovar a regular retenção antecipada do ICMS/ST relativo às operações autuadas (grupo “Auto de Início de Ação Fiscal” com o nome “Intimação Fiscal – 06/02/2025”).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que, nas hipóteses estabelecidas nos arts. 15, § 2º e 16, § 3º do Anexo VII do RICMS/23, o comprovante de recolhimento do ICMS/ST deve acompanhar a mercadoria em seu transporte.

RICMS/23

Art. 15 - O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

§ 1º - A responsabilidade prevista no caput aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

§ 2º - **Na hipótese deste artigo, o comprovante de recolhimento do imposto deverá acompanhar a mercadoria em seu transporte quando o prazo para recolhimento for até o momento da entrada da mercadoria no território mineiro.** (Grifou-se)

Art. 16 - O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

[...]

§ 3º - **Na hipótese do caput, o comprovante de recolhimento do imposto deverá acompanhar a mercadoria em seu transporte.** (Destacou-se)

É bem verdade que a Impugnante alega que adquiriu as mercadorias de contribuinte substituído, hipótese em que a retenção do imposto já teria ocorrido, hipoteticamente, em fase anterior da circulação da mercadoria.

Porém, como visto anteriormente, a Impugnante sequer consegue comprovar os pagamentos das operações com os seus supostos fornecedores, por ela caracterizados como “contribuintes substituídos”, tanto no presente processo (PTA nº 01.004154923-84), quanto nos demais a ele correlatos (PTAs nºs 01.004151200-45, 01.004154138-32, 01.004156303-11 e 01.004157611-64).

Assim, diante de todo o acima exposto e considerando-se que a presente autuação se refere a entradas desacobertas de documentação fiscal, face à falsidade ideológica da documentação fiscal utilizada, o que se conclui é que a mercadoria não tem origem comprovada.

Por consequência, como já informado, a Impugnante responde pelo crédito tributário ora exigido, por força do disposto nos art. 21, inciso VII c/c art. 22, inciso II, §§ 18 a 20 da Lei nº 6.763/75, no art. 102, inciso I do RICMS/23, nos arts. 15 e 16 do Anexo VII do RICMS/23 e no item 67 do Capítulo 17 da Parte 2 do mesmo Anexo VII.

f) Conclusão

Diante dos elementos acima, verifica-se que a Autuada possuía condições concretas, objetivas e acessíveis para identificar a natureza irregular das operações realizadas com a Comercial Bomfim & Valentim Ltda, não podendo invocar boa-fé para afastar sua responsabilidade tributária.

As evidências acima (fornecedor inexistente, CNAE incompatível, pagamentos atípicos a terceiro, ausência de comprovantes de transporte, inexistência de comprovantes de recolhimento do ICMS e ICMS/ST) compõem um conjunto robusto de indícios que afasta qualquer presunção de legitimidade na conduta da Autuada.

Assim, a alegação de boa-fé deve ser integralmente rejeitada, restando válida a conclusão fiscal de que a Autuada possuía condições objetivas para identificar as irregularidades das operações, tendo se beneficiado das irregularidades ao deixar de recolher ou exigir a comprovação do efetivo recolhimento do imposto devido a este Estado.

Reitere-se que a afirmação da Impugnante de que teria comprovado a regularidade das operações em análise, mediante apresentação de comprovantes de pagamentos das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Comercial Bomfim & Valentim Ltda, não se sustenta, pois os documentos apresentados não são aptos para tal comprovação.

Como já esclarecido, a defesa limita-se a apresentar comprovantes de transferências bancárias realizadas em favor da empresa Terra L. A. Representações Ltda, sediada no estado do Espírito Santo, acompanhadas de contratos de cessão de crédito supostamente firmados entre a Comercial Bomfim & Valentim Ltda e a referida empresa.

Entretanto, o Relatório de Diligência Fiscal juntado aos autos comprovou que o endereço indicado pela Comercial Bomfim & Valentim Ltda como sede de seu estabelecimento (de onde supostamente teriam saído as mercadorias) correspondia a uma residência, sem qualquer empresa em funcionamento e desprovida de estrutura para receber, armazenar e expedir grandes volumes de mercadorias, como as 33.600 unidades de “Azeite de Oliva Serra Morena de 500ml” negociados com a Autuada.

Tal circunstância demonstra, de forma incontestável, que as mercadorias não saíram do endereço indicado nas notas fiscais eletrônicas, reforçando a intenção de fraudar o Fisco.

Além disso, empresa Terra L. A. Representações não era a emitente das NF-e nem o remetente formal das mercadorias, circunstância que torna os pagamentos realizados totalmente atípicos e desconectados da cadeia documental formal da operação.

Ademais, como visto acima, a Autuada não apresentou quaisquer comprovantes de transporte (CT-e) ou documentos equivalentes que demonstrassem a efetiva movimentação física das mercadorias da Comercial Bomfim & Valentim Ltda para seu estabelecimento. Intimada a fornecer tais comprovantes, declarou expressamente não os possuía, afirmando que os custos de frete estariam embutidos no valor do produto.

Deve ser rejeitada, portanto, a alegação da Impugnante de que agiu com boa-fé.

Lado outro, cabe destacar que a súmula nº 509 do STJ, citada pela Impugnante, aplica-se somente aos casos envolvendo créditos do imposto vinculados a notas fiscais falsas/inidôneas, quando demonstrada a veracidade da compra e venda, não sendo este, porém, o caso dos autos.

No caso do presente processo, a autuação versa falta de recolhimento do ICMS e ICMS/ST relativo às operações caracterizadas como desacobertas de documentação fiscal, face à falsidade ideológica da documentação fiscal a elas vinculadas.

A título de complementação, seguem abaixo as considerações do Fisco sobre tal questão:

Manifestação Fiscal

“... Ao externalizar o seu entendimento de que a súmula nº 509 do STJ não se aplica ao presente caso, a fiscalização levou em consideração todos os elementos juntados aos autos, em especial:

a) Inexistência de boa-fé

Diante dos elementos constantes dos autos — todos documentados — verifica-se que a Autuada possuía condições concretas, objetivas e acessíveis para identificar a natureza irregular das operações realizadas com a Comercial Bomfim & Valentim Ltda, não podendo invocar boa-fé para afastar sua responsabilidade tributária.

A soma das inconsistências constatadas — fornecedor inexistente, CNAE incompatível, pagamentos atípicos a terceiro, ausência de comprovantes de transporte, ausência de comprovantes de recolhimento do ICMS e ICMS-ST — compõe um conjunto robusto de indícios que afasta qualquer presunção de legitimidade na conduta da Autuada.

b) As operações não ocorreram efetivamente como descrito nas notas fiscais eletrônicas

O Relatório de Diligência Fiscal juntado aos autos comprovou que o endereço indicado pela Comercial Bomfim & Valentim Ltda como sede de seu estabelecimento — e de onde supostamente teriam saído as mercadorias — correspondia a uma residência, sem qualquer empresa em funcionamento e desprovida de estrutura para receber, armazenar e expedir grandes volumes de mercadorias, como as 33.600 unidades de “Azeite de Oliva Serra Morena de 500ml” no valor de R\$771.456,00 negociados com a Autuada. Tal circunstância demonstra, de forma incontestável, que **as mercadorias não saíram do endereço indicado nas notas fiscais eletrônicas**, reforçando a intenção de fraudar o fisco.

c) Regime de Substituição Tributária (ST)

A Súmula nº 509 do STJ trata sobre o aproveitamento de crédito de ICMS pelo adquirente de boa-fé. Esse entendimento aplica-se ao regime ordinário de apuração, no qual o ICMS é compensado etapa a etapa, conforme o princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF/88).

Ocorre que, no caso em exame, as notas fiscais eletrônicas foram declaradas ideologicamente falsas, e o remetente registrava, indevidamente, que o ICMS havia sido ‘retido anteriormente por substituição tributária’. Essa informação é materialmente inverídica. Como não houve retenção anterior, todas as operações subsequentes ocorreram sem o devido recolhimento, pois cada destinatário passou a receber a mercadoria sob a falsa indicação de que o imposto já havia sido recolhido em etapa anterior.

Nesse contexto, a fiscalização entende que **não se aplica a Súmula nº 509 do STJ, pois ela não se refere ao regime de substituição tributária**. A ST opera em sistema distinto, no qual não há creditamento pelo destinatário ...” (Destacou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS relativo às operações próprias devido pelo remetente das mercadorias, bem como pelo ICMS devido por substituição tributária, acrescido das Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III e da Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

Da Sujeição Passiva

Conforme relatado, foi incluído na sujeição passiva, na condição de Coobrigado, o sócio-administrador da empresa autuada, Sr. Virgílio Villefort Martins Junior, com fulcro no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, inciso XII e § 2º inciso II da Lei nº 6.763/75.

CTN

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

[...]

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

[...]

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

[...]

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

[...]

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

A infração narrada no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, não se confunde com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de ato contrário à lei, de infração em cuja definição o dolo específico é elementar (utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos, com o intuito de afastar a incidência do ICMS/ST sobre as aquisições de mercadorias realizadas).

Correta, portanto, a inclusão do administrador supracitado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos previstos dos dispositivos legais supracitados.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração

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*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS e ICMS/ST devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do “caput” do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

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, emendada 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).

Das Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional suscitadas pelos Impugnantes (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Reginaldo dos Santos Bueno e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Edgar Saiter Zambrana. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Marilene Costa de Oliveira Lima (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 21 de maio de 2026.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente